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

PESQUISA CONTÁBIL BRASILEIRA: UMA ANÁLISE FILOSÓFICA

Eric Aversari Martins

Orientador: Prof. Dr. Luiz Nelson Guedes de Carvalho

SÃO PAULO

2012

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Egard Bruno Cornachione Júnior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luís Eduardo Afonso
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

ERIC AVERSARI MARTINS

PESQUISA CONTÁBIL BRASILEIRA: UMA ANÁLISE FILOSÓFICA

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para a obtenção do título de Doutor em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Nelson Guedes de Carvalho

Versão corrigida

SÃO PAULO

2012

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Martins, Eric Aversari

Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica / Eric Aversari

Martins. -- São Paulo, 2012.

268 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2012.

Orientador: Luiz Nelson Guedes de Carvalho.

1. Contabilidade – Pesquisa – Brasil 2. Contabilidade - Filosofia
3. Paradigma 4. Epistemologia I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657

Do Lucas

AGRADECIMENTOS

Ao longo de minha jornada para a realização deste trabalho muitos se fizeram presentes para, cada um ao seu jeito, ajudar a quebrar as pedras ou me mostrar o caminho para contorná-las.

Não posso começar meus agradecimentos senão pelo mais importante de todos: Lucas, agradeço a você, meu filho, por ter dado sentido à minha vida e, mesmo sendo tão pequeno, ter me ensinado a maior das coisas: o amor incondicional. Sem você nada disso seria possível!

Aos meus pais, Eliseu e Débora, por simplesmente tudo o que me fazem diariamente, por todo o suporte, presença, conforto, paciência, colos, cafunés, broncas, todos os ensinamentos que com tanto amor vocês tentaram me passar e eu nem sempre aprendi, mas principalmente por serem mais do que pais, mas verdadeiros amigos. Ao meu pai um agradecimento adicional, por além de tudo isso também ser meu grande mestre e mentor, cuja tão linda história na contabilidade brasileira serve de exemplo não somente para mim, mas a tantos outros.

Ao meu irmão, Vinícius, por toda a paciência de ouvir por intermináveis horas as discussões contábeis e filosóficas que me levaram a organizar este trabalho e pela confiança nas minhas ideias. À minha cunhada, Sofie, por toda a ajuda com as traduções dos meus textos. E a ambos pelos deliciosos Nina e Leo. Ao meu primo-irmão, J. J. Juquinha, por todo o companheirismo, ajuda e por me aguentar com todos os humores possíveis de um doutorando.

Ao meu orientador, prof. Nelson Carvalho, que com coragem me apoiou ao longo de todos esses anos de trabalho, agradeço imensamente por todos os ensinamentos, oportunidades e por ter me mostrado o caminho a seguir. Agradeço também a meu co-orientador de fato, prof. David Carter, que me entendeu, me mostrou que não sou (tão) louco e me forneceu as bases filosóficas e teóricas para que este trabalho ficasse de pé. Sem vocês dois esta tese não seria possível.

Aos professores e alunos entrevistados, parte tão grande deste trabalho que por razões maiores não posso nominar individualmente, agradeço pela confiança, tempo e paciência a mim dispensados.

Aos professores Sérgio de Iudícibus e Alexsandro Broedel Lopes, meu eterno agradecimento por tantas discussões, ajudas e ensinamentos que não tem preço.

Ao prof. Antônio Joaquim Severino, cujos comentários na qualificação tanto me ajudaram.

Aos professores Welington Rocha, Ariovaldo dos Santos, Roberta Alencar e Fábio Frezzati, por toda a confiança e ajuda ao longo desses anos.

Aos meus amigos do doutorado que levarei para sempre: Zé Elias, companheiro de tantas discussões e tantas músicas; Camilinha, amiga do coração e companheira de tantos projetos; Mônica, mais elegante impossível; Alexandre, amigo do peito; Belutcháá, a baixinha mais porreta do planeta cujo caminho mais uma vez se cruzou com o meu na FEA (valeu por tudo! E vê se não nos encontramos novamente só no pós-doc, hein?!)

Um agradecimento mais do que especial ao casal de lindinhos Marcelo e Taiane, por terem sido a melhor parte da minha estada em Londres (tirando a visita do Luquinha, mas aí não conta, né?) aguentando minhas reclamações e rabugices e me apoiando em todos os momentos. Não tem receita de risoto que pague!

À Família Gordo: Edvaldo, Claudia, Bia e Lu, por todo o combustível de amizade, bom humor, aconchego e companheirismo que me deram para conseguir acabar essa jornada.

Aos funcionários da PPGCC: Cris, Dorfão e Janaína por toda a disposição em me ajudar não somente na parte burocrática do doutorado mas também com o levantamento e disponibilização de informações relevantes utilizadas nesse trabalho.

Ao Negão, corintiano enrustido da melhor qualidade.

À Fabiola D'Agostini Peleias, pela tão competente “mais que revisão”.

À FAPESP, pelo apoio financeiro para a realização desta.

*When I think back
On all the crap I learned in high school
It's a wonder I can think at all
And though my lack of education hasn't hurt me none
I can read the writing on the wall*

*Kodachrome
That give us those nice bright colors
That give us the greens of summers
Makes you think all the world's a sunny day
I got a Nikon camera
I love to take a photograph
So mama don't take my Kodachrome away*

Paul Simon

RESUMO

A pesquisa contábil brasileira tem apresentado algumas patologias: excesso de preocupação com os métodos, especialmente os quantitativos, replicações frequentes de pesquisas e distanciamento da prática, que têm levado a uma falta de utilidade das pesquisas realizadas. Com o intuito de avaliar, pelo ponto de vista da filosofia, quais as razões que levam a tais problemas, inicialmente apresentou-se uma estrutura de pesquisa que une as suposições filosóficas sobre a realidade (ontologias) e o processo de aquisição de conhecimento sobre essa realidade (epistemologias), as teorias e metodologias que pautam o processo de pesquisa e os respectivos métodos. Fundamentado nesta estrutura conceitual, buscou-se caracterizar o discurso dominante na pesquisa contábil brasileira, visando à identificação das causas das patologias identificadas. Para tanto, foi efetuada uma narrativa histórica da evolução da pesquisa contábil no Brasil, bem como uma análise das principais características do pensamento dominante atual em relação ao processo de geração de conhecimento. Como subsídio, foram realizadas entrevistas com professores e alunos da área, análises de artigos e de teses, e levantamento de outros dados empíricos pertinentes. A análise do discurso permitiu identificar que na pesquisa contábil brasileira há falta de entendimento dos conceitos filosóficos que balizam o processo de geração de conhecimento profundo e fundamentado, levando a um cientificismo monoparadigmático desinformado. Tal problema constitui-se parte das causas das patologias identificadas. Assim, a presente tese propõe que para a pesquisa contábil brasileira melhorar, sanando as patologias identificadas, é necessária a ampliação do entendimento filosófico do processo de geração de conhecimento, levando ao rompimento com a visão atual desinformada de uma ciência positiva e à aceitação de outros paradigmas adicionais ao dominante.

Palavras Chave: contabilidade, pesquisa, filosofia, paradigma, epistemologia

ABSTRACT

The Brazilian accounting research has presented some pathologies: excessive concern with methods, especially quantitative ones, frequent research replication and detachment from practice, which has led to a lack of utility of the research. In order to evaluate, from the philosophy standpoint, what are the reasons that lead to such problems, it was initially presented a framework of research that combines the philosophical assumptions about reality (ontology) and the process of knowledge acquisition about that reality (epistemology), theories and methodologies that guide the research process, and its respective methods. Based on this conceptual framework, it was characterized the dominant discourse in Brazilian accounting research, aimed at identifying the causes of the pathologies identified. To that end, it was performed a historical narrative of the evolution of accounting research in Brazil, as well as an analysis of the main features of the current dominant thought in relation to the process of knowledge generation. As support, it was conducted interviews with teachers and students in the area, analysis of articles and thesis, and a survey of other relevant empirical data. Discourse analysis identified that the Brazilian accounting research presents a lack of understanding of philosophical concepts that guide the process of deep and justified knowledge generation, leading to an uninformed mono paradigmatic scientism. This problem is a part of the causes of the pathologies identified. Thus, this thesis proposes that in order to Brazilian accounting research improve, remedying the pathologies identified, it is necessary to expand the philosophical understanding of the process of knowledge generation, leading to the rupture with the current uninformed view of a positive science and accepting others paradigms additionally to the dominant.

Keywords: Accounting, research, philosophy, paradigm, epistemology

SUMÁRIO

1. Introdução	11
1.1. Uma justificativa mais aprofundada do problema da tese	20
1.2. A lógica da abordagem ao problema de pesquisa.....	29
2. A estrutura ideal de pesquisa	31
2.1. Relação entre filosofia e pesquisa	31
2.2. Uma estrutura ideal de pesquisa	32
2.2.1. O problema	33
2.2.2. Ontologia e epistemologia.....	39
2.2.3. Teoria e Metodologia	46
2.2.4. Métodos de coleta e análise de dados.....	49
2.2.5. Paradigma	50
2.2.6. O resultado da pesquisa	53
2.2.7. Um mapa para a pesquisa?	53
2.3. Comparação entre os paradigmas	55
2.3.1. Positivismo	56
2.3.2. Interpretativismo.....	61
2.3.1. Teoria Crítica.....	66
2.3.2. Pós-modernismo	68
2.3.3. Pós-estruturalismo	72
2.4. Quantitativo <i>versus</i> Qualitativo	76
2.5. A dicotomia positivo-normativo.....	77
2.6. Conhecimento justificado e retórica	88
3. Metodologia.....	91
3.1. Estrutura da pesquisa	91
3.2. Entrevistas	108
3.2.1. Tipo de entrevistas.....	108
3.2.2. As entrevistas.....	109
3.2.3. Sigilo.....	110
3.2.4. Suporte para o processo de análise de discurso das entrevistas	110
3.3. Informações públicas	111
3.4. Levantamentos no <i>website</i> da CAPES.....	111
3.5. Levantamento das áreas de concentração dos orientadores na FEA/USP.....	112
3.6. Levantamento dos artigos publicados.....	112
3.7. Análise das teses de doutorado na FEA/USP	116
3.8. Traduções.....	116
4. A Evolução histórica da pesquisa contábil brasileira.....	119
4.1. A relevância do Departamento de Contabilidade da FEA/USP	119
4.2. A ascensão do normativismo pragmático	125
4.3. A queda do normativismo pragmático.....	135
4.4. Sementes de mudanças	141
4.5. O crescimento do positivismo	144

5. A Falta de conhecimento filosófico na pesquisa contábil brasileira.....	159
5.1. As análises da mudança paradigmática.....	159
5.2. As discussões filosóficas no ambiente de mudança paradigmática	162
5.3. Os cursos de metodologia nos programas de pós-graduação.....	165
5.4. Ontologia, epistemologia e paradigma nos artigos publicados em revistas.....	176
5.5. Ontologia, epistemologia e paradigma nas teses da FEA/USP.....	183
5.6. A compreensão sobre ontologia e epistemologia entre os alunos.....	184
5.7. Taxonomia da pesquisa na PCB.....	189
6. Articulação e intervenção	191
6.1. Articulação das lógicas	191
6.2. Intervenção.....	195
6.2.1. Os ambientes da pesquisa contábil	203
6.2.2. Contabilidade como uma inter-disciplina social.....	208
6.3. Problemas da falta de conhecimento filosófico no processo de pesquisa.....	210
6.3.1. A dicotomia positivo-normativo na pesquisa contábil.....	214
6.4. Posição política	223
7. Conclusão.....	229
Referências.....	235

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Amostra de revistas.....	113
Tabela 2 – Primeira busca nas revistas - termos.....	114
Tabela 3 – Segunda busca em Google Scholar - descritores.....	115
Tabela 4 – Resultados de busca de artigos, por descritor.....	116
Tabela 5 – Datas de criação dos programas de mestrado e doutorado.....	120
Tabela 6 – Concentração de orientadores até 1990 (mestres e doutores somados).....	133
Tabela 7 – Resumo da Avaliação Trienal da CAPES de 2001.....	150
Tabela 8 – Disciplinas de metodologia oferecidas nos programas brasileiros de pós-graduação em contabilidade em 2012.....	166

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução dos programas de mestrado e doutorado no Brasil	120
Gráfico 2 – Quantidade de mestres em contabilidade titulados no Brasil, até 2010	122
Gráfico 3 – Formação dos professores doutores dos programas de pós-graduação em contabilidade	123
Gráfico 4 – Artigos publicados entre 2003 e 2009 (avaliações de 2007 e 2010 somadas).....	124
Gráfico 5 - Distribuição temporal da produção científica - RCF	160
Gráfico 6 - Distribuição temporal da produção científica - ENANPAD.....	161
Gráfico 7 – Evolução nas disciplinas de metodologia nos programas existentes em 2002.....	167

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - A estrutura ideal de pesquisa	33
Figura 2 - O conceito de Weber sobre a dicotomia 'é/deve ser'	80
Figura 3 - Resumo da abordagem metodológica	107
Figura 4 - Os ambientes da pesquisa contábil	203

APÊNDICES

Apêndice I – Estrutura da codificação das entrevistas com os professores.....	251
Apêndice II – Ementas dos Cursos de Metodologia.....	253
Apêndice III – Lista completa dos artigos selecionados	265

1. INTRODUÇÃO

Muitos livros de metodologia mencionam que um problema de pesquisa muitas vezes nasce de um desconforto particular do pesquisador acerca de determinado assunto. Esse é o caso específico desta tese. Assim, para auxiliar o leitor a entender este estudo, apresentarei parte da minha trajetória.

O início de meus estudos de pós-graduação em contabilidade no ano de 2008 trouxe uma grande surpresa, e a minha primeira reação foi: *onde foi parar a contabilidade na academia?*

Deixe-me explicar. Eu nunca havia me envolvido com pesquisa contábil na minha vida. Já havia trabalhado em uma grande firma de consultoria, escrito alguns textos técnicos, mas minha principal experiência foi trabalhando como assistente de meu pai na elaboração de alguns projetos de consultoria e, primordialmente, na elaboração de pareceres técnicos. Isso sem mencionar os quase três anos que passei distante da contabilidade, fazendo o meu mestrado em musicologia (fato esse que tem muito a ver com minhas preocupações em relação à pesquisa contábil, mas voltarei a esse assunto mais adiante).

Assim, até 2008, minha relação com a contabilidade foi eminentemente voltada para o aspecto prático. E, apesar algumas “excursões” à contabilidade gerencial, mais fortemente voltada à contabilidade de custos, minha principal linha de trabalho sempre foi relacionada à contabilidade financeira, normatização contábil e tributação de empresas.

Na pós-graduação em contabilidade, apesar de ter cursado disciplinas focadas no lado prático da contabilidade, tais como *Contabilidade Societária* e *Análise de Balanços*, comecei a notar que os artigos que eu lia e, principalmente, as discussões sobre pesquisas que meus colegas estavam fazendo pouco ou nada tinham a ver com a contabilidade a que eu estava acostumado.

Comecei a ouvir frases do tipo: ‘*isso é normativo, não é científico*’, ‘*isso não é pesquisa, é somente uma opinião*’, ‘*o que você está usando como proxy?*’, ‘*qual o modelo econométrico?*’, ‘*quais são as hipóteses?*’, e assim por diante. Ainda, comecei a notar que a maioria dos meus colegas, e a maioria das pesquisas com que eu entrava em contato, estava

mais preocupada com a estatística da pesquisa do que com a própria parte contábil. Dados em painel, análise multivariada, testes de média paramétricos e não-paramétricos, lógica *fuzzy* e coisas do gênero de um lado, e Econômica, Melhores e Maiores, Thompson e outras bases de dados de outro. Eventualmente, isso ficou pior quando vi algumas pessoas usando alguns conceitos contábeis “malucos”: receita como *proxy* de rentabilidade (por que não usar o lucro?), *goodwill* como diferença entre o valor de livros e o valor de mercado (isso realmente é *goodwill*?) e até mesmo o esquecimento, nas análises, de que a contabilidade financeira não é baseada no regime de caixa, sim no de competência, ou seja, erros conceituais básicos em uma pesquisa fortemente alicerçada em cuidadosos procedimentos estatísticos. Comecei a me sentir desconfortável com todo aquele aparato econométrico que, muitas vezes, mascarava uma falta de conhecimento básico sobre a estrutura conceitual¹ que envolve toda a informação analisada. E continuava a me perguntar: *onde foi parar a contabilidade na academia?*

Tudo isso estava acontecendo meses após a Lei nº 11.638/07 ter sido aprovada. A maior mudança na contabilidade brasileira em mais de trinta anos estava acontecendo. Um movimento drástico em direção a um caminho novo no pensamento contábil estava ocorrendo (não nos esqueçamos das discussões sobre *code law/common law* e de essência sobre a forma quando se fala da IFRS), que trouxe consigo sérios impactos na prática contábil. Nem mesmo os próprios reguladores sabiam como seriam os pronunciamentos a serem emitidos nesse processo. E no mundo acadêmico, pelo menos como eu via, a maior preocupação era: teste paramétrico ou não-paramétrico? *Cross-section* ou dados em painel? A prática contábil estava passando por um turbilhão de mudanças e eu continuava a me perguntar: *onde foi parar a contabilidade na academia?*

Nas minhas tentativas de discutir aspectos regulatórios, particularmente aqueles relacionados aos pronunciamentos e consequentes modelos adotados, eu continuava ouvindo: *isso é normativo, isso não é científico, é só um modelo tautológico, isso não é pesquisa*, e assim por diante. Para um iniciante nas artes da pesquisa contábil, mas nem tanto na prática contábil, isso tudo não me fazia muito sentido. Para alguém acostumado a ver a contabilidade de uma determinada forma por mais de uma década, tudo me parecia muito estranho.

¹ Aqui, não no sentido de pronunciamento como a Estrutura Conceitual do CPC, mas sim de uma estrutura conceitual teórica da normatização.

Então, com o passar do tempo, essas minhas percepções começaram a tomar forma e eu identifiquei um ponto que permeava todas elas: a dicotomia positivo-normativo. E tudo tinha que ser positivo. A maioria das pessoas com as quais eu conversava simplesmente rejeitava a palavra *normativo*, tratada *meramente* como técnica contábil, cheia de julgamentos de valor, sem nenhuma objetividade, não baseada em observações da realidade, sem nenhum poder descritivo e preditivo da realidade e *simples* proposições de como as coisas devem ser.

Nessa época, eu já tinha um orientador e havia decidido que escreveria uma tese sobre o conceito de ativo, direcionada à normatização, que era o centro da agenda contábil (e ainda toma muito espaço no momento em que esta é tese escrita). Esse conceito havia sido recentemente alterado na própria Lei nº 11.638/07 (segundo alguns, porque outros argumentam que este conceito já estava sendo utilizado no Brasil antes da harmonização com o IFRS em algumas esferas regulatórias), abandonando uma maneira formalista de ver o ativo, baseada na propriedade, e adotando um conceito voltado para a essência sobre a forma, com base no beneficiário dos benefícios econômicos em detrimento da propriedade jurídica. Para elaborar tal tese, entretanto, eu achava necessário apresentar uma justificativa da razão pela qual um trabalho desse tipo poderia, e deveria, ser feito.

Assim, passei a buscar a entender a dicotomia positivo-normativo: o que realmente era o positivismo, por que o normativismo não era considerado científico e os aspectos fundamentais para justificar essas explicações. Isso me colocou em direção à filosofia da pesquisa. Eventualmente, tomando uma corajosa posição de apoiar o meu *diferente* trabalho filosófico, meu orientador indicou o caminho a seguir: “sua tese é sobre a justificativa desse tipo de pesquisa”. Com isso, o conceito de ativo foi deixado de lado para me focar nos aspectos filosóficos que permeiam a pesquisa em ciência social, especialmente em contabilidade. Assim, iniciou-se a minha busca pela resposta à pergunta inicial: *onde foi parar a contabilidade na academia?*

Conforme minha jornada foi acontecendo, eu me confrontei com uma discussão que havia visto alguns anos antes, quando cursava mestrado em musicologia: a questão do positivismo. Naquela época, acompanhei dois diferentes grupos, argumentando sobre como se deve fazer história da música. O primeiro encontrava documentos antigos, usualmente partituras antigas em alguma igreja histórica de Minas Gerais, transcrevia para notação musical moderna, tirava fotografias dos documentos, do local da descoberta, e apresentava tudo como um pedaço da

história em um belo livro colorido, muitas vezes com um CD contendo gravações modernas das obras. O documento era a mais importante parte do trabalho. A restauração de um pedaço de documento histórico era o principal interesse, porque se trata de um fato, representa uma realidade objetiva.

No segundo grupo, havia um discurso de que o documento era realmente um fato, mas o mais importante era interpretar não somente o documento, mas também todo o ambiente histórico, cultural e social no qual ele se inseria. Portanto, era necessário analisar o que a música encontrada representava para a sociedade que a estava tocando e ouvindo àquela época, as razões pelas quais era relevante para a sociedade, quais as funções específicas que tinha no ambiente religioso existente e outros aspectos relacionados à percepção social da música².

Como eu aprenderia anos após, aquela discussão (que eu gostava muito à época) era umbilicalmente relacionada aos aspectos que eu estava tentando entender no ambiente da pesquisa contábil. As questões que substanciam a discussão sobre a observação de fatos *versus* a interpretação de coisas representam uma séria preocupação não somente na história, mas também em outras áreas das ciências sociais, incluindo contabilidade (infelizmente, até agora, no Brasil, há somente alguns pesquisadores preocupados com esse assunto – mas já é um começo). E as justificativas de cada um daqueles grupos mencionados acabariam por, anos após, ser o centro desta tese: as discussões filosóficas acerca do processo de geração de conhecimento. Suas discussões eram baseadas em paradigmas de pesquisa, como eu viria a aprender anos após, sendo o positivismo somente um deles (certamente o mais comum, mas não mais do que um entre vários).

Para encurtar a história, com o passar do tempo, um aspecto da pesquisa contábil começou a se demonstrar como o mais problemático no meu entendimento particular, por representar o resultado final de muitos assuntos fundamentais. E, de fato, tal aspecto está relacionado à minha questão: *onde foi parar a contabilidade na academia?* Muitas pessoas, incluindo aclamados professores da área, falam da **falta de utilidade da pesquisa contábil** de uma maneira geral, reclamando que ela não está nem informando a prática, sendo útil para profissionais, nem se ocupando de problemas relevantes. Ainda, há o argumento de que ela

² Em musicologia, a ideia de percepção é baseada no entendimento de como certa sociedade percebe aquela música em um sentido amplo, não somente como um pedaço de arte, mas considerando todo o contexto social e cultural.

está meramente tentando gerar explicações causais, apresentando uma descrição do mundo e, eventualmente, tentando prever o comportamento geral do mercado. Essa pesquisa contábil baseada estritamente nos chamados métodos científicos está sob ataque, supostamente, pois não está gerando um tipo de conhecimento que parece ser útil para algo além da própria academia (e é importante mencionar que essa é uma visão geral da pesquisa, havendo, sim, trabalhos que não podem ser incluídos nessas críticas). Nas palavras de um famoso professor, há um “hermafroditismo contábil”, no sentido de que muitas das discussões sobre pesquisa contábil atualmente são estritamente introspectivas, são verificações de relações apenas pela verificação sem implicações mais profundas na vida real. De uma maneira geral, a pesquisa contábil brasileira (doravante PCB) está olhando para a prática, mas não a está auxiliando. Não está nem desenvolvendo novas técnicas, nem abordando problemas reais com vistas ao efetivo aumento da qualidade da prática contábil, tendo poucas *interfaces* com a profissão.

E isso leva ao aspecto exatamente de onde foi parar a contabilidade na academia. Há, no Brasil, uma **segregação da prática contábil da pesquisa**. Muitos professores e pesquisadores ensinam a prática contábil na sala de aula, fazem seus trabalhos de consultoria, atuam como membros de órgãos reguladores, publicam livros didáticos, enfim, continuam com suas atividades como contadores. Mas o lado técnico e profissional da contabilidade não é uma preocupação fundamental da pesquisa no sentido de fornecer a esse profissional focos de melhoria e desenvolvimento. Em vez disso, a prática contábil e os comportamentos observáveis na vida real são tratados como “meros” objetos de observação e explicação. Assim, ao fazer pesquisa, as mesmas pessoas que usam um chapéu de profissional simplesmente o retiram e colocam o de pesquisador, aparentemente esquecendo-se do seu papel anterior. Desse modo, minha questão sobre *onde foi parar a contabilidade na academia* é facilmente respondida: em lugar algum, continua lá. Contudo, está nos bancos acadêmicos e no trabalho educacional e profissional das mesmas pessoas que também fazem a chamada pesquisa científica. Tudo isso me parecia muito estranho.

O que levou a essa condição, conforme pude constatar ao longo de minha jornada, foi a adoção do paradigma do positivismo sem um profundo entendimento de seus aspectos filosóficos subjacentes. Apesar de existirem pesquisadores que possuem conhecimento desses aspectos, a maioria que defende a utilização do paradigma positivista não é realmente capaz de apresentar muitas das suposições filosóficas que justificam as posições adotadas. Por exemplo, um aspecto relevante é por que não deve haver subjetivismo na pesquisa contábil?

Por qual razão tudo deve ser objetivo? Qual o conceito de conhecimento que dá subsídio a essa posição? Ciência? Ciência natural? E as outras formas de ver o processo de geração de saber que não necessariamente aceitam as posições estabelecidas pelo pensamento científico na pesquisa social? Qual a razão que justifica tudo ter que ser feito primordialmente com base no modelo hipotético-dedutivo e no falsificacionismo? Ao longo de minha jornada, deparei-me com muitos discursos que não abordavam essas questões com profundidade. Encontrei, sim, uma visão superficial, para não dizer desinformada, sobre o que realmente é positivismo, positivo e normativo e como tais conceitos se relacionam no processo de pesquisa social.

Como consequência dessa generalizada aceitação do positivismo sem um entendimento profundo de suas raízes filosóficas, surge outro aspecto relacionado à pesquisa contábil, usualmente mencionado em conversas informais: a preocupação excessiva com o método, especialmente o estatístico. Em muitas circunstâncias, estive presente (e, muitas vezes, fui o indutor) em discussões sobre a **importância dos métodos estatísticos e menos preocupação com problemas reais**. É normal encontrar colegas, e muitas vezes professores, envolvidos em discussões sobre o método a ser utilizado em dada pesquisa. Discussões sobre o problema da pesquisa e diferentes possibilidades de sua abordagem são, por sua vez, raras de se encontrar. As pessoas não estão questionando os problemas uns dos outros, mas sim focando no método. Porém, o método não é nada mais do que o instrumento final para se fazer a pesquisa. A justificativa para a utilização de um ou outro método é muito mais ampla do que o próprio método. É a justificativa da abordagem ao problema que leva ao método, não o contrário. Muitas vezes, encontrei pessoas buscando problemas que poderiam ser solucionados com um dado método e rejeitando problemas que não poderiam ser abordados com base nos métodos comumente aceitos (geralmente aqueles do positivismo).

Então, outra questão se coloca: se na pesquisa não se utiliza de um determinado tipo de método, ela não será publicada. O preço da cultura do **publique ou pereça** (*publish or perish*) está começando a ser cobrado na PCB. Pesquisadores ao redor do país estão muito interessados em publicar seus artigos para que seus programas de origem sejam bem avaliados, recebam mais verbas e bolsas, mais alunos, mais projeção nacional e internacional e etc. (e não ousou dizer que esses não são objetivos válidos). Ocorre que os periódicos e congressos nacionais não estão publicando nada que seja normativo. Somente artigos com pesquisa empírica, preferivelmente aos moldes do positivismo, possuem ampla aceitação. E isso ofereceu um campo fértil para o crescimento da pesquisa conhecida como *mainstream*.

Isso tudo também está relacionado com outro aspecto problemático que pode sempre ser visto em discussões sobre a PCB: a **replicação de outros estudos**. Com o estabelecimento da teoria positiva da contabilidade como principal forma de se fazer pesquisa contábil ao longo de mais de duas décadas, especialmente nos EUA, mas também em outros países, vários modelos e teorias presentes nessas pesquisas internacionais passaram a ser replicados no Brasil, muitas vezes sem a necessária discussão entre a diferente realidade do mercado original para os quais foram gerados e o mercado brasileiro. Ainda, muitas vezes os mesmos modelos são replicados em diferentes períodos de tempo, somente para verificar se continuam aplicáveis, sem maiores explicações.

Como visto, muitas questões sem resposta se amontoavam na minha mente. Percebi que as reclamações generalizadas sobre a falta de utilidade das pesquisas para aspectos práticos, o uso de uma abordagem positiva sem um entendimento profundo do seu significado, o foco exagerado no método, sem o entendimento de onde se encaixa em um processo mais amplo, a preocupação excessiva com publicações e a replicação de pesquisas anteriores, todos me pareciam, em maior ou menor grau, relacionados a uma questão: a dicotomia positivismo-normativismo, mais especialmente o positivismo.

Assim, considerando que essa dicotomia foi identificada como um ponto comum entre os problemas percebidos, e que sua natureza é eminentemente filosófica, minha busca pela proposição de possíveis caminhos para, ao menos, reduzir as patologias que identifiquei na PCB restringe-se ao âmbito da filosofia do conhecimento. Nesse sentido, minha contribuição se debruça sobre as questões inerentes ao processo de geração de conhecimento e suas características ontológicas, epistemológicas e paradigmáticas.

Ante a tudo isso, o problema desta pesquisa é:

O que é necessário, pelo ponto de vista exclusivo da filosofia, para que a pesquisa contábil brasileira evolua e consiga superar suas dificuldades, atingindo um patamar superior na sua utilidade e influência social?

O objetivo principal desta tese é intervir na prática da pesquisa por meio de uma avaliação das origens dos problemas identificados para justificar uma proposta de ação. O meu intuito não é

fazer uma descrição objetiva da condição atual, mas sim uma crítica filosófica aos conceitos relacionados à geração de conhecimento predominantes na PCB.

Portanto, para fins desta tese, aspectos não diretamente envolvidos no ambiente filosófico conceitual não são abordados. Questões tais como qualidade das bibliotecas, financiamento dos programas, estruturas de salas e outros indicadores não serão abordados. Apesar de relevantes e também influenciarem o discurso atual, suas análises aprofundadas estão além do limite desenhado para este trabalho, que é a teoria do conhecimento.

A abordagem escolhida para o problema apresentado está fundamentada, de maneira geral, na Teoria do Discurso de Laclau e Mouffe (LACLAU; MOUFFE, 2001). Estes autores, alinhados com o pensamento pós-estruturalista e pós-Marxista, ampliam o conceito de discurso para abraçar não somente a questão linguística, oral ou escrita, mas que a análise do discurso deve incluir todas as práticas sociais. (HOWARTH, 2000, p. 8). Nesse sentido, a

teoria do discurso tem por objetivo fornecer novas interpretações de eventos e práticas pela elucidação de seus significados, e faz isso analisando a maneira pela qual as forças políticas e atores sociais constroem significados dentro de estruturas sociais incompletas e indetermináveis. Isso é conseguido através do exame das estruturas particulares dentro do qual os agentes sociais tomam decisões e articulam projetos hegemônicos e formações discursivas. Além disso, os teóricos do discurso procuram localizar as práticas e lógicas investigadas em contextos históricos e sociais amplos, de modo que elas possam adquirir um significado diferente e fornecer a base para possíveis críticas e transformação das práticas e significados sociais existentes.³(HOWARTH, 2000, p. 129)

Note-se que a noção de transformação das práticas e significados existentes dá um aspecto normativo intrínseco à essa visão. Sendo assim, como será melhor detalhado no capítulo 3, realizarei minhas análises, mais especificamente, dentro da estrutura teórica e metodológica proposta por Glynos e Howarth (2007), que se fundamenta na Teoria do Discurso. Esses autores propõem que a investigação seja realizada em três etapas: problematização, retroação e intervenção.

³ “discourse theory does seek to provide novel interpretations of events and practices by elucidating their meaning, it does so by analyzing the way in which political forces and social actors construct meanings within incomplete and undecidable social structures. This is achieved by examining the particular structures within which social agents take decisions and articulate hegemonic projects and discursive formations. Moreover, discourse theorists seek to locate these investigated practices and logics in larger historical and social contexts, so that they may acquire a different significance and provide the basis for a possible critique and transformation of existing practices and social meanings.”

A **problematização** é a etapa na qual são identificados os problemas e dificuldades existentes na prática, o que já apresentei anteriormente (e que será justificado no item 1.1.).

À luz dessa problematização, a **retrodução** busca caracterizar a estrutura hegemônica existente, averiguando como essa prática evoluiu historicamente, quais são as suas características atuais e o que faz com que as pessoas hajam dentro dessa estrutura de significados dominante. Assim, essa etapa busca identificar aspectos não considerados tanto na evolução histórica quanto na condição presente e que possam ser responsáveis pela existência dos problemas identificados.

Para tanto, a seguinte estratégia será adotada: inicialmente, buscarei construir uma narrativa histórica da evolução da pesquisa contábil realizada no Brasil. Nessa fase, o objetivo é capturar fatos e eventos relevantes que ocorreram na PCB que levaram à vigência da dicotomia positivo-normativo. Me utilizarei de entrevistas realizadas com eminentes professores de contabilidade do Brasil para obter subsídios para esse levantamento histórico e indícios de dados empíricos adicionais necessários para a construção da narrativa. Assim, aspectos do ambiente social e político no qual a PCB evoluiu serão apresentados, juntamente com evidências empíricas de dados obtidos de fontes oficiais que auxiliam na justificativa da adequação da narrativa história.

Posteriormente, apresentarei uma análise para caracterizar quais são e como são criados os significados presentes no discurso hegemônico existente. Assim, utilizarei as mesmas entrevistas com os professores como base. Também serão analisados os cursos de metodologia de pesquisa oferecidos pelos programas de pós-graduação em contabilidade e a presença de discussões e posições filosóficas explícitas na pesquisa contábil, tanto em artigos de periódicos quanto nas teses defendidas na FEA/USP. Por fim, algumas entrevistas com alunos serão apresentadas com o intuito de analisar a influência do pensamento hegemônico na formação de novos pesquisadores.

Com base nas informações contidas na narrativa histórica e avaliação do *status quo* do pensamento filosófico dominante, buscarei identificar as principais pressões que levam à manutenção desse discurso atualmente estabelecido, finalizando assim a etapa da retrodução.

Na etapa da **intervenção**, dentro do conceito de “*fornecer a base para possíveis críticas e transformação das práticas e significados sociais existentes*” buscarei levantar aspectos que ausentes na evolução e condição atual do discurso filosófico presente na PCB, terminando por propor uma ação na prática para que os problemas levantados na primeira etapa possam ser claramente visualizados, analisados e, quiçá, solucionados.

O foco nas entrevistas para a avaliação do problema, da evolução histórica e da caracterização do discurso hegemônico se justifica pois, dentro da estrutura teórica adotada, os significados presentes na mente dos autores, juntamente com o ambiente político e social, levam à caracterização do discurso hegemônico. Não se pretende, neste trabalho, fazer uma análise crítica das falas dos entrevistados no sentido de questioná-las como verdadeiras ou falsas, pois esses são os significados presentes nas suas mentes e que direcionam as suas ações. A intenção é entender e contextualizar os significados que elas expressam, utilizando-os para construir o entendimento das características do discurso.

Minha análise crítica focará, sim, nas características identificadas desse discurso que, como argumentarei, não se preocupa com o entendimento das questões filosóficas que envolvem o processo de criação de conhecimento, fazendo pesquisa contábil, generalizadamente, seguindo uma ciência positiva focando nos métodos das ciências naturais. A aceitação dessa postura se dá de forma vazia de justificativas filosóficas, causado efeitos nocivos à maneira como as pesquisas são feitas, como a metodologia de pesquisa é ensinada e à própria utilidade das pesquisas.

1.1. Uma justificativa mais aprofundada do problema da tese

Nas páginas iniciais desta introdução, apresentei um panorama geral das origens do problema de pesquisa desta tese, focado primordialmente em percepções individuais que surgiram ao longo de minha trajetória pessoal. Entretanto, durante a realização das entrevistas citadas anteriormente, minhas noções dos problemas apontados encontraram eco nos discursos de diversos professores da área. Assim, antes de apresentar detalhadamente a metodologia do trabalho, passo a já me valer dos frutos das entrevistas realizadas⁴. Passarei a mostrar

⁴ No item 3.2. o processo de entrevista e análise de seus dados é explicado em detalhes.

doravante que os problemas e dificuldades mencionadas são também preocupações de diversos professores da área, nos quais me escoro para justificar a necessidade de se abordar o problema de pesquisa apresentado.

Porém, antes disso, é necessário ter em mente uma questão relevante para a problematização da PCB: na última década e meia, a academia contábil brasileira passou por um processo de mudança de sua estruturação interna. Como será amplamente discutido nos capítulos 4 a 6, ela deixou de ser centralizada em dois ou três programas de pós-graduação para estar presente em quase duas dezenas de universidades. Ademais, deixou de ter uma falta de preocupação metodológica e adquiriu uma necessidade (até exagerada) de utilização de métodos “científicos” e, principalmente, abandonou sua principal característica original: deixou de ser voltada a um exclusivo normativismo pragmático e passou a ser fortemente influenciada por um positivismo, como será discutido ao longo de todo este trabalho, bastante mal informado⁵.

Tais alterações na sua característica geral levaram a uma melhoria na pesquisa, que passou a ser mais crítica e preocupada com a *forma* da geração de conhecimento. Passou a adotar uma postura mais rígida em relação aos métodos empregados nas pesquisas e adquiriu uma característica mais científica. Todavia, tal evolução não veio sem suas mazelas. Essa rigidez metodológica trouxe para a PCB alguns problemas endêmicos.

Desse modo, neste item, aprofundo-me na problematização da PCB, justificando-a não somente em percepções individuais, mas também com base em depoimentos de importantes pesquisadores que apresentaram suas próprias percepções de que os resultados das pesquisas acadêmicas têm um baixo nível de utilidade prática e há um distanciamento entre a academia e a prática contábil. E essa baixa utilidade é a ponta do *iceberg* de problemas fundamentais que permeiam a academia contábil: a despreocupação com a abordagem de problemas relevantes, o foco excessivo no método e a superficialidade e replicação dos modelos utilizados especialmente em pesquisas positivistas.

Inicialmente, um entrevistado afirma que:

[...] eu ando muito apreensivo. Bom, sempre andei, a gente tá sempre preocupado que melhore a qualidade das dissertações, teses, da pesquisa. E eu tô preocupado porque eu acho que ela

⁵ A questão do que é positivo e do que é normativo será especificamente discutida no capítulo 2.

estagnou. [...] tá muito ruim. Os resultados do nosso congresso, das teses e dissertações que eu tenho participado de banca [...] A maioria das coisas eu leio, pelo menos o resumo, pra ver o que que está acontecendo. E a minha conclusão, infelizmente, não é legal não.

Ele aponta para uma visão de que há um problema generalizado na qualidade da PCB. E isso vai ao encontro da questão da utilidade da pesquisa. Em outra entrevista lê-se:

o que se acaba tendo hoje, na minha visão, é um monte de trabalhos científicos, chamados trabalhos científicos, que acabam tendo pouca ou nenhuma utilidade prática.

Na mesma linha, outro professor lembra que nem todos os trabalhos são de pouca utilidade: *“Muitos trabalhos positivistas são ótimos. A maioria não serve pra nada. A grande maioria não serve pra nada.”*

Outro depoente questiona que:

se pegar em 10 anos, quais foram os artigos relevantes que saíram, que ficou? Então é um ponto pra discutir efetivamente. São centenas de artigos que foram publicados nos últimos congressos, artigos [positivos], mas esses praticamente não são tão úteis.

Outro ainda segue a mesma linha de raciocínio, ao asseverar que:

Você lê duzentos artigos e na verdade é como se você lesse um, quer dizer, o que ele traz realmente de conceito, de novidade, de originalidade, é muito pequeno. O positivismo dá uma falsa ilusão de que ele produz acréscimos. E o acréscimo de quantidade dele é fácil.

Veja-se, então, que um dos aspectos das pesquisas realizadas atualmente é que essas não são, na sua maioria, úteis, pois não produzem novas contribuições para o conhecimento. Um entrevistado, sobre isso, postula que :

vai ver, vai verificar a contribuição desses 18 mestrados pra área de contabilidade. Eu te garanto: zero! Zero. Tem nada. E tô extremamente preocupado, entendeu?

Esses depoimentos são alguns exemplos dentre os que podem ser observados. Outros professores apresentam discurso semelhante na linha de que a PCB não está ajudando a prática contábil. Um professor explica que:

Os caras foram fazer teste de hipótese, e eles querem associar coisas. Associou, associou! Pô, o que que eu faço, como que é útil? Como que eu uso? Ah não, o que importa é que eu teste uma hipótese... Sim, mas qual contribuição, como a sociedade vai ganhar com isso? Será que é valido mesmo [...] daqui a pouco o cara começa a testar uma coisa com a outra coisa quando a gente sabe que tem um bilhão de outras coisas que existem, e eu sei que as coisas não acontecem de uma maneira linear. Portanto essa coisa isso influencia aquilo... pô, isso aí eu sei de premissa que não pode dar certo!

Outro resume essa posição: *“tem pesquisa positiva que estão testando alho com bugalho que não tem a menor relevância com o mundo real.”* Ainda, afirma que a academia brasileira é *“decepcionante”* e *“muito pouco provocadora”*: *“Não tem ousadia, as pessoas não veem as possibilidades, não enxergam o tamanho do campo”*.

Outro professor, ao mencionar a mudança da PCB de um ambiente normativo para um positivo, aponta para a questão da utilidade das pesquisas na educação contábil:

Mudou, mas ela não foi tão útil. Por exemplo, até em sala de aula, pra ministrar a matéria teoria da contabilidade, que é matéria importantíssima no mestrado, o que se usa mais são os artigos antigos, baseados na tradição normativa. Por exemplo, eu tenho artigos publicados no boletim IOB, na década de 1990, que a gente coloca em sala de aula, os alunos adoram! [...] Enquanto que trazendo muito os positivistas, a maioria deles, são muito pontuais.

E não somente a questão da educação contábil é desconsiderada. Um entrevistado menciona que:

do ponto de vista da profissão nós perdemos. Quer dizer, eu não estou dizendo que o que nós fazemos hoje seja inútil, não é isso, mas o que eu tô falando é que nós passamos a dar uma maior importância para aquilo que do ponto de vista profissional é inútil.

Há, então, um problema de falta de utilidade na PCB que está causando um distanciamento entre a pesquisa contábil e a prática. Não há uma preocupação generalizada entre os pesquisadores de gerar pesquisas que realmente sejam úteis para a prática contábil, que informem e auxiliem aqueles que trabalham com a contabilidade, sejam os próprios contadores, investidores, analistas de investimento ou crédito, gestores, professores ou quaisquer outros tipos de profissionais que, direta ou indiretamente, utilizam-se da

contabilidade⁶. O “*hermafroditismo contábil*” está gerando conhecimento para que os próprios pesquisadores se refestelem, sem que haja grandes, ou até mesmo algum impacto sequer na vida social fora desse círculo.

Em palestra proferida na abertura do XI Congresso USP de Contabilidade e Controladoria⁷, o prof. Alessandro Broedel Lopes apresentou suas preocupações com essa questão, indicando que não se está abordando questões relevantes à prática contábil na PCB, especificamente para o mercado de capitais. Assumindo a mencionada transformação da PCB em relação ao aumento da quantidade de pesquisa, dos programas de pós-graduação e dos periódicos e à modificação da abordagem metodológica, questiona: “*aumentou a relevância da pesquisa em contabilidade publicada, produzida no Brasil?*” Continua seu questionamento levantando um aspecto muito importante: a pesquisa feita com financiamento público está atendendo ao objetivo central ao qual se propõe?

Para responder a essas questões, aponta que as pesquisas brasileiras atuais não estão sendo relevantes nem para a própria academia. E “*difícilmente a produção acadêmica vai ser relevante para aqueles que estão fora da academia se ela não for relevante nem pra aqueles que estão dentro da academia.*” E, assumindo que existem pesquisas aproveitáveis, conclui que “*eu tinha uma suspeita, e a suspeita hoje, no meu juízo, está confirmada, a pesquisa nossa é pouquíssimo relevante para o usuário do mercado de capitais.*”

Ainda, traz um bom exemplo ao mencionar que, em audiências públicas das novas normas contábeis, são quase que inexistentes as contribuições dos acadêmicos. Como já mencionado, o Brasil passa por uma das maiores modificações do seu sistema regulatório contábil, e a academia, nada.

Dessa forma, fica claro que a preocupação da utilidade e da qualidade da PCB não é exclusivamente minha, mas está presente na mente de muitos dos principais pesquisadores da área.

⁶ A questão do distanciamento da pesquisa em relação à prática contábil é mais profundamente discutida no capítulo 6.

⁷ Palestra disponível no site do Congresso USP: <http://www.congressousp.fipecafi.org/>

Entretanto, essa falta de utilidade ocorre por diversos fatores que culminam nessa condição. O primeiro de todos é que não estão sendo abordados problemas relevantes para a sociedade como um todo, com um tratamento que promova a geração de conhecimento que possa influenciar e alterar a vida das pessoas que estão na prática diária. E a questão do problema de pesquisa é a mais importante de todas: o problema é que vai indicar como a pesquisa deve ser realizada⁸. A função da pesquisa contábil parece não estar clara para os próprios pesquisadores. Sobre isso, um entrevistado relata:

Eu acho o seguinte: a contabilidade deveria se preocupar com aquilo que é útil pros profissionais, pros usuários de uma forma geral, e efetivamente trabalhar nesse tipo de pesquisa, vou fazer uma pesquisa nesse sentido. Putz, mas tem umas pesquisas aí que você vê que não serve pra nada!

A adoção de uma abordagem positiva na PCB levou a uma despreocupação em relação ao problema de pesquisa e a um foco exagerado na forma da pesquisa. Essa maneira ‘nova’ de se fazer pesquisa, fortemente voltada ao modelo hipotético-dedutivo e à falsificação de teorias por meio de testes de hipóteses, tem sido considerada como sinônimo de pesquisa científica.

Ocorre que nem todos os tipos de problemas que carecem ser abordados podem ser feitos com base nessa visão. Há, na PCB, um exagero, quase um fetichismo, pelo método. Nesse sentido, um professor menciona que:

fica uma preocupação hoje de você ter uma aparência científica. Ah! Então se eu sigo isso, isso, isso, eu fico dentro dos cânones científicos. Do mesmo jeito, virou uma religião. Do mesmo jeito que as religiões têm seus cânones, têm seus rituais, o positivismo tem seu ritual, os seus cânones.

Tais ‘cânones científicos’ viraram, na PCB, quase que um dogma a ser seguido. Com isso, a relevância do método se fez maior do que o problema efetivo que ele busca abordar. Vale dizer que até o fim da década de 1990 não havia preocupações profundas com os procedimentos metodológicos para a realização de pesquisas essencialmente normativas. E o crescimento da ‘visão científica’ que teve início na virada do século trouxe consigo um viés, por ser fundamentalmente calcada nos preceitos positivistas: o culto ao método.

⁸ Na estrutura do processo de pesquisa que proponho no capítulo 2 a questão da importância do problema de pesquisa é discutida com profundidade.

Ocorre que, dentro de um ambiente em que não existia a cultura da metodologia científica, há uma busca por um novo conhecimento dentro da área contábil: aquele dos métodos científicos. Entretanto, essa busca veio a fazer sombra sobre aquilo que de mais importante existe na pesquisa contábil: a contabilidade. Grandes discussões sobre levantamento, tratamento e análise de dados estatísticos muitas vezes se sobrepõem às discussões de conceitos contábeis, problemas contábeis, ou seja, distancia-se a academia da prática contábil. Um professor assim resume essa situação, mencionando que quando se chega à questão contábil, “*você vai ver os artigos, eles têm objetivos e questões de pesquisas banais*”. E explica que:

porque tem muito nêgo aí dominando tudo que é estatística, e método disso, aquilo e não sabe... olhando na minha área, tem gente que se eu apertar muito não sabe a diferença entre um método de custeio e outro.

Não estou argumentando que não se deva ter uma preocupação com o método. Muito pelo contrário, ele é fundamental para o processo de pesquisa. Entretanto, não pode suplantiar o estudo da própria contabilidade. Ele deve ser subsidiário à geração de conhecimento, mas não pode ser o cerne de todo o processo. Sobre isso, o mesmo professor menciona que:

Metodologia é meio. Método é como chegar lá. Então, claro que pra que o campo do saber adquira status de ciência, precisa de métodos. Claro. Mas não podemos esquecer que método é meio, não é fim. Então, de repente, alguém pode chegar em fins muito mais importantes com uma metodologia mais pobre, o outro extremamente rigoroso na sua metodologia, não dá contribuição relevante, não é?

No mesmo sentido, outro justifica esse foco no método:

a razão que eu encontro pra a comunidade ter essa postura é: não usava método, de repente, falou, caramba, preciso usar um método aí, preciso usar [...] então fica tudo meio ouriçado. E a outra, é exatamente achar que o método é o *bam bam bam*. Ele é o caminho.

Outro aspecto relevante que leva a essa relevância exagerada dada ao método é o efeito que as necessidades de publicação em periódicos científicos causam nas pesquisas. Como será detalhadamente analisado no capítulo 4, a avaliação da CAPES dos programas de pós-graduação trouxe uma exigência de publicação de artigos em periódicos bastante grande. Sem

dúvida, tal fator teve seus efeitos positivos, auxiliando na evolução da adoção de critérios metodológicos mais evoluídos, mas, por outro lado, também gerou problemas: fomentou a preocupação no método.

E o foco exagerado no método e o distanciamento dos problemas contábeis relevantes também se refletem em um *requeantamento* de pesquisas contábeis, ou em termos mais atuais, em replicação de modelos, especialmente aqueles existentes em pesquisas feitas nos moldes norteamericanos. Um professor menciona que essa importação de modelos está sendo realizada sem uma necessária análise crítica:

Aí fala [para o pesquisador]

- Porque você tá fazendo isso aí?

- Porque lá nos EUA...

- Você consegue comparar o mercado americano com o brasileiro?

- Não consigo.

- Então, você tá olhando pro lugar errado!

E continua:

O requeantamento continua em outro estágio. [...] Então fica aquele modelão com 16 variáveis, um modelo econométrico e fica torcendo para que o coeficiente dê significativo porque senão a hipótese que ele tem lá vai pro brejo e o trabalho dele todo. Então, é uma coisa, realmente torcer pra que a coisa dê certo não é científico, não é?

Essa ampla utilização de modelos importados sem adaptações à realidade brasileira (isso sem falar que não só de modelos econométricos vive a pesquisa contábil) materializa-se em pesquisas baseadas em receitas prontas. Ainda, modelos são utilizados em períodos diferentes somente para checar se as conclusões são as mesmas. E tudo de uma maneira muito superficial, meramente descritiva. Nesse cenário, um entrevistado aponta que se “*o cara aplicou o método estatístico, calculou beta, calculou R2, calculou todas essas coisas*”, então, a pesquisa é publicável, mesmo que os resultados não sejam úteis ou não tragam novos conhecimentos.

Um entrevistado ainda exemplifica não somente o fetichismo pelo método, mas também a superficialidade dos resultados:

Acabo vendo os caras pegando coisas que foram feitas e bota lá um monte de método estatístico que depois, se você for verificar, era tudo absolutamente identificável com cálculo de média e mediana, isso é a primeira coisa. Segunda coisa é o seguinte, a grande maioria das definições que foi dada, das conclusões dadas chegando através de métodos estatísticos, todas elas têm uma restrição: mas isso é com 95% de chance, com 90%... Mas e os outros 5, né? Aí, quando você vai ver, o cara pega e tira uma conclusão assim: olha, o preço da minha ação subiu no mercado porque os valores dos meus ativos biológicos subiu. O valor dos meus ativos biológicos subiu, o preço da minha ação subiu no mercado. Pô, será que é isso? O preço da minha ação caiu no mercado porque os meus ativos biológicos tiveram uma redução de valor. Será que é isso? Será que essas duas decisões, essas duas colocações não foram influenciadas pela alta do petróleo junto, ou por um problema na Líbia, ou por um problema nos bancos americanos, ou por um problema na saúde da mulher do Sarkozy, ou na nova aventura sexual do Berlusconi? Quer dizer, o que que mais que alterou? Os caras saem falando algumas coisas que não têm sensibilidade.

Outro aponta o que não está sendo feito:

Você tem que ir além, você tem que fazer aquilo que é relevante dentro do positivismo. Dentro do positivismo, o relevante não é fazer a pesquisa, é bolar o modelo. [...] Precisamos bolar o modelo, melhorar o modelo. [...] o fundamental do Ohlson é o modelo que ele desenvolveu. O Ohlson é famoso porque, por desenvolver modelos.

Por outro lado, mesmo quando se apresentam trabalhos de outras abordagens alheias ao positivismo, a percepção não é muito diferente do nível de qualidade. Um entrevistado relata que:

mesmo um simples estudo de caso que pede uma avaliação interpretativa, reflexiva, crítica, pouco tem feito. Tem feito umas porcarias de um estudos de caso em que o cara entra no site da empresa e tá fazendo estudo de caso. Brincadeira!

De acordo com o exposto, fundamentei a problematização da PCB na visão dos principais pesquisadores da área. E uma vez que os problemas existem, e incomodam não somente a mim, mas a tantos outros, abraço a busca pelo entendimento do que é necessário para que a pesquisa contábil brasileira evolua e consiga superar essas dificuldades, atingindo um patamar superior na sua utilidade e influência social.

No item seguinte, apresento resumidamente a estrutura da tese, contendo a concatenação lógica dos argumentos utilizados para atingir a proposta final daquilo que, na minha visão

particular, está faltando para que a PCB dê um passo adiante. E tal proposta se constitui na minha contribuição.

1.2. A lógica da abordagem ao problema de pesquisa

Em relação ao problema de pesquisa, um entrevistado conceitua que:

Problemas diferentes vão ter questões diferentes. Se o problema é investigar se uma norma é melhor do que outra, e que já está em operação, claro que é melhor ser indutivo. Já tá aí, vamos testar. Agora, nós vamos ter que desenvolver um novo modelo para contabilizar o leasing, é outra coisa. É claro que tem que ser dedutivo. Eu tenho que partir de conceitos e derivar. O que você quer resolver, qual o problema que você quer resolver?

Esse trecho de entrevista apresenta, de uma forma bastante resumida, minha proposta para a resposta ao problema de pesquisa da tese: para que a pesquisa contábil brasileira evolua, é necessário que se tenha em mente, antes de tudo, quais os problemas que se quer resolver; posteriormente, que se entenda que diferentes naturezas de problemas levam à necessidade de adoção de diferentes paradigmas de pesquisa. Tão simples assim!

Para justificar a minha proposta, inicio a jornada apresentando o problema do processo de pesquisa à luz da filosofia. No **capítulo dois**, apresento os conceitos filosóficos utilizados nesta tese; uma estrutura ideal do processo de pesquisa, que se inicia por um problema que deve ser abordado com base em um paradigma composto por escolhas filosóficas relacionadas à natureza da realidade (ontologia), ao processo de geração de conhecimento (epistemologia) e às consequentes escolhas teóricas, metodológicas e metódicas que levam a um resultado final coerente. Ainda, apresento os paradigmas de pesquisa mais utilizados nas ciências sociais da atualidade e suas pressuposições filosóficas, finalizando com discussões adicionais sobre o positivismo, normativismo e conhecimento justificado.

Feita a exposição dos preceitos filosóficos que permeiam toda a tese, no **capítulo três**, exponho a metodologia utilizada, com minhas premissas ontológicas e epistemológicas, a estrutura teórica e metodológica e os detalhamentos dos levantamentos de dados empíricos utilizados.

Uma vez justificada a lógica da tese no capítulo anterior, o **capítulo quatro** trata do primeiro passo: a avaliação de quais foram os principais aspectos históricos que levaram a pesquisa contábil a apresentar os problemas apontados nesta introdução. Com isso, busco justificativas para o *status quo* da PCB, com base na sua evolução histórica. Desde o seu nascimento na década de 1970 até os dias em que esta tese foi escrita, busco apresentar como a PCB evoluiu de um ambiente normativo pragmático para um fortemente voltado para o positivismo. Ainda, aponto para a ausência de uma busca de um conhecimento profundo a respeito dos paradigmas de pesquisa, pautados na filosofia do conhecimento, que culminou na cópia quase cega de uma pesquisa já por si problemática na época de sua ‘importação’: a norteamericana.

Após a apresentação da evolução histórica da PCB, no **capítulo cinco**, proponho uma análise mais aprofundada daquilo que identifiquei no capítulo anterior como sendo um desconhecimento das questões relacionadas aos paradigmas de pesquisa. Com isso, observo os programas de pós-graduação buscando mostrar a preocupação excessiva com métodos quantitativos (base do paradigma positivista), a ausência de métodos qualitativos (base para outros paradigmas) e a ausência de discussões filosóficas acerca do processo de geração de conhecimento. Finalizo com a apresentação de que, nas pesquisas publicadas nos principais periódicos nacionais e nas teses efetuadas na FEA/USP, não há ampla preocupação de fundamentação filosófica das pesquisas.

No **capítulo seis**, apoiando-me em tudo o que foi discutido anteriormente, argumento que os principais problemas da PCB levantados passam pela falta de entendimento do âmbito filosófico que envolve a pesquisa, especialmente em ciências sociais. Como objetivo final dessa argumentação, apresento proposições normativas baseadas na minha visão individual do que é necessário para, pelo menos, a minimização dos problemas fundamentais apontados.

No **capítulo sete**, escreverei resumidamente as conclusões.

2. A ESTRUTURA IDEAL DE PESQUISA

*“Different ways of viewing the world shape
different ways of researching the world.”
(Crotty)*

Este capítulo se configura como o cerne conceitual deste trabalho. Todos os conceitos aqui discutidos serão utilizados ao longo da tese, sendo fundamentais para o seu entendimento. Nele, apresentarei uma estrutura para o processo de pesquisa em áreas sociais, as formas mais tradicionais dos paradigmas existentes e, ao final, os conceitos de pesquisa quantitativa e qualitativa, a dicotomia positivo-normativo e de conhecimento justificado.

2.1. Relação entre filosofia e pesquisa

Ryan *et al.* (2002, p. 2) afirmam que *“Pesquisa é um processo de descoberta intelectual, que possui o potencial de transformar nosso conhecimento e entendimento do mundo ao nosso redor”*⁹. Contudo, filósofos, cientistas e pesquisadores não atingiram um consenso sobre esse processo de aquisição de conhecimento. Diferentes maneiras de se ver e conhecer a realidade levam a diferentes possibilidades de se responder ao quê, por quê e como se pesquisa.

Para se entender o impacto das premissas e suposições filosóficas no processo de pesquisa, é necessário observar dois aspectos: o primeiro se refere à própria natureza da realidade; o segundo diz respeito à maneira pela qual o conhecimento acerca dessa realidade é obtido. Entender e solucionar esses problemas constitui-se na principal fundação filosófica para o processo de pesquisa.

Assim, qualquer pesquisa deve ser construída sobre uma base filosófica bem estabelecida, na qual as posições referentes àqueles dois aspectos são definidas. A maneira como se entende a natureza da realidade e o jeito de se obter conhecimento acerca dela formam, juntos, uma maneira de se ver o mundo. Diferentes visões de mundo levam a diferentes formas de se fazer pesquisa. E se a maneira pela qual o pesquisador vê o mundo não estiver bem definida, há um

⁹ “Research is a process of intellectual discovery, which has potential to transform our knowledge and understanding of the world around us”.

alto risco de a pesquisa não produzir os resultados desejados. Não atentar para os assuntos filosóficos da pesquisa “*apesar de não necessariamente fatal*”¹⁰ pode afetar seriamente sua qualidade. (EASTERBY-SMITH *et al*, 1991, p. 21).

A fundamentação filosófica informa a configuração geral da pesquisa, desde a definição do problema até a coleta e análise de dados e conclusões. Auxilia os pesquisadores a elaborar suas estruturas de pesquisa de formas diferentes, entendendo as vantagens e desvantagens de cada possibilidade. Por fim, ajuda os pesquisadores a criar desenhos de pesquisas diferentes daqueles que eles mesmos já realizaram anteriormente, ampliando as possibilidades de problemas, as questões e os objetivos da pesquisa. (EASTERBY-SMITH *et al*, 1991, p. 21).

Crotty (1998, p. 2) afirma que uma proposta de pesquisa deveria responder a duas questões essenciais: qual a metodologia e o método que serão usados e como a escolha por um conjunto deles pode ser justificada. A primeira questão é focada na forma como a pesquisa é efetivamente feita. A segunda confronta os pesquisadores com as fundamentações filosóficas da pesquisa, indagando, em última instância, as razões pelas quais a pesquisa é feita da forma apresentada na questão anterior. E a “*Justificativa das nossas escolhas para o uso particular de uma metodologia e método alcança nossas suposições sobre a realidade que trazemos para nossos trabalhos.*”¹¹ (CROTTY, 1998, p. 2). Isso implica dizer que as justificativas para as escolhas metodológicas são, portanto, feitas no nível filosófico, no qual nossas suposições sobre a realidade e a geração de conhecimento são feitas.

Na seção seguinte, apresentarei uma estrutura para pesquisa que une desde a definição do problema, as posições filosóficas, as escolhas teóricas, metodológicas e metódicas até o resultado final da pesquisa.

2.2. Uma estrutura ideal de pesquisa

A estrutura ideal de pesquisa¹² que proponho é a seguinte¹³:

¹⁰ “while not necessarily fatal”

¹¹ “Justification of our choice and particular use of methodology and methods is something that reaches into the assumptions about reality that we bring to our work”

¹² A explicação da razão porque ele é uma estrutura ‘ideal’ é feita no item 2.2.7.

Figura 1 - A estrutura ideal de pesquisa

O problema de pesquisa é a parte mais importante da estrutura, pois direciona todas as outras opções que seguem. O paradigma de pesquisa é um conjunto coerente e congruente de suposições ontológicas e epistemológicas que informam as teorias e metodologias a serem usadas. Essas, por sua vez, suportam a escolha dos métodos. Todas as opções feitas em cada etapa, com suas respectivas justificativas, formam o suporte dos próprios resultados da pesquisa.

Nos próximos itens, discutirei em detalhes cada parte da estrutura. Uma vez que o conceito de paradigma depende dos de ontologia, epistemologia, teoria, metodologia e métodos, ele será discutido posteriormente.

2.2.1. O problema

Glynos e Howarth (2007, p. 167) apresentam três tipos de direcionadores de pesquisa: métodos, teorias e problemas. No primeiro, os pesquisadores *“são mais motivados por*

¹³ Esta estrutura é uma adaptação daquela proposta por Crotty (1998). Alterações foram feitas por duas razões: para auxiliar no entendimento de alguns conceitos envolvidos e para incluir as questões da relevância do problema.

técnicas de coleta e análise de dados do que preocupados com o fenômeno empírico em investigação”¹⁴. Quando a pesquisa é **direcionada pelo método**, uma preocupação maior é colocada no próprio método e a questão de pesquisa pode ser desenvolvida somente para se encaixar em uma técnica previamente escolhida. Esse processo diminui a amplitude de problemas que podem ser abordados porque levam a uma construção de problemas que servem somente para si mesmos, uso indevido de dados e outras patologias “*unidas no velho provérbio que se a única ferramenta que se tem é um martelo, tudo ao seu redor começa a se parecer com um prego*” (SHAPIRO, 2002, p. 598). Uma vez que o próprio problema é colocado em segundo lugar, a utilidade do resultado da pesquisa pode ser pouca, ou pior, nenhuma. A escolha do método deve vir após a definição do objetivo da pesquisa. O método deve ser um instrumento para se atingir os objetivos determinados pelo problema em estudo, e não ser ele o foco da pesquisa.

A pesquisa **direcionada pela teoria** objetiva a defender uma teoria em particular mais do que iluminar um problema especificado. Novamente, fazer pesquisa com foco maior em testar teorias do que tentar abordar problemas reais pode levar a discussões etéreas sem maior utilidade. Isso não implica dizer que testes de teoria não sejam relevantes, mas que a própria teoria em si deve abordar problemas reais. Seus testes devem estar focados também no problema subjacente à própria teoria.

Contra o possível argumento de que todas as teorias são baseadas em problemas, sendo então a pesquisa consequentemente direcionada pelo problema, Shapiro (2002, p. 601) ensina que:

Se os problemas postulados são artefatos idiossincráticos dos antecedentes teóricos do pesquisador, então eles parecerão tendenciosos, se não completamente enganosos, para todos, com exceção daqueles ligados aos mesmos antecedentes. Em outras palavras, se um fenômeno é caracterizado como tal somente para vindicar uma teoria em particular em vez de um problema especificado independentemente da teoria, então, é improvável que essa especificação irá chegar a alguma explicação do que está realmente acontecendo no mundo. ¹⁵

¹⁴“are motivated more by techniques of data-gathering and analysis than by a concern with the empirical phenomena under investigation.”

¹⁵“If the problems posited are idiosyncratic artifacts of the researcher’s theoretical priors, then they will seem tendentious, if not downright misleading, to everyone except those who are wedded to her priors. Put differently, if a phenomenon is characterized as it is so as to vindicate a particular theory rather than to illuminate a problem that is specified independently of the theory, then it is unlikely that the specification will gain much purchase on what is actually going on in the world.”

Veja-se, então, que a própria teoria utilizada na pesquisa deve ser um instrumento para a abordagem do problema, e não ela o centro da pesquisa.

A pesquisa **direcionada pelo problema** é baseada na ideia da necessidade de especificação de um problema que não seja meramente um artefato de uma teoria ou um método, mas que surja da necessidade de se abordar assuntos relevantes observados no mundo real. E a abordagem de cada tipo de problema requer diferentes fundamentações filosóficas, teorias, metodologias e métodos, escolhidos e justificados considerando a natureza do próprio problema. Nesse sentido, Popper (1981, p. 67) afirma que “*Nós não somos estudantes de alguma matéria, mas estudantes de problemas*”¹⁶. Posteriormente, no mesmo trabalho, menciona que:

Como ponto inicial da ciência, eu não digo que a ciência começa nas instituições, mas se inicia em problemas; que nós chegamos a uma teoria, principalmente, ao tentar solucionar problemas; que esses problemas nascem nas nossas tentativas de tentar entender o mundo como conhecemos. (POPPER, 1981, p. 155)¹⁷

Creswell (2009, p. 98) relata que “*o problema de pesquisa é frequentemente confundido com as questões de pesquisa – aquelas questões que o investigador gostaria de ver respondidas para entender ou explicar o problema.*” Veja-se que as questões de pesquisa derivam dos problemas: elas são sentenças interrogativas que afunilam as características do problema que serão tratadas no estudo. Locke *et al* (2000, p. 46) definem a questão de pesquisa como “*uma sentença sobre aquilo que você deseja saber sobre uma situação insatisfatória.*”¹⁸. A questão de pesquisa, portanto, define o foco da pesquisa em relação a um dado problema. E os problemas é que são fontes de questões de pesquisa.

Nesse contexto, Locke *et al.* (2000, p. 45-46) reportam que a:

pesquisa surge a partir de um problema percebido, alguma situação insatisfatória no mundo que queremos enfrentar. Às vezes, a dificuldade reside simplesmente no fato de que nós não entendemos como as coisas funcionam e temos a coceira humana do conhecimento. Outras vezes,

¹⁶ “We are not students of some subject matter but students of problems”.

¹⁷ “As to the starting point of science, I do not say that science starts from intuitions but that it starts from problems; that we arrive at a new theory, in the main, by trying to solve problems; that these problems arise in our attempts to understand the world as we know it.”

¹⁸ “a statement of what you wish to know about some unsatisfactory situation”

somos confrontados com decisões ou necessidades de ação quando as alternativas ou consequências não são claras. Tais problemas percebidos são vivenciados como um desequilíbrio, uma dissonância em nossa cognição.¹⁹

Ohlson (2011, p. 10), Chua (2011, p. 28) e Christensen (2011, p. 43) elaboraram uma discussão sobre o que é pesquisa de sucesso, publicada na *European Accounting Review*. A importância do problema no processo de pesquisa sendo, inclusive, mais importante do que teorias e métodos, é ponto concordante entre os autores, que indicam que o problema tem que ser relevante. Porém, exatamente, o que é ser relevante?

King *et al* (1994, p. 15) discutem a relevância do problema:

O tópico deve ter consequências para a vida política, social ou econômica, para se entender algo que afeta significativamente a vida de muitas pessoas, ou para entender e prever eventos que podem ser prejudiciais ou benéficos. (sublinhados adicionados)²⁰

Chua (2011, p. 28) assevera que:

Pesquisa deveria fazer fortes e profundas conexões com a prática. A ciência social deve, por necessidade, engajar com e fazer uma contribuição positiva para as comunidades e sociedades que a sustentam. (sublinhados adicionados)²¹

Ainda, Christensen (2011) menciona que um problema relevante é aquele “*que seja de importância para um grande conjunto de assuntos de interesse dos contadores*”²² sublinhados adicionados). No mesmo sentido, inclusive, conforme um dos entrevistados, a pesquisa em contabilidade deve ser focada em problemas práticos da vida cotidiana.

Todas as palavras sublinhadas acima são subjetivas. E juntemos a elas o conceito apontado anteriormente de se estudar um assunto relevante no mundo real.

¹⁹ “research emerges from a perceived problem, some unsatisfactory situation in the world that we want to confront. Sometimes the difficulty rests simply in the fact that we don’t understand how things work and have the human itch to know. At other times, we are confronted by decisions or the need for action when the alternatives or consequences are unclear. Such perceived problems are experienced as a disequilibrium, a dissonance in our cognition.”

²⁰ “The topic should be consequential for political, social, or economic life, for understanding something that significantly affects many people’s lives, or for understanding and predicting events that might be harmful or beneficial.” (n.a.)

²¹ “Research should also make strong and deep connections with practice. A social science must of necessity engage with and make a positive contribution to the communities and societies that sustain it.”

²² “It should be a problem that is of importance to a large set of issues of interest to accountants.”

Iniciemos pelo aspecto do mundo real. Em uma área social como a contabilidade, a questão de se abordar problemas práticos, e não somente voltados a pesquisadores ou a uma academia encapsulada em si mesma, é mandatória. A pesquisa contábil deve buscar auxiliar a aprimorar a prática, buscando abordar problemas existentes e que precisam ser solucionados.²³ Esse aspecto do mundo real é fundamental na definição dos problemas. Ocorre que a relação entre a pesquisa e o mundo real é uma medida subjetiva, assim como todas as outras grifadas anteriormente.

Importante, grande, positivo, forte, profundo e tantas outras escalas são mencionadas para se medir relevância. Todas elas relativas ao sujeito que está analisando. Por exemplo, um pesquisador identifica o problema prático de que as empresas locais de auditoria da cidade de Espírito Santo do Pinhal não estão adotando as regras do CPC. Esse problema é relevante? A resposta é relativa. Para usuários dos serviços e para o desenvolvimento da cidade a pesquisa pode evidenciar consequências legais e financeiras, tanto para os auditores quanto para os clientes, portanto, é relevante para a economia local. Todavia, se observada pelo ponto de vista de um cenário nacional, será uma pesquisa de, provavelmente, nenhuma importância. Se o *grande número de contadores* impactados pela pesquisa são as 35 pessoas diretamente afetadas naquela pequena cidade, o problema é relevante; se for os quase 500.000 contadores registrados no Brasil, não é. Inúmeros são os argumentos e as possibilidades de se medir a relevância do problema.

Esse simples exemplo busca demonstrar que mesmo que haja uma efetiva contribuição para a prática, a questão da relevância do problema sempre será relativa a avaliações subjetivas.

Outro elemento fundamental na avaliação da relevância do problema é o próprio objetivo da pesquisa em um sentido mais amplo do que o próprio problema, que é a motivação pela qual ela é feita. Pesquisas são feitas por diferentes motivações, desde pessoais e individuais de cada pesquisador, até interesses de grandes entidades, sejam elas privadas, políticas, educacionais, de financiamento ou qualquer outra. Dessa forma, parte da relevância do problema também está relacionada à capacidade de o seu estudo atingir os mais amplos objetivos da pesquisa, que, muitas vezes, podem ser diferentes para cada parte nela envolvida.

²³ A questão do papel da pesquisa em contabilidade é discutida mais profundamente no item 6.4 onde a posição afirmada no texto é justificada.

Em suma, a relevância do problema depende do ponto de vista pela qual ela é analisada: o tamanho da comunidade afetada pela pesquisa, o tamanho do impacto que pode gerar e os seus objetivos irão direcionar os critérios de sua mensuração. Portanto, a ideia de o problema de pesquisa ser *um problema real relevante* é necessária, porém subjetiva. E é até mesmo em virtude dessa sua natureza subjetiva que merece destaque, pois exige uma fundamentação profunda.

Ante ao exposto, o problema deve ser o direcionador da pesquisa, posto que influencia sua validade tanto interna quanto externa. No primeiro caso, a natureza do *problema real* direciona a visão de mundo a ser adotada e, conseqüentemente, todo o processo de pesquisa (portanto, paradigmático, como se verá); no segundo, ser um *problema relevante* está diretamente relacionado à importância e utilidade da própria pesquisa, sendo um dos fatores de seu sucesso no mundo.

Ressalto que o foco no problema, na PCB, não é dos dias de hoje, nem eu sou o único a falar sobre isso. Em artigo publicado em 1982, na sua proposta original da existência da contabilometria, Iudícibus (1982, p. 46) assim a resume: “*Métodos quantitativos aplicados na solução de problemas contábeis reais.*” Mais atualmente, sou testemunha ocular do prof. Gilberto Martins, em incontáveis vezes em sala de aula e fora dela, falando que o importante é o problema.

Assim, a estrutura ora proposta contribui não como novidade, ao afirmar que o importante é o problema, mas sim por dar a ele a relevância que lhe é devida, relacionando-o aos paradigmas, e deduzindo, a partir da sua natureza, uma linha lógica de raciocínio para fundamentar sua abordagem.

No entanto, a relevância do problema não deve dar a falsa impressão de que ele é a única coisa importante no processo de pesquisa. Sua fundamentação filosófica é feita no nível seguinte da estrutura: ontologia e epistemologia e sua relação com *o problema*.

2.2.2. Ontologia e epistemologia

O processo de criação de conhecimento está relacionado com a *realidade* sobre a qual o conhecimento é gerado. E o processo de aquisição de conhecimento varia dependendo do entendimento particular dessa *realidade*. Por isso, antes de abordar a questão da obtenção do conhecimento, é necessário entender o que é realidade.

De acordo com Mora (2004, p. 2146), **ontologia** se refere ao estudo da própria existência, ao último e irreduzível ser do qual todos derivam. Nesse sentido, é metafísica. Entretanto, ontologia também significa a determinação daquilo em que se consiste e qual é a essência dos seres, daquilo que existe, portanto, do que é real. Esta tese foca na segunda definição: o estudo dos seres e a natureza de suas existências (CROTTY, 1998, p. 10). Ryan *et al.* (2002, p. 13) também definem ontologia como o estudo da existência preocupado com aquilo que nós discernimos como sendo ‘real’.

Onde está a realidade? Está nas coisas, está na mente das pessoas, está em ambas? Como ela é criada? De onde ela surge? Essas questões ontológicas são abordadas por três linhas principais de argumento iniciados na antiga Grécia que competem para dar as respostas a essas questões.

A primeira é o **realismo**. Inicialmente derivada de Platão, essa posição filosófica afirma que a realidade externa existe por si mesmo. Sobre isso, Ryan (2002, p.13) relata que “*realismo representa o senso comum de que, quando descrevemos algo, aquela coisa tem uma realidade que é independente da percepção que temos dela*”.²⁴

A ideia básica do realismo é que os tipos de coisas que existem, e como elas são, são independentes de nós e da forma com que descobrimos as coisas sobre elas [...] A maioria das pessoas acha natural ser realista com respeito aos fatos físicos: quantos planetas nós pensamos que existem não depende de quantos achamos que existem, ou que deveriam existir, ou como os

²⁴ “realism represents the common-sense view that, when we describe something, that thing has a reality which is independent of our perception of it”.

investigamos; da mesma forma, se elétrons existem ou não depende de fatos, não de teorias que favorecemos. (ROUTLEDGE, 2000, p. 744)²⁵

Com base nessas definições, pode-se afirmar que o realismo considera que a realidade e seu significado residem no objeto em si. Então, não dependem do sujeito, mas existem no próprio objeto. Por exemplo, quando uma pessoa observa uma árvore, a realidade da árvore está nela mesma, não na mente da pessoa que está olhando para ela. O observador (ou o sujeito) somente captura aquela realidade. A existência da pessoa que está observando a árvore não interfere na realidade que é da árvore.

A segunda posição ontológica é o **relativismo**. Protágoras, o mais antigo filósofo Grego relativista, afirmava que “*O homem é a medida de todas as coisas: do que é o que é, e o que não é o que não é*”²⁶ (HONDERICH, 1995, p. 757). Assim, o “*relativismo suporta que não existem verdades universais sobre o mundo: o mundo não possui características intrínsecas próprias, há somente diferentes maneiras de interpretá-las*”²⁷ (AUDI, 1995, p. 690).

Na sua forma mais forte, o relativismo é a convicção básica de que quando nos voltamos para o exame dos conceitos que os filósofos consideram os mais fundamentais – seja o conceito de racionalidade, verdade, realidade, certo, bem ou normas – somos forçados a reconhecer que, na análise final, todos esses conceitos devem ser entendidos como relativos a um esquema conceitual específico, uma estrutura teórica, um paradigma, uma forma de vida, uma sociedade ou cultura. (BERNSTEIN, 1988, p. 8)²⁸

O relativismo não nega a existência do objeto, ao contrário, aceita sua existência, porém vazia de significado. Este não é intrínseco ao objeto, mas somente existe na mente dos sujeitos, sendo relativo às suas origens históricas, sociais e culturais.

²⁵ “The basic idea of realism is that the kinds of thing (sic) which exist, and what they are like, are independent of us and the way in which we find out about them [...] Most people find it natural to be realists with respect to physical facts: how many planets we think there are does not depend on how many we think there are, or would like to be, or how we investigate them; likewise, whether electrons exist or not depends on the facts, not on which theory we favor.”

²⁶ “Man is the measure of all things; of what is that it is, and of what is not that it is not”

²⁷ “relativism holds that there are no universal truths about the world: the world has no intrinsic characteristics, there are just different ways of interpreting it.”

²⁸ “In its strongest form, relativism is the basic conviction that when we turn to the examination of those concepts that philosophers have taken to be the most fundamental – whether it is the concept of rationality, truth, reality, right, the good, or norms – we are forced to recognize that in the final analysis all such concepts must be understood as relative to a specific conceptual scheme, theoretical framework, paradigm, form of life, society or culture.”

Finalmente, em oposição ao realismo, encontra-se o **idealismo**. Na sua forma mais pura, expressa que as coisas realmente não existem fora da mente das pessoas. Representa

a visão de que a mente é a realidade mais básica e que o mundo físico existe somente como uma aparência para ou como uma expressão (d)a mente, ou como algo mental na sua essência. (ROUTLEDGE, 2000, p. 379)²⁹

Assim, o que é real está confinado, ou no mínimo relacionado, aos conteúdos da mente dos sujeitos. Desse modo, não há como saber se a realidade existe por si mesma, pois ela é mentalmente construída e somente continua a existir na presença de uma mente. (HONDERICH, 1995, p. 386; RYAN *et al*, 2002, p. 13)

A escolha de uma dessas ou de qualquer outra visão ontológica está diretamente relacionada ao problema. Na sua abordagem, uma forma de se ver a realidade do mundo pode ser mais ou menos adequada do que outra, e isso dependerá da sua natureza. Por exemplo, se o problema tiver a natureza de descrição de um comportamento, uma posição objetiva talvez seja mais apropriada, ao passo que, para se saber por que as pessoas se comportam de determinada forma, talvez seja necessária uma visão relativista.

Uma vez entendida a natureza da realidade em que o problema está envolvido, o próximo passo é como obter conhecimento sobre o próprio problema. Esse é o papel da **epistemologia**. Sobre isso, Ryan *et al*. (2002, p. 11) mencionam que “*o problema central da epistemologia é decidir como nós podemos obter o conhecimento que Platão e outros que os seguiram definiram como crença verdadeira justificada.*”³⁰ (ênfase no original). Castañon (2007, p. 13) explica que a etimologia original da palavra epistemologia indica que seu significado é discurso lógico (*logos*) de um conhecimento seguro, estabelecido (*episteme*). Para Mora (2004, p. 852) e Ajdukiewicz (1979, p. 7), a epistemologia e a gnosiologia são, muitas vezes, usadas como sinônimos, significando teoria do conhecimento.

Por outro lado, Lalande (1999, p. 313) e Bunge (1980, p. 5) consideram epistemologia como o estudo de somente uma parte da teoria do conhecimento, a científica. Para eles, epistemologia

²⁹ “the view that the mind is the most basic reality and that the physical world exists only as an appearance to or expression of mind, or as somehow mental in its inner essence.”

³⁰ “[t]he central problem of epistemology is to decide how we can acquire knowledge which Plato and others following him have defined as *justified true belief*”

é tratada de uma forma mais restrita, às vezes na forma de uma disciplina, de uma meta-teoria, ou de uma meta-ciência (ciência da ciência), que busca observar cientificamente o próprio processo científico.

Japiassu (1975) argumenta que a posição da epistemologia como ciência da ciência é “*defendida por aqueles autores que se filiam, de uma forma ou de outra, ao ‘positivismo’ contemporâneo, que continua a apresentar-se como uma tentativa de elaboração de uma ‘ciência da organização do trabalho científico’*”. Ainda, os defensores dessa opinião não aceitam que a epistemologia pode constituir um saber supracientífico, pois “*fora dos enunciados verdadeiros das ciências, não podem haver outros que sejam válidos*”. A própria visão de ciência da ciência pressupõe a unidade: A ciência, UMA ciência. Por fim, a ciência da ciência se configura como uma “metaciência” superior à própria ciência, mas submetida aos mesmos rigores do seu objeto de estudo que é a própria ciência. (JAPIASSU, 1975, p. 125-126)

Esse não é o conceito de epistemologia utilizado nesta tese, pois é restritivo e se baseia somente em um aspecto do processo de criação de conhecimento fundado em um conceito instável do que é ciência.

Castañon (2007, p. 18) argumenta que o conhecimento filosófico não pode ser falsificado ou empiricamente testado, ao passo que isso é obrigatório no conhecimento científico. Apesar de o empirismo estar fortemente ligado à ciência e filosofia, seria ele a única linha divisória entre eles?

Esse é somente um dos problemas que surgem na discussão entre filosofia e ciência. Nesse contexto, Chauí (2010, p.23) afirma que:

Verdade, pensamento racional, procedimentos especiais para conhecer fatos, aplicação prática de conhecimentos teóricos, correção e acúmulo de saberes: *esses objetivos e propósitos das ciências não são científicos, são filosóficos e dependem de questões filosóficas*. O cientista parte delas como questões já respondidas, mas é a filosofia quem as formula e busca respostas para elas.

Essa citação sozinha já levanta muitas questões que vão além do foco deste trabalho. Williams (2000, p. 26), após uma introdução aos movimentos filosóficos e a falta de um

conceito universalmente aceito, tentando evitar o corolário de que “*ciência é o que você quer que seja*”³¹, afirma que:

Na minha visão, ciência é o conjunto de conhecimentos e práticas que melhor refletem e operacionalizam a atitude crítica em direção à descoberta do mundo em um determinado momento.³²

Assim, usar epistemologia, no sentido mais restrito, voltado ao que é científico, é deixar de fora outras visões de mundo que não as da própria ciência (qualquer que seja sua conceituação). Nessa forma, o sentido que será dado para epistemologia, nesta tese, é o primeiro e mais amplo: o estudo de como se obtém conhecimento, ou teoria do conhecimento. Essa opção se justifica, pois aborda todo tipo de conhecimento, não somente um tipo específico, seja ele científico, filosófico ou qualquer outro. Ademais, este trabalho enfoca a geração de conhecimento profundo, justificado, independentemente de possíveis classificações da forma de obtenção.

Apresentarei, a seguir, quatro abordagens epistemológicas de como se adquire conhecimento. Cabe mencionar que cada suposição epistemológica possui uma, ou mais, ontologias correspondentes. Não é possível obter conhecimento a respeito de um objeto se sua essência não está entendida. Crotty (1998) argumenta que a ontologia pode até ser discutida sem a epistemologia, mas a epistemologia é inseparável da ontologia. Mesmo que não haja um discurso ontológico claro em uma epistemologia, sempre haverá suposições ontológicas fundamentais.

A primeira posição epistemológica é o **objetivismo**. Sobre isso, Bernstein (1988, p. 9) reporta que este:

é a reivindicação de que há um mundo de uma realidade objetiva que existe independentemente de nós e que possui uma determinada natureza ou essência que nós podemos saber’.³³

³¹ “science is what you want it to be”

³² “In my view science is the ensemble of knowledge and practices that best reflect and operationalize a critical attitude to the discovery of the world at that moment in time.”

³³ “is the claim that there is a world of objective reality that exists independently of us and that has a determinate nature or essence that we can know”.

O objetivismo é a doutrina que considera que todo conhecimento pode ser obtido prestando-se atenção às propriedades e características dos objetos apresentados, independentes da mente humana. (MUÑOZ; VELARDE, 2000, p. 545). Dessa maneira, por meio de criteriosa observação do objeto, pode-se obter conhecimento da sua essência imutável, livre de valores do observador. Então, a epistemologia do objetivismo é baseada nessas fundações filosóficas para definir o que pode ser feito para se obter conhecimento livre de valores do ser humano.

A epistemologia objetivista separa o objeto observado do sujeito observador. A relação entre os dois não é relevante para a criação de conhecimento: esse está relacionado ao objeto; o sujeito simplesmente ‘descobre’ a realidade que é intrínseca ao objeto.

Veja-se que essa posição epistemológica, ao buscar entender as próprias características do objeto, apresenta um viés claro para a descrição e explicação do próprio objeto. Com isso, é útil para a solução de problemas que busquem a efetiva descrição e explicação de coisas. Problemas que exigem que se considere não somente o objeto, mas também o sujeito, necessitam de uma visão epistemológica diferente.

O construtivismo e o construcionismo ocupam uma posição epistemológica intermediária entre o objetivismo e o subjetivismo. Mora (2004, p. 563) considera esses termos sinônimos, ao passo que Crotty (1998, p. 42), por exemplo, argumenta que são diferentes. Contudo, ambos os conceitos compartilham da ideia de que “*o significado não é descoberto, mas construído*” (CROTTY, 1998, p. 42)³⁴.

Diferenciam-se do objetivismo porque os objetos do mundo “*podem estar cheios de significados potenciais, mas o conhecimento nasce somente quando a consciência se engaja com eles*” (CROTTY, 1998, p. 42)³⁵. Assim, de acordo com o construcionismo e o construtivismo, para que o significado exista, objetos e sujeitos devem interagir.

Há uma combinação de objetividade e subjetividade. Os objetos existem, mas levam os significados construídos subjetivamente pelos sujeitos. Apesar de suas similaridades, construcionismo e construtivismo possuem diferenças:

³⁴ “meaning is not discovered but constructed”

³⁵ “may be pregnant with potential meaning, but actual meaning emerges only when consciousness engages with them”

O Construtivismo descreve o sujeito humano individual relacionando-se com objetos no mundo e fazendo sentido deles. O Contrucionismo, ao contrário, nega que é isso que realmente acontece, pelo menos em primeira instância. Em vez disso, cada um de nós é introduzido diretamente em um mundo inteiro de significados. A mistura de culturas e sub-culturas em que nascemos nos provê de significados. Esses significados são ensinados e nós aprendemos em um complexo e sutil processo de aculturação. Eles exercem uma forte influência sobre nós e, em geral, modelam nosso pensamento e comportamento ao longo de nossas vidas. (CROTTY, 1998, p. 79)³⁶

Assim sendo, enquanto para ambos o significado é construído na mente, em associação com o objeto, o construtivismo afirma que o conhecimento nasce da percepção e experiência individual, ao passo que o construcionismo aceita que os significados são socialmente construídos. Nesse sentido, eles não são posições antagônicas, sendo o construcionismo baseado no construtivismo, mas ampliando para um espectro mais amplo do que o indivíduo.

A epistemologia final é o subjetivismo, que é a

doutrina epistemológica de acordo com a qual toda certeza e toda verdade depende, em última instância, dos critérios, das crenças, das percepções ou dos estados sensoriais do sujeito que conhece, sendo esse entendido como um indivíduo ou uma coletividade. (MUÑOZ; VELARDE, 2000, p.545)³⁷

No subjetivismo, todo o conhecimento é criado na mente humana, que interage com o ambiente natural e social e cria significados influenciados pelas heranças sociais, históricas e culturais. A importância da percepção individual é clara: como o conhecimento é criado na mente humana e influenciado pelo ambiente externo, o que é relevante são os conhecimentos individuais. Dessa maneira, contra o objetivismo, o subjetivismo busca olhar o significado individual, não os universais, pois os objetos somente existem na mente humana, como afirma Mora (2004, p. 2774):

³⁶ “Constructivism describes the individual human subject engaging with objects in the world and making sense of them. Constructionism, to the contrary, denies that this is what actually happens, at least, in the first instance. Instead, each of us is introduced directly to a whole world of meaning. The mélange of cultures and sub-cultures into which we are born provides us with meanings. These meanings are taught and we learn in a complex and subtle process of enculturation. They establish a tight grip upon us and, by and large, shape our thinking and behavior throughout our lives.”

³⁷ “epistemological doctrine according to which all certainty and all truth depend without further appeal to the criteria, beliefs, perceptions or sensorial states of the subject that knows, being this understood as an individual or collective.”

Em geral, quando se fala de subjetivismo, o sujeito em mente é um indivíduo humano. O ponto de vista é o do sujeito em particular. Em princípio, esse ponto de vista pode ser correto [...] Mas é suposto que o ponto de vista de um sujeito em particular é condicionado somente pelas suas condições particulares, e é isso que determina os julgamentos formulados.³⁸

Apesar de apenas quatro posições epistemológicas terem sido apresentadas, muitas variações podem ser encontradas; porém, a intenção não é apresentar uma discussão exaustiva das epistemologias, mas sim apontar para a relevância do assunto.

De fato, as premissas ontológicas e epistemológicas devem ser baseadas na natureza do problema e em como o pesquisador pretende abordá-lo. Elas são subjetivas por natureza e representam uma escolha individual baseada nas crenças de quem as escolhe. A visão tradicionalmente estabelecida do que é ciência busca por uma isenção de valores e escolhas pessoais que é impossível já no primeiro passo da pesquisa: a própria escolha do problema e a abordagem a ser utilizada. Assim, toda pesquisa, seja o pesquisador consciente ou não disso, é subjetiva no nível filosófico.

Uma vez definidas as premissas filosóficas, as teorias e metodologias que pautam o processo de pesquisa devem ser escolhidas, também sempre em linha com o problema identificado, como será visto no item a seguir.

2.2.3. Teoria e Metodologia

A teoria é uma das partes mais fundamentais no processo de se fazer pesquisa:

Cientistas usam teorias para controlar, descrever, desenhar, explicar, explorar, organizar e prever os itens em dado domínio. A especialização em um campo da ciência requer o entendimento das suas teorias, e muitas contribuições para a ciência são avaliadas pelas suas implicações na

³⁸ “In general, when talking about subjectivism, the subject in mind is some individual human. The point of view of this subject is particular. In principle, this point of view can be correct [...]. But it is supposed that the point of view of a particular subject is conditioned only by his particular conditions and that this is what determines the formulated judgments

construção, no teste e na revisão de teorias. Entender as teorias científicas é um pré-requisito para o entendimento da ciência. (CRAVER, 2002, p. 55)³⁹

A afirmação acima se faz verdadeira não somente para a ciência tradicional, mas também para aquelas pesquisas que, apesar de não se enquadrarem como “científicas”, apresentam a busca por conhecimento justificado.

Bryman (2008, p. 6) apresenta outra abordagem ao termo: “*‘teoria’ é usado em uma variedade de formas diferentes, mas seu significado mais comum é uma explicação das regularidades observadas.*”⁴⁰ Veja-se que a ideia de “explicar regularidades observadas” está intrinsicamente ligada a uma posição ontológica de realismo e a uma postura epistemológica de objetivismo, portanto, como se verá no item 2.3.1., ligada ao paradigma do positivismo. Assim, essa definição de teoria (a mais comumente encontrada na filosofia da ciência) não é suficiente para se entender o vocábulo em toda a sua amplitude.

O termo *teoria* é usado com sentidos diferentes dependendo do contexto. Pesquisa mais quantitativa, usualmente dirigida pelo paradigma do positivismo, tende a considerar as teorias como um conjunto de constructos inter-relacionados, definições e proposições que apresentam relações entre variáveis, de forma a explicar e/ou prever seu comportamento. Por outro lado, outros paradigmas, como o pós-modernismo, não têm o objetivo de encontrar explicações e previsões no mesmo sentido que o positivismo. Dessa forma, as teorias continuam sendo um conjunto de constructos, criados com foco no entendimento da realidade, e são, muitas vezes, relacionadas à orientação dos estudos de gêneros, classes, raças e outros grupos marginalizados. (BRYMAN, 2008, p. 6; CRESWELL, 2009, p. 51-63)⁴¹.

Mora (2004, p. 2852) afirma que “*Na maior parte dos casos usa-se ‘teoria’ sem se definir o que se entende por esse termo e confiando-se numa compreensão intuitiva do uso do vocábulo.*” Ainda, aponta para duas visões diferentes e extremas do entendimento de teoria: a primeira está voltada para a descrição do mundo, exigindo a existência das entidades nela

³⁹ “Scientists use theories to control, describe, design, explain, explore, organize and predict the items in that domain. Mastering a field of science requires understanding its theories, and many contributions to science are evaluated by their implications for constructing, testing and revising theories. Understanding scientific theories is prerequisite for understanding science.”

⁴⁰ “The term ‘theory’ is used in a variety of different ways, but its most common meaning is as an explanation of observed regularities.”

⁴¹ Os conceitos de paradigma, positivismo e pós-modernismo serão discutidos mais adiante nesse capítulo.

postulada; a segunda considera que teoria é uma ferramenta conceitual útil, não necessariamente devendo existir as entidades nela postuladas⁴².

O mesmo autor apresenta uma definição ampla de teoria, que não está subordinada a um ou outro paradigma, mas que pode ser amplamente utilizada sob qualquer visão ontológica ou epistemológica: “*teoria é um corpo coerente de conhecimentos sobre um campo de objetos; quando esse corpo de conhecimento é formalizado, origina-se uma teoria axiomática*” (MORA, 2004, p. 2852).

As teorias são construídas sobre, e conseqüentemente, refletem as escolhas ontológicas e epistemológicas. Desse modo, a definição de tais premissas é relevante para a escolha, eventual construção, das teorias, uma vez que irá informar os tipos a serem utilizados, como podem ser estruturadas e quais os seus papéis na pesquisa.

Inúmeras teorias existem para explicar e entender o mundo. Cada área de estudo, seja ela relacionada às ciências naturais ou sociais, seja ela disciplina teórica ou aplicada, cria seu próprio conjunto de teorias, que são, muitas vezes, também compartilhadas com outras áreas. A escolha das teorias que serão utilizadas ou criadas em uma determinada pesquisa, ou até mesmo se não haverá uma teoria, tem grande impacto na definição da metodologia. Sem o arcabouço teórico a metodologia não pode ser definida. Assim, essas duas partes são umbilicalmente relacionadas.

Cabe diferenciar *Metodologia*, como uma disciplina, da *Metodologia* como uma estrutura aplicada a uma pesquisa. Como área de estudo dos métodos, “*explora os métodos pelos quais a ciência atinge suas verdades postuladas acerca do mundo e criticamente explora os raciocínios lógicos de tais métodos*”⁴³ (HONDERICH, 1995, p. 611). Entretanto, na estrutura que proponho, o termo *Metodologia* não é usado no sentido de estudo de métodos, mas em um sentido mais amplo, com uma visão mais pragmática: “*a estratégia, o plano de ação, o*

⁴² Na contabilidade, essa discussão pode ser encontrada quando da discussão se o conceito de ‘entidade’ pode ser empiricamente comprovado, ao passo que outros consideram esse conceito como uma abstração necessária para o funcionamento da contabilidade como função social.

⁴³ “explores the method by which science arrives at its posited truths concerning the world and critically explores alleged rationales for these methods”.

processo ou desenho por trás da escolha de métodos particulares unindo a escolha e o uso dos métodos aos resultados desejados”⁴⁴ (CROTTY, 1998, p. 3).

Uma vez que a metodologia está relacionada ao desenho da pesquisa em si, a tentativa de criar uma sem posições ontológicas e epistemológicas bem estabelecidas pode levar a resultados que não estão de acordo com a própria ideia de criação de conhecimento profundo, justificado. Sem as fundações filosóficas definidas no nível anterior da estrutura, a pesquisa pode não ser adequadamente validada, a coleta, análise e interpretação de dados podem ser baseadas em conceitos não congruentes e as conclusões com suas eventuais descrições, inferências e prescrições podem não ser sustentáveis.

Uma distinção deve ser feita entre *metodologia* e *método*: o último é a efetiva técnica para coleta, tratamento e análise de dados; a primeira está mais preocupada com as características específicas que um método (ou métodos) deve ter para que possa se encaixar com a abordagem dada ao problema, as premissas filosóficas, a plataforma teórica e os objetivos da pesquisa.

Dessa forma, a metodologia se refere ao desenho da pesquisa de uma forma mais ampla. Está preocupada com os tipos de dados que serão necessários, qual a abordagem para sua coleta, tratamento e análise, se os dados serão utilizados para criar uma nova teoria ou testar outras existentes e qual o critério para a avaliação e validação da pesquisa e seus achados. Ademais, deve mostrar o caminho (ou possíveis caminhos) que inicia(m) no problema e que leva(m) ao resultado da pesquisa.

2.2.4. Métodos de coleta e análise de dados

Esse nível da estrutura em tela é composto pelos métodos, definidos por Crotty (1998, p.3) como as “*técnicas ou procedimentos usados para se coletar e analisar dados relacionados a uma questão de pesquisa ou hipótese*”⁴⁵. Esse deve ser o último nível a ser definido em uma pesquisa. Os métodos são a parte mais operacional de toda a estrutura; informam as efetivas

⁴⁴ “the strategy, the plan of action, process or design lying behind the choice and use of particular methods and linking the choice and use of methods to the desired outcomes”.

⁴⁵ “the techniques or procedures used to gather and analyze data related to some research question or hypothesis”.

ações realizadas diretamente relacionadas aos dados da pesquisa. Esse nível é completamente informado por todos os demais superiores. Dessa maneira, a escolha do método (ou métodos) está diretamente atrelada às posições ontológicas e epistemológicas e às teorias e metodologias definidas anteriormente.

Nesse nível desenha-se a amostragem de dados, a forma de mensuração das variáveis, redução de dados e métodos estatísticos, questionários, entrevistas, estudos de caso, análise de conteúdo e análise de documento entre uma infindável lista de possíveis métodos que podem ser utilizados. No nível do método é que a pesquisa é efetivamente operacionalizada, em que ela ‘realmente acontece’. Assim, essa parte do método e sua aplicação usualmente são uma das partes que consomem mais tempo e esforço dos pesquisadores, mas em termos de estrutura de pesquisa, são as mais simples, pois todas as justificativas fundamentais para sua escolha e forma de utilização já foram efetuadas nas instâncias anteriores.

Veja-se, então, que os métodos são de extrema importância, pois são a *interface* maior que o pesquisador tem com os dados. Por essa razão é de fácil entendimento o foco exagerado dado ao método, tratado muitas vezes como a coisa mais importante do processo de pesquisa. Esse equívoco pode levar à supervalorização do método em detrimento dos demais níveis. Desse modo, frases comuns do tipo “o mais importante da pesquisa é o método” mascaram uma falta de entendimento do processo de pesquisa e coloca no método uma preocupação demasiada.

A consequência disso pode ser a utilização de métodos sem o entendimento das razões da sua escolha, levando à utilização de “receitas” básicas de como se fazer pesquisa e à aceitação de conceitos relevantes (e muitas vezes ao desconhecimento de suas próprias existências), relacionados à natureza do mundo e do próprio conhecimento, utilidade da pesquisa, relevância do problema e validação dos resultados.

2.2.5. Paradigma

Nas palavras de Thomas S. Kuhn, talvez o filósofo responsável pela disseminação desse termo, paradigmas são “*conquistas científicas universalmente reconhecidas, que, por um determinado período de tempo provêm problemas, modelos e soluções para uma comunidade*”

de práticos”⁴⁶. Para esse autor, o paradigma é estabelecido principalmente pela literatura existente utilizada para recontar aquelas conquistas científicas que conseguiram se colocar como “*suficientemente sem precedentes para atrair um grupo duradouro de seguidores para longe dos modelos competidores de atividade científica*”⁴⁷ e que são “*suficientemente abertas para deixar todos os tipos de problemas para o redefinido grupo de práticos resolver*”⁴⁸ (KUHN, 1996, p. 10).

Originalmente, sua ideia de paradigma com o propósito de explicar a evolução da ciência era relacionada ao conceito de ciência normal, considerada como um longo período de tempo em que a pesquisa em uma área específica é feita com base nas conquistas já atingidas. É baseada em um corpo existente de conhecimento amplamente aceito e utilizado pelos cientistas como uma fundação para pesquisas futuras. E as mudanças desses paradigmas acontecem, segundo Kuhn, quando anomalias no paradigma são reconhecidas, quando a crise é estabelecida e paradigmas concorrentes surgem. (MACEY, 2000, p. 290).

Entretanto, esse conceito original de Kuhn foi não somente ampliado, mas também passou a ser utilizado em outros âmbitos além dos estudos de evolução das ciências. Outra ideia de Kuhn que também foi ampliada é que, para esse autor, somente as ciências naturais atingiram o estado de ciência, e cita que “*ainda é uma questão aberta quais partes das ciências sociais tenham adquirido quaisquer desses paradigmas*”⁴⁹. (KUHN, 1996, p. 15). Apesar de sua proposta original, o termo tem sido regularmente utilizado nas ciências sociais. (AUDI, 1995, p. 557).

Em um entendimento mais atual do conceito, Creswell (2009, p. 6) indica que alguns o chamam de visão de mundo, epistemologias e ontologias e, mais amplamente, de metodologias de pesquisa. São orientações gerais sobre o mundo e a natureza da pesquisa que o pesquisador traz e representam um conjunto de crenças que guiam as ações.

Dessa maneira, o paradigma une a ontologia e a epistemologia e cria uma moldura para se criar (ou escolher) os passos que serão efetivamente dados na pesquisa. Eles são compostos

⁴⁶ “universally recognized scientific achievements that for a time provide model problems and solutions to a community of practitioners.”

⁴⁷ “sufficiently unprecedented to attract an enduring group of adherents away from competing modes of scientific activity.”

⁴⁸ “sufficiently open-ended to leave all sorts of problems for the redefined group of practitioners to resolve.”

⁴⁹ “it remains an open question what parts of social science have yet acquired such paradigms at all.”

pela resposta de três indagações: qual a posição ontológica, qual a posição epistemológica e qual a metodologia (GUBA, 1990, p. 18). Portanto, é uma “*rede que contém as premissas epistemológicas, ontológicas e metodológicas do pesquisador*”⁵⁰. Outra definição é apresentada por Audi (1995, p. 557): “*Um conjunto de crenças científicas e metafísicas que formam uma estrutura teórica dentro da qual as teorias científicas podem ser testadas, avaliadas e, se necessário, revisadas.*”⁵¹

Veja-se, então, que o paradigma abraça o nível mais filosófico, em que são tomadas as posições ontológicas e epistemológicas que irão auxiliar a criar uma estrutura **coerente** para a criação e validação de teorias, pelo uso de certos caminhos metodológicos (em que os métodos estão incluídos). Esses não são a simples união de epistemologias e ontologias; pelo contrário, diferentes paradigmas podem nascer da combinação de epistemologias e ontologias iguais, mas com diferenças nos aspectos teóricos, metodológicos e/ou metódicos.

Com base nas posições ontológica e epistemológica existentes em um paradigma, com maior ou menor ênfase em cada um deles, dependendo do paradigma, são discutidos elementos tais como os graus possíveis de objetividade e subjetividade, o papel das heranças culturais, históricas, políticas e sociais, a existência de estruturas de poder, a criação, interpretação e transmissão de significados, os critérios para construção, avaliação e validação de teorias, entre outros. Assim, os paradigmas são a cristalização do entendimento sobre a existência e conhecimento: como eles se relacionam, como essa relação é aplicada ao processo de pesquisa, quais são as características necessárias para certo conhecimento ser aceito e qual a utilidade desse conhecimento.

Nota-se que paradigmas não são somente opções filosóficas que irão suportar a definição de teorias e metodologias; são sinônimos de uma possível forma congruente de opções feitas em todos os níveis da estrutura de pesquisa. E a ideia de congruência é muito importante na definição de paradigma, pois ela deixa clara a necessidade de concatenação lógica entre todas as opções tomadas. Paradigmas não podem conter conceitos contraditórios sob o risco das pesquisas serem rejeitadas já de início; representam a parte central da estrutura de pesquisa proposta, visto que são base para a criação de conhecimento justificado. Se um paradigma não

⁵⁰ “net that contains the researcher’s epistemological, ontological and methodological premises”

⁵¹ “A set of scientific and metaphysical beliefs that make up a theoretical framework within which scientific theories can be tested, evaluated, and if necessary, revised.”

é construído adequadamente, a pesquisa nele baseada também não será, posto que sua fundação filosófica é ruim. E se tal fundação é facilmente atacada, igualmente será toda pesquisa sobre ela construída.

Assim sendo, na presente tese o conceito de paradigma adotado é o conjunto de opções coerentes e congruentes entre si em todos os níveis da estrutura do processo de geração de conhecimento, iniciando-se no nível filosófico (ontologia e epistemologia), passando pelo nível teórico e metodológico e alcançando o nível dos métodos de coleta e análise de dados.

Nesta tese, apresentarei no item 2.3 um conjunto de cinco paradigmas de pesquisa e suas principais características.

2.2.6. O resultado da pesquisa

O resultado da pesquisa não é somente obtido pela aplicação de um método. Nele, devem estar incluídas, de forma explícita ou não, todas as premissas adotadas em cada nível da estrutura. Representa a aplicação de todo o conjunto coerente de opções do processo de pesquisa, iniciando com o problema até as conclusões alcançadas.

O resultado da pesquisa não deve ser confundido com o próprio relatório de pesquisa, que é apenas a formalização final de todo o processo: é todo o arcabouço intelectual em que os resultados são obtidos juntamente com a justificativa de todas as opções feitas ao longo de toda a estrutura de pesquisa.

2.2.7. Um mapa para a pesquisa?

As explicações anteriores sobre a estrutura e seu próprio desenho gráfico sugerem que ela seja um mapa para a realização de pesquisas. Quando todos os níveis são analisados por completo e todas as opções feitas, o resultado será uma explicação completa do que será pesquisado, porque será pesquisado e como será pesquisado, com todas as justificativas das opções.

Um mapa mostra os possíveis caminhos para se atingir um determinado ponto no espaço. Contudo, opções devem ser feitas ao longo do caminho: tomar a estrada mais longa e mais rápida ou a mais curta e mais lenta e esburacada? Assim, justificativas para as escolhas devem ser feitas baseadas no objetivo final: viajar na estrada mais rápida ou mais curta? Desse modo, um mapa pode inicialmente parecer como indicando um caminho, mas um olhar mais próximo revela que escolhas e razões estão sempre por trás das rotas indicadas.

E assim como um mapa, a estrutura completa indica não somente o caminho que o pesquisador deve chegar para obter os resultados desejados, mas também leva às justificativas das opções tomadas para construir a pesquisa. Não se pode sair do caminho sem o risco de “se perder”, não atingindo o objetivo almejado ou, pior, atingindo resultados incoerentes sem consciência de sua existência por parte do pesquisador.

Apesar de a estrutura poder ser tratada como um mapa e ser possível fazer pesquisa utilizando uma abordagem *de cima para baixo* da estrutura, ou seja, iniciando pelo problema e ir passo a passo pelos níveis, em uma pesquisa na vida real, o processo nem sempre é tão claro. Dificuldades em definir as questões ou até mesmo o problema são comuns. A escolha de um método sem conhecimento das premissas filosóficas nele embutidas também é comum, assim como a coleta de dados sem uma definição da teoria. Esses são assuntos normais no processo de pesquisa, principalmente com os pesquisadores menos experientes. (KING *et al*, 1994, p. 14)

No processo real de se fazer pesquisa, muitas vezes, ajustes na estrutura são necessários para se garantir a coerência do conjunto completo. Mudanças em quaisquer níveis podem ser necessárias durante a realização da pesquisa. Encontrar problemas não é uma tarefa simples, assim como não o é definir teorias e metodologias para abordá-los. Quantas vezes o aprofundamento na literatura leva ao entendimento de que problemas “encontrados” se demonstram irrelevantes ou já foram abordados por outros pesquisadores? A coleta de dados pode se demonstrar impraticável em certos aspectos, o que leva a uma necessária alteração da metodologia e dos métodos. Enfim, a realização de pesquisas é um processo bagunçado de idas e vindas, mas isso não implica o fato de que a estrutura de pesquisa possa ser esquecida.

Nesse contexto, a estrutura de pesquisa proposta tem a intenção muito mais de indicar os aspectos que devem estar presentes no resultado final da pesquisa do que ser efetivamente um

mapa para sua realização, apesar de assim também poder ser utilizada. A pesquisa deve refletir a estrutura e conter todos os seus elementos. Isso não implica dizer que todos os estudos devem necessariamente discutir em profundidade todos os aspectos em seu relatório final. Muitas vezes, como é comum no Brasil, existem limitações de páginas para artigos (como em congressos e periódicos) que podem levar a uma apresentação mais superficial dos aspectos filosóficos. Outras vezes, os paradigmas utilizados são transparentes, ao passo que, em outros casos, é necessária sua explicação mais detalhada. E isso deve ser deixado para os autores resolverem (juntamente com as entidades que publicarão a pesquisa).

Entretanto, em todo e qualquer processo de pesquisa, o pesquisador deve ter em mente todos os elementos da estrutura e todas as escolhas que tomou, para realizar a pesquisa, e os que foram deixadas de lado. Uma discussão dos problemas de não se ter em mente a estrutura de pesquisa, especialmente relacionada à PCB, será feita no capítulo 6.

2.3. Comparação entre os paradigmas

De acordo com Chua (1986) e Ryan *et al.* (2002), três paradigmas são utilizados na pesquisa contábil: positivismo, interpretativismo e teoria crítica. Entretanto, incluirei mais dois paradigmas nas minhas considerações: pós-modernismo e pós-estruturalismo. Assim, a seguir, apresentarei as principais características de cada paradigma considerando a estrutura de pesquisa anteriormente proposta.

Neste capítulo, apresentarei as formas mais extremas e facilmente identificáveis de cada paradigma, no sentido de efetuar uma discussão relevante sobre eles. Em alguns momentos, eles podem se sobrepor ou apresentar variações, sendo as características apresentadas uma linha geral de cada um. Ainda, o processo de desenvolvimento histórico de cada paradigma não será abordado, somente as formas atuais apresentadas. Ademais, diferentes nomes e classificações não serão discutidos. Este texto foi construído sobre os entendimentos mais sedimentados, não refletindo integralmente todas as opiniões possíveis de serem encontradas sobre os paradigmas, pois isso exigiria uma tese exclusivamente para esse tipo de análise. Dessa forma, sugiro leituras complementares para o leitor interessado que deseje se aprofundar tanto no entendimento quanto no desenvolvimento conceitual de cada paradigma,

suas possíveis variações e classificações. (GUBA, 1990; DENZIN; LINCOLN, 1994; CROTTY, 1998; DELANTY; STRYDOM, 2003).

Cabe ressaltar que não pretendo, em nenhum momento deste trabalho, argumentar que uma ou outra forma de se fazer pesquisa é melhor do que outra. Todos os paradigmas possuem boas qualidades e sofrem críticas específicas. Meu objetivo é ilustrar diferentes abordagens ao processo de pesquisa e argumentar que o conhecimento de todos é relevante para o pesquisador poder escolher qual melhor se adequa aos seus objetivos, qual pode ser mais útil para abordar os problemas identificados e, em última instância, aquele que melhor representa as crenças do pesquisador em um dado momento. Ainda, os argumentos apresentados não têm a intenção de aprisionar o pesquisador em um ou outro paradigma. O uso de um paradigma em uma pesquisa não necessariamente deve implicar que o pesquisador deve sempre utilizar o mesmo em todos os seus trabalhos. O problema de pesquisa e os objetivos desejados são o que deve direcionar a escolha do paradigma; e o pesquisador pode se deparar com diferentes problemas e objetivos ao longo de sua vida, necessitando aplicar diferentes paradigmas.

2.3.1. Positivismo

O positivismo é o considerado, na pesquisa contábil, o paradigma dominante (*mainstream*), especialmente na pesquisa americana, e isso também ocorre na PCB.

A base do positivismo é a epistemologia do objetivismo. Nesse sentido, segundo esse paradigma, para se adquirir conhecimento justificado, o pesquisador deve observar o objeto de estudo à distância e obter, a partir de suas observações, a essência imutável que existe no próprio objeto. Essa instância epistemológica é baseada em uma premissa ontológica. Sobre isso, Chua afirma que:

Ontologicamente, a pesquisa contábil *mainstream* é dominada pela crença no realismo físico – a reivindicação de que há um mundo de realidade objetiva que existe independentemente dos seres

humanos e que possui uma natureza determinada ou essência que é conhecida. (CHUA, 1986, p. 606)⁵²

No mesmo sentido, Hoque (2006, p. 1) afirma que “*a pesquisa que usa perspectivas ou teorias positivistas (ou tradicionais) vê a ‘realidade’ como uma estrutura concreta*”⁵³. Crotty (1998, p. 27), por sua vez, ensina que “*Do ponto de vista positivista, os objetos no mundo possuem significados antes, e independentemente, de qualquer consciência sobre eles*”⁵⁴.

Assim, para o positivismo, os significados são intrínsecos ao objeto; possuem uma estrutura concreta própria e existem antes de qualquer percepção sobre eles. Ao adotar o objetivismo e o realismo, há uma clara separação entre o objeto em estudo e o sujeito, seja esse o próprio pesquisador ou outras pessoas que com o objeto se relacionam. A relação entre o objeto e o sujeito em nada altera a percepção da realidade, pois ela está somente no objeto e não é influenciada pelo sujeito.

Quando aplicado às ciências sociais:

As pessoas não são vistas como atores ativos da sua realidade social. O objeto não é simultaneamente o sujeito. Em vez disso, as pessoas são analisadas como entidades que podem ser passivamente descritas de formas objetivas. (CHUA, 1986, p. 606)⁵⁵

E a separação entre o objeto e o sujeito imposta pelo objetivismo influencia a epistemologia adotada pelo positivismo:

Baseada na separação do sujeito e do objeto do conhecimento, a atitude puramente teórica do observador não envolvido é adotada para que o foco seja exclusivamente no objeto, tipicamente acompanhado pela reivindicação de que não existe tal coisa como o sujeito ou o eu substancial. (DELANTY; STRYDOM, 2003, p.14)⁵⁶

⁵² “Ontologically, mainstream accounting research is dominated by a belief in physical realism – the claim that there is a world of objective reality that exists independently of human beings and that has a determinate nature or essence that is knowable.”

⁵³ “Research using positivistic (or traditional) perspectives or theories see ‘reality’ as a concrete structure.”

⁵⁴ “From the positivist viewpoint, objects in the world have meaning prior to, and independently of, any consciousness of them”.

⁵⁵ “People are not seen as active makers of their social reality. The object is not simultaneously the subject. Instead, people are analyzed as entities that may be passively described in objective ways.”

⁵⁶ “on the basis of the separation of the subject and object of knowledge, the purely theoretical attitude of the uninvolved observer is adopted so that the focus is exclusively on the object, typically accompanied by the claim that there is no such thing as the subject or substantial self.”

O objetivismo aceito pelo positivismo indica que, para se obter conhecimento, “os positivistas, assim como os empiristas, argumentam que a crença verdadeira é fundamentada no que nós percebemos, e o que nós percebemos é derivado de observações independentes, livres de julgamentos de valores.”⁵⁷ Desse modo, em razão dessa necessidade de separar os objetos dos sujeitos, separar fatos e valores, o positivismo reivindica que a ciência deve proceder de uma maneira neutra, “livre de toda infecção de valores pessoais, éticos, morais, sociais ou culturais”⁵⁸ (DELANTY; STRYDOM, 2003, p. 14). Nesse sentido, o positivismo se coloca como um paradigma a-histórico, voltado principalmente em ver como as coisas são naquele momento do que como chegaram a tomar tais características (principalmente no que diz respeito à realidade do mundo social).

Essa forma de se observar objetos à distância molda toda a epistemologia do positivismo. Uma vez que a realidade está no objeto, o pesquisador “descobre” essa realidade, como Crotty (1998, p. 27) afirma:

Ao passo que as pessoas dão significados subjetivos aos objetos do mundo, a ciência [no sentido positivista] não atribui nenhum significado. Ao contrário, ela *descobre* significados, pois é capaz de compreender o significado objetivo, ou seja, o significado já inerente ao objeto considerado. Dizer que objetos possuem significados implica, certamente, em abraçar a epistemologia do objetivismo. O positivismo é objetivista por completo.⁵⁹

Visto que a epistemologia do positivismo atesta que o pesquisador deve fazer observações neutras, livres de valores pessoais, a forma como elas podem ser feitas é um problema prático solucionado dentro do ambiente do paradigma, juntamente com outros efeitos das premissas ontológicas e epistemológicas.

O paradigma positivista nasce sob a égide do empirismo, que não é necessariamente um paradigma em si, mas é a crença de que o conhecimento é obtido pela observação empírica e que a experiência é a parte mais importante do conhecimento humano e suas crenças justificadas. O empirismo é “qualquer visão que baseia o seu conhecimento, ou materiais nos

⁵⁷ “Positivists, like empiricists, argue that true belief is grounded in what we perceive and that what we perceive is derived from a value-free, independent observation”.

⁵⁸ “free from all infection by personal, ethical, moral, social or cultural values”.

⁵⁹ “Whereas people ascribe subjective meanings to objects in their world, science [in the positivistic sense] really ‘ascribes’ no meaning at all. Instead, it *discovers* meaning, for it is able to grasp objective meaning, that is, meaning already inherent in the objects it considers. To say that objects have such meaning is of course, to embrace the epistemology of objectivism. Positivism is objectivist through and through.”

quais ele é construído, na experiência, através dos cinco sentidos tradicionais” (HONDERICH, 1995, p. 226). Em um sentido amplo, toda doutrina epistemológica que considera a necessidade de observações factuais da realidade por meio da experiência é considerada empirista. Todavia, a visão clássica do empirismo, na sua forma associada à Locke, influenciou o pensamento positivista:

nós devemos observá-la [a realidade] neutra e desapaixonadamente, e qualquer tentativa nossa de moldar ou interferir no processo de recebimento dessa informação pode levar a distorções e imaginações arbitrárias. (HONDERICH, 1995, p. 226)⁶⁰

Como já mencionado, o positivismo se alicerça no objetivismo e no realismo. Um primeiro aspecto que nasce diretamente dessas escolhas é a busca por regularidades universais e relações causais (CHUA, 1986, p. 608). Dado que os significados estão no próprio objeto em si, que possuem uma estrutura concreta própria, tais conhecimentos podem ser obtidos por meio de observações de inúmeros objetos de natureza igual (ou pretensamente igual). Essas observações permitem que o pesquisador capture as regularidades que surgem entre eles, ou seja, identifiquem as características imutáveis e comuns a todos os objetos observados. Ademais, também permitem perceber as relações causais entre diferentes objetos no sentido de ‘se isso acontece com esse objeto, aquele outro se comportará dessa forma’.

E como há a necessidade de separação entre o objeto e o sujeito, os valores e as opiniões desse devem ser postos de lado e não influenciar as observações. Assim, a busca por regularidades e relações causais que levam à necessidade de um grande número de observações empíricas isentas de valor, faz com que o positivismo (muitas vezes sinônimo do próprio método científico) dependa fortemente de rígidos métodos de coleta e análise de dados que eliminem o subjetivismo.

Tais métodos, então, focam na mensuração das características que devem ser capturadas e que sejam intrínsecas ao objeto. A mensuração dos aspectos, especialmente em termos numéricos, qualquer que seja a escala, leva à criação de modelos matemáticos da realidade. Para o positivismo, o mundo tende a ser expresso em equações matemáticas e modelos de relações causais. Nesse sentido, Chua (1986, p. 607) afirma que *“há um mundo da observação*

⁶⁰ “we must observe it [the reality] neutrally and dispassionately, and any attempt on our part to mould or interfere with the process of receiving this information can only lead to distortion and arbitrary imagining.”

separado daquele da teoria, e o primeiro deve ser utilizado para atestar a validade científica do segundo”⁶¹.

Todavia, para a criação de tais modelos matemáticos, uma teorização *a priori* é necessária. Antes de se observar qualquer coisa, uma teoria sobre as relações causais e as regularidades deve ser estabelecida exatamente no sentido de direcionar as próprias observações. Em outras palavras, para se saber o que observar, é necessária uma teoria antes da realização das próprias observações. Dessa forma, o positivismo não somente depende da coleta e análise de dados, mas também de como essas observações podem ser utilizadas para ‘provar’ as teorias como certas ou erradas.

Até as críticas trazidas por Popper, o positivismo era baseado na ideia da indução, o que implica que a prova das teorias gerais, ou afirmações universais (devido à busca das regularidades), pode ser obtida pela generalização dos comportamentos individuais. Em uma maneira indutiva, o pesquisador faz suas observações e, com base nelas, encontra as regularidades de comportamento utilizadas para suportar ou não dada teoria. E esse suporte leva a uma validação positiva⁶² das teorias por meio do princípio da verificação, que dita que as afirmações significativas são aquelas que podem ser verificadas empiricamente. (RYAN *et al*, 2002, p. 17). Tais afirmações serão verdadeiras caso não haja nenhuma experiência que demonstre o contrário. Isso implica dizer que ‘todas as coisas como essa se comportam da mesma forma porque todas as que foram observadas se comportaram assim’.

Popper (1975, p. 27-28), todavia, critica essa ideia, afirmando que, pelo ponto de vista lógico, não faz sentido transformar proposições individuais em universais, independentemente de quantas observações individuais tenham sido feitas. O autor exemplifica: “independentemente de quantos cisnes brancos alguém possa observar, isso não significa que todos os cisnes são brancos” (1975, p. 27-28)⁶³. Assim, como as observações são independentes da teoria, o autor propõe que as proposições científicas não podem ser positivamente validadas, mas devem ser *falsificadas*. Dessa maneira, não se afirma que uma teoria é verdadeira, mas sim que não foi

⁶¹ “there is a world of observation that is separate from that of theory, and the former may be used to attest to the scientific validity of the latter.”

⁶² Note-se que a palavra positiva, nesse contexto, nada tem a ver com paradigma ou pesquisa, mas sim no seu sentido mais simples e usual como antônimo de negativo. Assim, uma validação positiva é no sentido de que a teoria é provada como certa, ao contrário de uma validação negativa que, como se verá, é aquela que a teoria não é provada como errada.

⁶³ “independently of how many white swans we can observe, that does not mean that all swans are white”.

possível prová-la como errada. Popper também propõe que a validação das teorias ou hipóteses possa ser falsificada pela experiência. Sua crítica contra o princípio da verificação, entretanto, não elimina as principais características do positivismo definidas pelas suas posições filosóficas sobre o mundo e a aquisição de conhecimento.

Por outro lado, sejam as teorias verificadas ou falsificadas, Chua (1986, p. 607) aponta que há uma ampla aceitação das ideias de Hempel no sentido de que a explicação científica deve seguir um modelo hipotético-dedutivo.

Na pesquisa contábil, o positivismo tem sido considerado o principal paradigma adotado (mas não o único). Trabalhos que seguem a linha proposta por Watts e Zimmerman (WATTS, ROSS L.; ZIMMERMAN, 1979; 1986) são nele baseados. Pesquisas sobre a relevância da informação contábil, conservadorismo, gerenciamento de resultado e tempestividade da informação contábil são os principais exemplos. Para se averiguar esse tipo de trabalho, basta observar os artigos das duas últimas décadas da *Accounting Review*, positivistas na sua imensa maioria.

2.3.2. Interpretativismo

O interpretativismo surge no mundo científico como uma resposta aos problemas do positivismo, especialmente no que concerne à exclusão do sujeito das observações do mundo social. Como mencionado anteriormente, o positivismo é mais adequado para se abordar assuntos relacionados às ciências naturais, e sua abordagem à geração de conhecimento não permite solucionar todos os problemas das ciências naturais. Dilthey (2003, p. 99), talvez o primeiro autor interpretativista, apresenta a diferenciação entre as ciências sociais e as naturais:

Não há dúvida de que os estudos humanos têm a vantagem sobre as ciências físicas, pois seu sujeito não é meramente uma aparência dada aos sentidos, um mero reflexo na mente de uma realidade externa, mas a realidade interna diretamente experimentada em toda sua complexidade.⁶⁴

⁶⁴ “No doubt the human studies have the advantage over the physical sciences because their subject is not merely an appearance given to the senses, a mere reflection in the mind of some outer reality, but inner reality directly experienced in all its complexity.”

Crotty (1998, p. 67) explica a relação entre o interpretativismo e o positivismo:

Uma abordagem positivista seguiria os métodos das ciências naturais e, por meio de uma observação alegadamente livre de valor, destacada, busca identificar características universais da humanidade, da sociedade e da história que ofereçam explicações e, portanto, controle e previsibilidade. A abordagem interpretativa, pelo contrário, *busca interpretações derivadas da cultura e historicamente situadas do mundo da vida social*. (Itálico no original)⁶⁵

Como menciona Chua (1986, p. 613), o interpretativismo “*é derivado dos interesses filosóficos germânicos que enfatizam o papel da linguagem, interpretação e entendimento na ciência social*”⁶⁶. Assim, a crença na realidade objetiva que existe apenas externamente ao objeto (como assumido pelo positivismo) é abandonada.

Pesquisadores interpretativistas argumentam que a realidade apresentada à mente não possui significado em si mesma. Somente se torna cheia de significados quanto ocorre uma interação entre essa realidade e o ser humano; é quando as pessoas voltam suas atenções para as coisas que essas recebem significados. O comportamento das pessoas, então, é definido por tais significados que dão à realidade com a qual interagem. E como “*as ações são intrinsecamente dotadas de significados subjetivos pelos atores e sempre de forma intencional, não podem ser entendidas sem referência aos seus significados*”⁶⁷ (CHUA, 1986, p. 613). Assim sendo, a epistemologia do interpretativismo se baseia no construtivismo e construcionismo: os significados não podem ser descobertos, mas são construídos pelos sujeitos.

As posições epistemológicas citadas não afirmam que as coisas não existem antes da construção dos significados; elas não negam a ontologia do realismo, mas trazem à baila a discussão presente na ontologia do relativismo. O mundo em si possui substância, ela simplesmente não possui significados em si mesma antes de o ser humano voltar suas atenções a elas. Árvores, animais, planetas e tudo o mais cuja existência não depende do ser humano não deixa de existir, mas suas propriedades não são representadas (HUMPHERY

⁶⁵ “A positivist approach would follow the methods of the natural sciences and, by way of allegedly value-free, detached observation, seek to identify universal features of humanhood, society and history that offer explanation and hence control and predictability. The interpretivist approach, to the contrary, *looks for culturally derived and historically situated interpretations of the social life-world*.”

⁶⁶ “is derived from Germanic philosophical interests which emphasize the role of language, interpretation, and understanding in social science”.

⁶⁷ “actions are intrinsically endowed with subjective meaning by the actor and always intentional, actions cannot be understood without reference to their meaning”.

apud CROTTY, 1998, p. 43). Portanto, o interpretativismo não rejeita a existência das coisas, mas nega que possuem um significado real.

Consequentemente, segundo Crotty (1998, p. 43) “*do ponto de vista construcionista [...] o significado (ou verdade) não pode ser simplesmente descrito como ‘objetivo’. Pela mesma moeda, também não pode ser simplesmente descrito como ‘subjetivo’*”⁶⁸. Conforme Lalande (1999, p. 1062), o subjetivismo tende a reduzir toda a existência à própria existência do sujeito, portanto, nenhuma verdade existe se não houver um sujeito para criá-la. Essa não é a posição do construtivismo e construcionismo. “*Objetividade e subjetividade necessitam ser unidas e assim mantidas indissoluvelmente. O construcionismo faz exatamente isso*”⁶⁹ (CROTTY, 1998, p. 44).

Outra diferença que surge das distintas posições epistemológicas do interpretativismo e do positivismo está relacionada aos significados individuais *versus* os universais. O positivismo sempre busca as leis universais e relações causais pelas regularidades e consistências encontradas nos objetos. Por sua vez, a epistemologia do construcionismo adotada pelo interpretativismo, ao considerar que os significados são criados individualmente, rejeita a possibilidade de existência de significados universais.

Como a realidade externa não possui significado em si, e esse é construído por meio da interação entre os sujeitos e os objetos, o interpretativismo se apoia na premissa de que tais significados direcionam as ações dos seres humanos. Dessa forma, o pesquisador do mundo social deve focar nos significados que as pessoas dão aos objetos e nas relações desses significados com suas ações. (CHUA, 1986, p. 613; CROTTY, 1998, p. 68). Portanto,

Essa pesquisa é preocupada com o entendimento do mundo social, e inclui interpretativos que buscam entender a natureza social. [...] O trabalho interpretativo se preocupa em fazer sentido do caráter social da vida diária. (RYAN *et al*, 2002, p. 42)⁷⁰

⁶⁸ “From the constructionist viewpoint [...] meaning (or truth) cannot be described simply as ‘objective’. By the same token, it cannot be described simply as ‘subjective’.”

⁶⁹ “Objectivity and subjectivity need to be brought together and held together indissolubly. Constructionism does precisely that”.

⁷⁰ “This research is concerned with understanding the social world, and includes work that seeks to understand the social nature. [...] interpretive work is concerned with making sense of the social character of daily life.”

O interpretativismo se preocupa em criar um entendimento profundo das estruturas sociais e das ações das pessoas, buscando enriquecer o entendimento das pessoas e dos significados de suas ações (CHUA, 1986, p. 613). E entender é “*o processo pelo qual nós reconhecemos um conteúdo interno de sinais recebidos pelos sentidos*”⁷¹. Veja-se que a ideia do entendimento se opõe àquela da explicação defendida pelo positivismo: o interpretativismo não somente observa a realidade e simplesmente explica as coisas que podem ser vistas, mas captura o significado interno na mente dos atores e que não pode ser vista, mas somente interpretada com base nos vários sinais recebidos. Desse modo, entender está relacionado à captura de significados, de ideias que dirigem as ações das pessoas e se baseia na relação entre uma mente e outra, um ator e outro⁷².

Apesar de o interpretativismo ser baseado no entendimento dos significados que residem na mente humana, também é um paradigma empirista. Sua visão se distancia do empirismo tradicional que ajudou a moldar o positivismo, posto que ele não crê em observações isentas de valores, mas os fatos são interpretados e os sinais que são a matéria-prima para a interpretação são recebidos pela observação da realidade, da experiência empírica.

Nesse sentido, o interpretativismo na sua forma original, como delineado por Dilthey e Weber, deve também ser empiricamente substanciado. Não é possível ‘entender’ a partir de intuições inspiradas. Não se pode apenas ter fundamentação empírica, mas também métodos racionais para a interpretação dos sinais capturados. Entretanto, nem todos os filósofos e pesquisadores interpretativos possuem a mesma exigência de verificação empírica e relações causais (ELDRIDGE, 1970, p. 9-10; CROTTY, 1998, p. 69-70)⁷³.

Dadas suas posições ontológicas e epistemológicas, a busca pelo entendimento e a natureza dos significados, o interpretativismo não considera possível a execução de observações isentas de valores. “*Nessa visão, dados isentos de valores não podem ser obtidos, uma vez que o pesquisador usa sua percepção para guiar o processo de pesquisa.*” (CHUA, 1986, p.

⁷¹ “the process by which we recognize some inner content from signs received by the senses”.

⁷² O foco no entendimento não significa que o interpretativismo não se preocupa com relações causais, principalmente na sua origem. Weber, um dos pais do interpretativismo, preocupava-se com as explicações causais. Entretanto, tais explicações devem vir de um entendimento interpretativo da ação social, e não de forças externas sem significados para os sujeitos. Entretanto, essa visão é questionada por autores mais contemporâneos (Crotty, 1998, p. 97-98; Bryman, 2008, p. 15)

⁷³ Assim como a ideia das relações causais é questionada, a noção de verificação empírica também é questionada por pesquisadores mais atuais. (Crotty, 1998, p. 69-71)

613-615)⁷⁴. Tal tipo de observação não é possível, pois as pessoas são produtos de seus ambientes, incluindo o próprio pesquisador. O interpretativismo se preocupa com a descrição e interpretação de significados, e esses são sempre mutáveis e dependem, fundamentalmente, dos aspectos culturais e sociais das pessoas que dão significados às coisas. Conforme o ambiente, o entendimento dos significados e das ações pode variar.

No entanto, tão importante quanto os significados dados aos objetos e ações e as suas respectivas interpretações, não é objetivo do interpretativismo propor alterações, mas sim entender as ações humanas dentro de um contexto social (CHUA, 1986, p. 613-615). Nesse sentido, o interpretativismo não é normativo na sua natureza, assim como o positivismo também não é⁷⁵. Apesar de o interpretativismo considerar os ambientes culturais e sociais, ele não é crítico no sentido histórico e político (WALSHAM, 1995, p. 376). Não há nele a intenção de se avaliar profundamente como o *status quo* do mundo foi atingido, nem propor ações para mudar o mundo. Nesse sentido, os aspectos políticos e históricos são considerados como dados e não há a intenção de se avaliar como a situação atual do mundo foi alcançada, nem propor ações de mudança desse mundo.

Finalmente, o interpretativismo não é tão dependente de teorização *a priori* como o positivismo. Isso não implica dizer que não existam teorias. Quando as explicações “*fazem sentido das ações humanas encaixando-as em um conjunto de objetivos individuais com propósitos e uma estrutura social de significados*” (CROTTY, 1998, p. 112)⁷⁶, elas devem ser feitas com consistência lógica para se validar os pensamentos construídos pelo pesquisador. Sobre isso, Chua reporta que:

Como não há um mundo de fatos, neutro, objetivo, que age como um árbitro final, a adequação de uma teoria (ou explicação de uma intenção) é avaliada pela extensão de até onde os atores concordam com as explicações de suas intenções.

[...]

Permanece difícil a especificação de procedimentos precisos para a condução de pesquisa interpretativa, sendo tais métodos similares àqueles do antropólogo. Eles enfatizam observações, consciência de deixas linguísticas e uma atenção cuidadosa ao detalhe. Cada informação deve ser

⁷⁴ “In this view, value-free data cannot be obtained, since the enquirer uses his or her preconceptions in order to guide the process of enquiry”

⁷⁵ O conceito de normativismo é desenvolvido no item 2.5.

⁷⁶ “make sense of human actions by fitting them into a purposeful set of individual aims and a social structure of meanings.”

interpretada à luz de outros itens derivados da linguagem e da ideologia da ‘tribo’ em investigação. (CHUA, 1986, p. 614)⁷⁷

Como o interpretativismo jaz na ideia de que a natureza do mundo social é diferente daquela das ciências naturais, ele requer uma lógica própria para o processo de pesquisa. O paradigma em discussão se utiliza de algumas metodologias bastante diferentes daquelas do positivismo, sendo as principais a hermenêutica, a fenomenologia e o interacionismo simbólico (CROTTY, 1998; BRYMAN, 2008). Ainda, outros exemplos de metodologias interpretativas podem ser vistos em Schwandt (1994, p. 118-137) e Denzin e Lincoln (1994).

2.3.1. Teoria Crítica

As posições epistemológica e ontológica da Teoria Crítica são as mesmas daquelas do interpretativismo. Os adeptos desse paradigma acreditam que o significado é construído sempre que sujeitos e objetos interagem, portanto, consideram o construcionismo e construtivismo unidos ao realismo e relativismo. Entretanto, a interpretação dessas fundações é feita de uma forma diferenciada: o mecanismo de interação entre sujeitos e objetos é visto de forma diferente.

A teoria crítica considera, adicionalmente às posições similares às do interpretativismo, que:

todo estado de existência, seja individual ou uma sociedade, possui potencialidades historicamente construídas que não são satisfeitas. [...Mas] a potencialidade humana é restringida por sistemas prevalentes de dominação que alienam as pessoas da satisfação própria. (CHUA, 1986, 618)⁷⁸

Em outras palavras, a teoria crítica considera que a potencialidade humana não é completamente realizada em razão das estruturas dominantes de poder impostas sobre as

⁷⁷ “As there is no neutral, objective world of facts which acts as the final arbitrator, the adequacy of a theory (or explanation of intention) is assessed via the extent to which the actors agree with the explanation of their intentions.

[...]

it remains difficult to specify precise procedures for the conduct of interpretive research, such methods being similar to those of the anthropologist. They emphasize observations, awareness of linguistic cues, and a careful attention to detail. Each information has to be interpreted in the light of other items drawn from the language and ideology of the ‘tribe’ under investigation.”

⁷⁸ “every state of existence, be it individual or a society, possesses historically constituted potentialities that are unfulfilled. [...But] human potentiality is restricted by prevailing systems of domination which alienate people from self-realization.”

pessoas. E tais estruturas podem ser alteradas. Assim, apesar de aceitar que os significados são construídos, o presente paradigma vai além, afirmando que os construtores de significados podem alterar o *status* corrente das estruturas de poder de forma a realizar suas potencialidades. Veja-se, então, que ao passo que o interpretativismo e o positivismo consideram os aspectos sociais e históricos como dados do problema, a teoria crítica adota uma postura política no sentido de propor alterações às estruturas existentes, sendo normativa por natureza⁷⁹.

O paradigma em tela considera que as ideias das pessoas são mediadas por relações de poder que existem na sociedade, e que certos grupos são mais privilegiados do que outros. Em razão dessa posição privilegiada, essas pessoas oprimem os grupos menos privilegiados ou subordinados. Portanto, os fatos que nos são apresentados não são separáveis da ideologia e do interesse próprio dos grupos dominantes. (CHUA, 1986, 618).

Desse modo, as duas diferenças principais entre o interpretativismo e a teoria crítica são: o interpretativismo, conforme mencionado, que presume a história e a política e tenta compreender os significados e a interação entre os sujeitos e os objetos e entre os próprios sujeitos: a teoria crítica considera a história e a política como inseparáveis dos sujeitos. Comparando ambos os arcabouços, Crotty (1998, p. 25) resume essas diferenças de forma apropriada:

É um contraste entre a pesquisa que busca meramente entender e a pesquisa que desafia... entre a pesquisa que lê a situação em termos da interação e comunidades e a pesquisa que lê em termos de conflitos e opressão... entre a pesquisa que aceita o *status quo* e a pesquisa que busca trazer mudanças.⁸⁰

A teoria crítica, então, aceita as premissas epistemológicas e ontológicas do interpretativismo, mas não se mantém à compreensão aprofundada dos significados e das ações. Ao propor a mudança, a teoria crítica abraça o normativismo no sentido de que tenta propor como as coisas têm que ser, não só indicando como são, conforme a descrição esclarecedora de Gray (1998, p. 113):

⁷⁹ O conceito do normativismo é desenvolvido no item 2.5.

⁸⁰ “It is a contrast between a research that seeks merely to understand and a research that challenges... between a research that reads the situation in terms of interaction and community and a research that reads it in terms of conflict and oppression... between a research that accepts the *status quo* and a research that seeks to bring about change”

Essa forma crítica de pesquisa é um meta-processo de investigação, que questiona os valores e suposições atuais e as estruturas sociais convencionais. Ela convida os pesquisadores e os participantes a descartar aquilo que possuem como ‘falsa consciência’ para desenvolver novos entendimentos como um guia efetivo de ação.⁸¹

2.3.2. Pós-modernismo

Um primeiro aspecto importante que deve ser compreendido com relação ao pós-modernismo é que não é considerado “posterior” ao modernismo no sentido temporal. Além de uma sucessão histórica, o pós-modernismo representa uma sucessão lógica e intelectual do modernismo. Portanto, para compreender o pós-modernismo, deve-se apresentar o conceito do modernismo.

De acordo com Willis (2007, p. 29), no sentido geral, “exceto na arte, o modernismo costuma ser definido como a confiança na bondade da ciência e dos resultados da ciência”. Essa compreensão do mundo começa no final da idade média, com o movimento da raça humana contrário às épocas de dominância da igreja ou das imposições dogmáticas de pensamento. Quando os humanos começam a questionar a dependência total em Deus, vão em direção à época da razão. A industrialização é acompanhada pela modernidade, e um câmbio social chamado de modernização toma forma. (WILLIS, 2007, p. 54).

Essa nova forma de sociedade emerge como racional, oposta ao pensamento dogmático do período posterior.

Especialmente após Weber, o mundo moderno é visto como um mundo no qual a razão instrumental domina completamente. A racionalidade da sociedade moderna é incorporada especialmente na certeza e precisão da sua ciência e no incrível controle e manipulação da natureza que sua ciência torna possível. (CROTTY, 1998, p. 184)⁸²

⁸¹ “This critical form of research is a meta-process of investigation, which questions currently held values and assumptions and challenges conventional social structures. It invites both researchers and participants to discard what they term ‘false consciousness’ in order to develop new ways of understanding as a guide to effective action.”

⁸² “Especially following Weber, the modern world is viewed as a world in which instrumental reason holds full sway. The rationality of modern society is embodied especially in the certainty and precision of its science and astounding control and manipulation of nature that its science make possible.”

E, em conjunto com a dependência no pensamento científico, vem a criação de grandes teorias que explicam o mundo de forma racional. A ciência e a tecnologia proveem a raça humana com uma grande narrativa das coisas, indicando leis universais que governam o mundo. O positivismo, com os métodos empíricos que traz, emerge como forma prevalente de ver as coisas, baseado na premissa da existência de um mundo conhecível (WILLIS, 2009, p. 54). E o progresso é alcançado por meio da pesquisa científica.

O pós-modernismo não age como negação do modernismo, mas como crítica à sua compreensão filosófica do mundo. Para que o pós-modernismo exista, é necessário o modernismo. Questiona a validade das grandes teorias que explicam as relações entre os objetos no mundo e rejeita a ideia de que o progresso se alcança pela ciência e tecnologia.

O pós-modernismo rejeita qualquer noção de ‘emancipação’ social, enfatizando, em vez disso, a multiplicidade, ambiguidade, ambivalência e fragmentação. Embora filósofos como Habermas tenham visto a fragmentação em termos negativos e como uma ameaça à comunicação, o pós-modernismo a vê de forma bastante positiva, como uma oportunidade de escolha. Assim, a análise pós-moderna muitas vezes se concentra em temas de publicidade, estilos de vida, moda, subculturas e gênero. (CRESWELL, 2007, p. 25)⁸³

O pós-modernismo rejeita a ideia de verdades gerais indubitáveis e “*abandona toda a base epistemológica para quaisquer afirmações de verdade*” (GRAY, 2009, p. 26).

Esse movimento nega a possibilidade de conhecimento objetivo do mundo real, do significado “unívoco” (simples ou primário) de palavras e textos, da unidade do ser humano em si, da convicção das distinções entre questionamento racional e ação política, significado literal e metafórico, ciência e arte e mesmo a possibilidade da verdade em si.⁸⁴ (CAHOONE, 1996, p. 2)

Ademais, abraça a ideia de que não existem verdades absolutas, nem valores objetivos no sentido geral. O que existe no mundo é uma identidade fraturada e entendimentos locais das coisas. Não há um significado universal, mas uma abundância de narrativas locais que leva a

⁸³ “Postmodernism rejects any notion of social ‘emancipation’, emphasizing instead multiplicity, ambiguity, ambivalence and fragmentation. Whereas philosophers such as Habermas had seen fragmentation in negative terms and as a threat to communication, postmodernism views it quite positively as an opportunity for choice. Hence, postmodern analysis often focus on themes within advertising, lifestyles, fashion, subcultures and gender.”

⁸⁴ “This movement denies the possibility of objective knowledge of the real world, “univocal” (single or primary) meaning of words and texts, the unity of human self, the cogency of the distinctions between rational inquiry and political action, literal and metaphorical meaning, science and art, and even the possibility of truth itself.”

uma multiplicidade de significados. Dessa maneira, o pós-modernismo representa uma mudança de um enfoque epistemológico para um ontológico. Representa

Uma mudança do tipo de perspectiva que permitiu ao modernista ter um melhor entendimento do significado de uma realidade complexa, mas singular, para a evidenciação de questões de como realidades tão diferentes podem existir, colidir e se interpenetrar. (HARVEY, 1989, p. 41)⁸⁵

Porém, não é adequado dizer que o pós-modernismo não tem posição epistemológica: da mesma forma em que ser apolítico é uma posição política, rejeitar a validade da epistemologia é por si só uma posição epistemológica. Enfocar as questões ontológicas do mundo também demanda abordagens epistemológicas, mas essas não são fixas e restritivas: o conhecimento se obtém por meio de uma miríade de possibilidades. Em termos metodológicos, o pós-modernismo alega que

O conhecimento é considerado válido não pela sua relação com o objeto, mas pela sua relação com nossos interesses pragmáticos ou perspectivas comunitárias, nossas necessidades, nossa retórica e assim por diante. (CAHOONE, 1996, p. 16)⁸⁶

A ambiguidade e multiplicidade que existem no mundo, conforme aceitas pelo pós-modernismo, refletem sobre qualquer tentativa de rotular o que é pós-moderno. De acordo com Gray (*apud* CROTTY, 1998, p. 184), está longe de ser um sistema unificado de pensamento. No mesmo sentido, Creswell (2009, p. 26) declara que “*mais do que ver o pós-modernismo como uma teoria, ele deve ser considerado como uma família de teorias e perspectivas que têm algo em comum.*”⁸⁷

Porém, alguns temas presentes nos trabalhos pós-modernos devem ser discutidos. O primeiro refere-se à rejeição das sensações ou percepções como canal imediato para a realidade e como mais confiáveis ou certas do que os conteúdos criados ou alterados pelo pensamento e pela linguagem. Os filósofos pós-modernos adotam a posição de que nada está presente de

⁸⁵ “A shift from the kind of perspectives that allowed the modernist to get better bearing on the meaning of a complex but nevertheless singular reality, to the foregrounding of questions as to how radically different realities may coexist collide and interpenetrate.”

⁸⁶ “Knowledge is made valid not by its relation to its object, but by its relation to our pragmatic interests, our communal perspectives, our needs, our rhetoric, and so on.”

⁸⁷ “Rather than viewing postmodernism as a theory, it might be considered as a family of theories and perspectives that have something in common.”

imediatamente e, portanto, que nada depende de sinais, linguagem, interpretação, assim por diante, o que leva à noção da construção da realidade (CAHOONE, 1996, p. 14).

Outro aspecto importante é que, em virtualmente todas as áreas intelectuais, o pós-modernismo tenta mostrar que aquilo que outros tomam como único é, na verdade, uma realidade plural. Isso leva à compreensão de que tudo está relacionado a outras coisas e que, portanto, nada é simples, imediato e nenhuma análise pode ser final ou completa. O ego humano não é uma unidade simples, organizada hierarquicamente, sólida e controlada, mas sim o resultado de uma multiplicidade de forças. (CAHOONE, 1996, p. 15).

Os filósofos pós-modernos também consideram que normas como a verdade, bondade, beleza e racionalidade não independem da complexa variedade de influências presente no mundo, e não independem do que pretendem governar ou julgar, mas que eles mesmos são produtos daquelas mesmas relações sociais sob as quais pretendem agir. Por exemplo, o conceito da bondade não é independente ou universal, mas resulta do ambiente social que governa. (CAHOONE, 1996, p. 15).

Isso leva à ideia de que o que parecem ser unidades singulares de organização social, ideologias culturais, filosofias, palavras, significados e até seres humanos somente podem ser sustentadas na sua unidade aparente por meio de um processo ativo de exclusão, oposição e hierarquização. Isso significa que as posições prevalentes devem opor-se às suas posições antagonistas para existir e manter sua condição. Outros fenômenos ou unidades devem ser representados como estrangeiros ou “outros”, criando um dualismo hierárquico, em que a unidade prevalente é favorecida e o outro desvalorizado. Unidades aparentes são constituídas pelas suas dependências e relação com outras, e isso leva à conclusão de que sempre haverá uma unidade prevalente, atual ou tentativa sobre outras existentes (CAHOONE, 1996, p. 16).

E, no que diz respeito ao processo de pesquisa, ou processo de criação de conhecimento justificado, o pós-modernismo considera essa configuração ontológica de um mundo fragmentado. Assim, deixando de lado a influência platônica e indo em direção a Aristóteles, pede-se a visão do particular em vez dos universais. O estudo das minorias, ou o processo histórico alternativo do que ‘poderia ter sido’ e a compreensão da grande variedade de identidades possíveis está na agenda. Rejeita-se o positivismo como paradigma principal, principalmente em razão das suas posições ontológicas antagonistas à visão pós-moderna.

Além disso, a rejeição da epistemologia leva a uma multiplicidade de teorias e metodologias para avaliar temas problematizados.

2.3.3. Pós-estruturalismo

Da mesma forma que o pós-modernismo necessita do modernismo para sua existência, o pós-estruturalismo emerge como crítica ao estruturalismo. Desse modo, é importante compreender o estruturalismo. Sobre isso, Routledge (2000, p. 865) afirma que:

O termo estruturalismo pode ser aplicado a qualquer análise que enfatize estruturas e relações, mas usualmente designa uma escola europeia de pensamento do século XX (especialmente a francesa) que aplica métodos de linguística estrutural ao estudo de fenômenos sociais.⁸⁸

O primeiro aspecto a ser observado é a ambiguidade do termo. Segue abaixo uma definição do estruturalismo, relacionada a qualquer tipo de estudo que enfoca as estruturas e relações existentes. Nesse cenário, Robey (1973, p. 1-2) define que:

Estruturalismo: como a abordagem – a qualquer assunto – que tenha como seu objetivo [...] as ‘leis de solidariedade’, as ‘relações recíprocas’ dos diferentes fatos em observação, em vez de considerar tais fatos isoladamente. É nesse sentido que a palavra é utilizada por Trubtszkoy [...] em um artigo de 1933: ‘A era na qual vivemos é caracterizada’, ele escreveu, ‘pela tendência de todas as disciplinas científicas substituírem o atomismo pelo estruturalismo, e o individualismo pelo universalismo’.⁸⁹

Essa é a forma mais genérica do estruturalismo: a necessidade de compreender o mundo como um conjunto organizado de partes relacionadas que se influenciam mutuamente, e não como partes ou objetos isolados. Porém, essa compreensão muito ampla do mundo serviu de base de pensamento para alguns filósofos que, mais tarde, constituiriam a já mencionada escola mais organizada do estruturalismo, a segunda definição apresentada por Routledge.

⁸⁸ “The term ‘structuralism’ can be applied to any analysis that emphasizes structures and relations, but it usually designates a twentieth century European (especially French) school of thought that applies the methods of structural linguistics to the study of social phenomena”

⁸⁹ “Structuralism: as that approach – to any subject – which has as its object [...] the ‘laws of solidarity’, the ‘reciprocal relations’ of the different facts under observation, rather than considering these facts in isolation. It is in this sense that the word is used by Trubtszkoy [...] in an article of 1933: ‘The age in which we live is characterized’, he wrote ‘by the tendency of all scientific disciplines to replace atomism with structuralism, and individualism with universalism’.”

Inicialmente baseado nos trabalhos de Saussure, os estudos linguísticos mencionados consideram que há dois elementos na língua, o elemento significante, que são os fonemas das palavras, e o elemento significado, que é o significado denotado por esse significante. E o que dá os significados a cada significante é sua relação mútua. Portanto, há uma estrutura que dirige a concatenação dos significantes para criar uma concatenação de significados. E essa ordenação de significantes (e, portanto, de significados) é guiada por uma estrutura maior: um sistema de regras gramaticais, fonêmicas e sintáticas. E essa estrutura é o que dá à língua sua função comunicativa (AUDI, 1995, p. 770-771).

Contudo, além de olhar meramente a própria língua, o estruturalismo se expandiu como base para a semiótica ou análise semiológica: o estudo dos sinais e das leis que as governam. De acordo com Pettit (1975, p. 1), o estruturalismo é composto por:

Reivindicações para prover uma estrutura para a organização e orientação de qualquer estudo semiológico, qualquer estudo preocupado com a percepção do ‘significado’. Ele deriva essa estrutura da linguística, a primeira disciplina semiológica, e se estende para suas análises de artes literárias, não literárias e análise da psicologia e antropologia sociais.⁹⁰

Para os estruturalistas, a língua é a instância mais importante de sinais sociais e representa um modelo para compreender a própria compreensibilidade dos sistemas sociais. Porém, essa ideia de relações estruturadas entre significantes e seus significados se expandiu para outras áreas e os fenômenos sociais também começaram a ser vistos como relações estruturadas. O modelo linguístico da língua serve de base para a compreensão das áreas não-linguísticas (PETTIT, 1975, p. 33-34). Assim, Audi (1995, p. 771) relata que Claude Lévi-Strauss:

Argumentou que a sociedade é organizada de acordo com uma ou outra forma de comunicação e troca significativa – seja essa de informação, conhecimento, mitos ou mesmo de seus próprios membros. A organização do fenômeno social pode, então, ser clarificada por meio de uma elaboração detalhada das suas estruturas subjacentes que, coletivamente, testemunham para uma mais profunda e totalmente inclusiva racionalidade social. Assim como na análise da linguagem,

⁹⁰ “claims to provide a framework for organizing and orientating any ‘semiological’ study, any study concerned with the production and perception of ‘meaning’. It derives the framework from linguistics, the primary semiological discipline, and extends it to the analysis of the literary arts, the analysis of the non-literary arts and the analysis in social psychology and social anthropology.”

essas estruturas são evidenciadas não pela observação direta, mas por inferência e dedução dos dados empíricos observáveis.⁹¹

Quando o conceito das estruturas linguísticas é levado a outras áreas, sobrepondo-se à ideia do modernismo, o estruturalismo alega que há padrões restritivos universais ou estruturas que permeiam a realidade existente. E as coisas têm significado somente quando estão relacionadas a uma forma sistemática de estrutura⁹². Assim, todas as estruturas podem ser modeladas e identificadas para perceber o significado das coisas:

Ao começar pela ideia de que o fenômeno social e cultural não são objetos e eventos físicos, mas sim objetos e eventos com significados, e que suas significações devem, então, ser o foco da análise, estruturalistas rejeitam as análises de relações causais e qualquer tentativa de explicar o fenômeno social e cultural um a um. Ao contrário, focam na estrutura interna de objetos culturais e, mais importante, nas estruturas subjacentes que os tornam possíveis. (ROUTLEDGE, 2000, p. 865)⁹³

No sentido geral, após expandir o conceito inicial da estrutura linguística a outras áreas, Milner resume (1994, p. 78) que o estruturalismo

pode ser definido como uma abordagem ao estudo da cultura humana, centrado na busca de padrões restritivos, ou estruturas, que alegam que os fenômenos individuais possuem significados somente pela virtude de sua relação com outros fenômenos ou elementos dentro de uma estrutura sistemática.⁹⁴

Cabe observar que tais estruturas são de significados. A maneira de avaliar tais estruturas é pela observação e interpretação dos significados que moldam o comportamento humano. Apesar de o estruturalismo ter partido da sua posição original linguística, a ideia da relação

⁹¹ “argued that society is itself organized according to one form or another of significant communication and exchange – whether this be of information, knowledge, or myths, or even its members itself. The organization of social phenomena could thus be clarified through a detailed elaboration of their subtending structures, which, collectively, testify to a deeper and all-inclusive, social rationality. As with the analysis of language, this structures would be disclosed, not by direct observation, but by inference and deduction from the observable empirical data.”

⁹² Observe-se que as posições ontológicas e epistemológicas aproximam-se daquelas do interpretativismo.

⁹³ “Starting from the insight that social and cultural phenomena are not physical objects and events but objects and events with meanings, and that their significations must therefore be focus of analysis, structuralists reject causal relations analysis and any attempt to explain social and cultural phenomena one-by-one. Rather, they focus on the internal structure of cultural objects and, more importantly, the underlying structures that make them possible.”

⁹⁴ “might well be defined as an approach to the study of human culture, centered on the search for constraining patterns, or structures, which claims that individual phenomena have meaning only by virtue of their relation to other phenomena as elements within a systematic structure”

entre o significante e significado sempre está presente. O que muda é que o significante realmente, não é mais os fonemas de uma palavra, mas qualquer tipo de símbolo, e portanto, seu significado relacionado.

Especialmente na epistemologia do construcionismo, as estruturas de significados não só existem por si só, mas também fazem parte do processo de criação de conhecimento. Quando as pessoas interagem sob as estruturas existentes, os significados criados nas suas mentes também são influenciados pela própria estrutura.

Uma característica importante do estruturalismo é que afirma ser científico no sentido positivo. É interessante que, embora o estruturalismo seja baseado na ontologia do subjetivismo, no sentido de que seus objetos são os significados existentes nas mentes das pessoas, sua abordagem epistemológica trata tais significados de forma objetiva. Também, é a-histórico, sincrônico, habitando um presente teórico, sem considerar os aspectos das evoluções históricas, mas tomando o presente como dado. (MILNER, 1994, p. 80-81; CROTTY, 1998, p. 199-201).

Da mesma forma que o pós-modernismo chega como crítica ao modernismo, o pós-estruturalismo representa uma crítica do estruturalismo: desenvolve muitas noções impostas pelo estruturalismo. É um produto adicional da corrente linguística, inaugurado pelo estruturalismo, mas com diferenças ontológicas de seu antecessor. A primeira diferença entre ambos é apontada por Milner (1994, p. 87):

Se o estruturalismo mostra apropriadamente uma aspiração recorrente para o cientificismo, o pós-estruturalismo claramente trai essa aspiração pela sua igualmente recorrente insistência de que o significado nunca pode ser definido exatamente, nem mesmo o próprio estruturalismo.⁹⁵

Desse modo, o pós-estruturalismo parte da fragmentação do mundo, ausência de grandes narrativas e superestimação da epistemologia defendidas pelo pós-modernismo. Considera que a ideia de uma estrutura fixa é restritiva e que os padrões não conseguem explicar o todo, nem capturar a ampla gama de significados existentes. Em vez de reduzir as coisas a uma única estrutura existente, o pós-estruturalismo propõe que há muitas estruturas inconscientes.

⁹⁵ “If structuralism proper displays a recurrent aspiration to scientificity, then post-structuralism clearly betrays that aspiration by its equally recurrent insistence that meaning can never be pinned down, not even by structuralism itself”

Assim, não rejeita a ideia de estruturas existentes, mas a noção de grandes estruturas universais.

Também partindo da abordagem linguística dos significados, o pós-estruturalismo considera que é impossível definir um único significado universal para qualquer coisa; sempre são plurais e difusos. Além disso, as estruturas existentes sempre são abertas, posto que são mutáveis, não fixas. A multiplicidade de estruturas existentes está em um processo constante de modificação.

Conceito de difícil definição, o pós-estruturalismo é usualmente utilizado para representar quatro correntes de pensamento: a desconstrução de Derrida, a genealogia de Foucault, a psicanálise de Lacan e o anti-freudismo de Deleuze e Guattari. (MILNER, 1994, p. 114)

2.4. Quantitativo *versus* Qualitativo

Uma questão aparentemente óbvia que pode causar alguma confusão e que, portanto, deve ser tratada, é a segregação entre a pesquisa quantitativa e qualitativa. Às vezes, esses termos são usados como sinônimos de um tipo de pesquisa, mas são meras classificações do tipo de método e dados usados. O termo Pesquisa Quantitativa é, às vezes, usado como sinônimo de pesquisa positivista, e o termo Pesquisa Qualitativa como sinônimo de qualquer outro tipo de pesquisa não positivista.

Classificar uma pesquisa somente com base no tipo de método e dados usados significa ignorar suas características mais importantes, incorporadas aos seus paradigmas. Esse é o principal aspecto que distingue um tipo de pesquisa do outro.

Os métodos de pesquisa quantitativos podem, e são, usados sob outros paradigmas que não o positivismo. Apesar de principalmente usados sob esse, a análise estatística de dados quantitativos é usada também sob outros paradigmas. E, muitas vezes, os métodos quantitativos são usados em conjunto com os qualitativos, na chamada abordagem mista. E podem ser usados no paradigma interpretativo, teórico crítico, pós-moderno ou qualquer outro possível.

Por outro lado, apesar de os métodos qualitativos serem usados principalmente sob o paradigma interpretativo, crítico ou qualquer outro que não o positivismo, os métodos qualitativos de coleta de dados também podem ser usados no positivismo. Exemplos são os questionários e análises de conteúdo.

Portanto, mesmo que o tipo de método e o tipo de dados possam ser intrinsicamente relacionados com um ou outro paradigma, essa relação não é exclusiva e não representa uma conexão direta entre o método ou os dados e o paradigma. E a separação entre a pesquisa quantitativa e qualitativa é uma mera segregação de métodos e dados, sem representar qualquer separação profunda entre pesquisas.

2.5. A dicotomia positivo-normativo

Na pesquisa contábil, a dicotomia positivo-normativo é amplamente conhecida e influente. Neste item, apresentarei uma introdução à origem conceitual da dicotomia. Uma discussão mais aprofundada sobre ela, especialmente no que diz respeito à PCB, será apresentada no item 6.3.1.

A dicotomia positivo-normativo já existia muito antes de a pesquisa contábil começar a ser feita nos moldes atuais. Ela se originou em David Hume (1711-1776) – embora alguns argumentem que foi inicialmente desenvolvida por Aristóteles e seus pares – e propunha a separação entre descrições baseadas em fatos e as prescrições baseadas em julgamentos de valor, que viria a ser conhecida como a Guillotina de Hume, Lei de Hume ou o Garfo de Hume. Nas suas próprias palavras,

Em cada sistema de moralidade que vi até hoje, sempre ressaltei que o autor permanece algum tempo na maneira comum de raciocinar, estabelecendo o sentido de Deus, ou faz observações referentes aos assuntos humanos; quando, de repente, surpreendo-me quando, em vez da união comum de proposições é e não é, não encontro nenhuma proposição que não esteja ligada ao ser, ou não deve ser. Essa mudança é imperceptível, entretanto, é da última consequência. Pois já que deve ser, ou não deve ser, expressam alguma relação nova de afirmação, é necessário que isso seja observado e explicado; ao mesmo tempo em que uma explicação deve ser dada para o que parece

inconcebível, posto que essa nova relação pode ser uma dedução das outras, totalmente diferente.⁹⁶
(Hume *apud* HANDS, 2012)

Note-se que Hume está falando sobre os sistemas morais e a existência de afirmações do tipo *deve ser* em oposição às do tipo *é*. Assim, como o aspecto moral é trazido à baila, definições como o que é bom, belo ou qualquer tipo de ideal não podem ser derivadas ou deduzidas de observações factuais: elas representam julgamentos de valor feitos no ambiente da mente humana e não são empiricamente observáveis. Essa tentativa de deduzir o que *deve ser* do que *é* foi chamada de falácia naturalística por Moore. (BUNNIN; YU, 2004, p. 360-361 e p. 443; HANDS, 2012, p. 2-3).

A dicotomia em tela surge fortemente dentro da Escola Empirista Britânica, formada basicamente por Hume, Locke e Berkeley, e que veio influenciar John Stuart Mill. Esse, por sua vez, também é favorável à separação entre afirmações baseadas em fatos das baseadas em julgamentos, especialmente na demarcação entre economia e ética, apesar de não aceitar que a economia seja uma ciência livre de julgamentos. Essa escola de pensamento era baseada na ideia de que o conhecimento, se for possível, somente pode ser obtido pela percepção dos sentidos e da experiência. É a semente daquilo que, por volta de 1930, evoluiria para o positivismo lógico (ou a forma mais ‘perfeita’ do positivismo como explicado no item 2.3.1) (FÜLBIER; SELHORN, 2008, p. 12; YUENGERT, 2008; MARKIE, 2012). Vejamos os aspectos conceituais do pensamento de John Stuart Mill (1806-1873):

Ele argumenta que as regras do método científico se originam das induções espontâneas sobre o mundo que nós fazemos como criaturas corporificadas. Conforme investigamos o mundo para descobrir a melhor maneira de satisfazer nossos desejos e objetivos naturais, alguns padrões permanecem os mesmos, enquanto outros se tornam falsos. Aqueles nos guiam em nossas antecipações da natureza e em nossos planos; eles nos permitem inferir o que será e o que seria se fizéssemos certas coisas ou se outras coisas acontecessem. Esses padrões que aceitamos como guias são como leis para nós: uma lei é uma regularidade que aceitamos para propósitos de prever e fazer inferências contrárias aos fatos. É dessas maneiras de se experienciar e entender o mundo

⁹⁶ “In every system of morality, which I have hitherto met with, I have always remark'd that the author proceeds for some time in the ordinary way of reasoning, and establishes the being of God, or makes observations concerning human affairs; when of a sudden I am surpriz'd to find, that instead of the usual copulations of propositions, is, and, is not, I meet with no proposition that is not connected with an ought, or an ought not. This change is imperceptible; but is, however, of the last consequence. For as ought, or ought not, expresses some new relation of affirmation, 'tis necessary that it should be observ'd and explain'd; and at the same time that a reason should be given, for what seems altogether inconceivable, how this new relation can be a deduction from others, which are entirely different from it.”

que nasce nossa visão da explicação: explicar um fato é colocá-lo sob uma lei a qual possa agrupá-lo.

(Isso foi chamado de modelo de explicação da “lei de cobertura” ou modelo “dedutivo-nomológico. Positivistas como C. G. Hempel aceitaram esse modelo, assim como K. Popper. Contudo, contrário à afirmação de originalidade de Popper, Mill é o primeiro a realmente afirmar esse modelo.)⁹⁷ (WILSON, 2012)

Neville Keynes (pai do mais famoso John Maynard Keynes), entretanto, foi o primeiro a nomear essa dicotomia de positivo-normativo, ao levá-la para a economia, mais especificamente economia política. Em uma publicação originalmente datada de 1890, afirma que:

Uma ciência positiva pode ser definida como um conjunto de conhecimento sistematizado referente ao o que é; uma ciência *normativa ou regulativa* como um conjunto de conhecimento sistematizado referente aos critérios do que deveria ser, preocupando-se, portanto, com o ideal diferenciado do verdadeiro; e a arte como um sistema de regras para a obtenção de dado fim. O objetivo da ciência positiva é estabelecer uniformidades; da ciência normativa, determinar ideais, e da arte, formular *preceitos*.⁹⁸ (KEYNES, 1999, p. 22)

Entretanto, o autor não estabelece hierarquia entre as ciências normativas e as positivas, somente considerando necessária a separação lógica entre elas:

O problema de a economia política ser classificada como ciência positiva, ou ciência normativa, ou como uma arte, ou como alguma combinação dessas é, até certo ponto, uma mera questão de nomenclatura e classificação. Contudo, é importante distinguir questionamentos econômicos

⁹⁷ “He argues that the rules of scientific method evolve out of the spontaneous inductions about the world that we make as embodied creatures. As we investigate the world to find the best means to satisfy our natural needs and aims, some patterns maintain themselves, others turn out to be false leads. The former guide us in our anticipations of nature, and in our plans; they enable us to infer what will be and what would be if we were to do certain things or if other things were to happen. These patterns that we accept as guides we come to think of as laws: a law is a regularity that we accept for purposes of prediction and contrary-to-fact inference. Out of these ways of experiencing and coming to understand the world grows our account of explanation: to explain a fact is to locate a law under which it can be subsumed.

(This is what has come to be called the “covering Law” model of explanation or the “deductive-nomological” model. Positivists such as C. G. Hempel came to accept this model, as did K. Popper. But contrary to Popper’s claim to originality, Mill is the first to clearly state this model.)”

⁹⁸ “a positive science may be defined as a body of systematized knowledge concerning what is, a *normative* or *regulative* science as a body of systematized knowledge relating to criteria of what ought to be, and concerned therefore with the ideal as distinguished from the actual; and art as a system of rules for the attainment of a given end. The object of a positive science is the establishment of uniformities, of a normative science the determination of ideals, of an art the formulation of *precepts*.”

corretamente, pois pertencem a essas três áreas, respectivamente; e também é importante fazer relações mútuas claramente.⁹⁹

No entanto, o autor mais influente na discussão dessa dicotomia é Weber, cujos trabalhos sobre julgamentos de valor também são feitos no ambiente da economia. Seu entendimento da dicotomia 'é/deve ser' põe luz sobre o assunto. Explicarei as bases de seu pensamento após o seguinte diagrama:

Figura 2 - O conceito de Weber sobre a dicotomia 'é/deve ser'

O primeiro aspecto a ser mencionado é que Weber aceita que a economia,

Assim como toda ciência preocupada com as instituições culturais humanas e os processos culturais (exceto, talvez, a história política), originou-se historicamente de perspectivas práticas. Seu papel imediato e, inicialmente, seu único propósito, está na produção de julgamentos de valor a respeito de exemplos específicos da política do estado. Foi uma 'técnica' no mesmo sentido de que, por exemplo, as disciplinas clínicas de ciências médicas são 'técnicas'. Não se sabe como essa situação foi gradualmente modificada. Entretanto, essa mudança não foi acompanhada por uma formulação de uma distinção de princípios entre 'conhecimento existencial', conhecimento do

⁹⁹ "The problem whether political economy is to be regarded as a positive science, or as a normative science, or as an art, or as some combination of these, is to a certain extent a question merely of nomenclature and classification. It is, nevertheless, important to distinguish economic enquiries according as they belong to the three departments respectively; and it is also important to make clear their mutual relations."

que ‘é’ e ‘conhecimento normativo’, isto é, conhecimento do que ‘deveria ser’.¹⁰⁰ (WEBER, 2004, p. 360)

Com a evolução das ciências sociais, elas se movem de uma perspectiva prática para uma mais ‘científica’, com separações distintas entre o positivo (o que é, descritivo) e o normativo (o que deve ser, prescritivo). Nesse sentido, Bruun (2007, p. 64) reporta que:

Weber demanda uma separação completa da esfera de valores daquela dos questionamentos científicos, nessas conexões, e desse modo, ilegítima os elementos no processo do questionamento científico.¹⁰¹

Weber indica que as ciências empíricas somente podem ser baseadas em como as coisas são, não como elas devem ser. E a questão do *É* consiste em uma província teórica diferente, em um plano lógico diferente da do *DEVE SER*, sendo a validade de uma norma prática pertencente a um nível diferente do valor de verdade de afirmações empíricas. Considera o autor duas diferentes esferas: a da ciência e a dos valores, apresentados na Figura 2 em lados distintos. (BRUUN, 2007, p. 62-63).

Na esfera da ciência, o principal objetivo é a ordenação intelectual da realidade empírica. Nesse sentido, Weber se apoia na ideia de que a verdade é obtida dentro das limitações da investigação desse tipo de dado. E isso leva a um conceito ambíguo de verdade: para Weber, a verdade científica está situada em um plano superior às preferências e aos objetivos individuais, pois a verdade objetiva é diferente da convicção subjetiva. E apesar do objeto de estudo ser um que cria valores (o próprio ser humano), o pesquisador não deve ser compelido a emitir os seus valores. (BRUUN, 2007, p. 64-65). Como pode ser visto na Figura 2, as afirmações do tipo *É* são baseadas nas análises de fatos, de dados empíricos, e levam a descrições (e eventuais predições de comportamento) da realidade observada.

¹⁰⁰ “as every science concerned with human cultural institutions and cultural processes (except perhaps political history), arose historically from *practical* perspectives. Its immediate, and initially sole, purpose lay in the production of value-judgments in respect of specific instances of state policy. It was a ‘technique’ in the sense, for instance, that the clinical disciplines of medical sciences are ‘techniques’. It is not known how this situation was gradually modified. This modification was not, however, accompanied by a formulation of a *principled* distinction between ‘existential knowledge’, knowledge of what ‘is’, and ‘normative knowledge’, i.e. knowledge of what ‘should be’.”

¹⁰¹ “Weber demands a complete separation of the value sphere from that of scientific inquiry; in these connections, values are, in his view, illegitimate elements in the process of scientific inquiry.”

Na esfera dos valores, o conceito de valor é definido como “*avaliações práticas de fatos sociais sendo desejáveis ou indesejáveis por alguma razão, seja no campo ético ou cultural*”¹⁰² (Weber *apud* BRUUN, 2007, p. 67). E a ideia de avaliações práticas leva ao entendimento de que Weber coloca a questão dos julgamentos de valor dentro do ambiente do que pode ser praticamente influenciado pelas ações. Todavia, esse aspecto de influência na realidade social por meio de ações é informado por um nível superior, mais teórico. Assim, o autor propõe uma subdivisão da esfera dos valores em dois diferentes níveis: um superior, estático, em que as definições dos ideais são feitas, dando base para o nível inferior, em que as ações são propostas juntamente com seus objetivos e as relações de meio-fim, que serão adotadas para se atingir tais ideais. (BRUUN, 2007, p. 69).¹⁰³

Em suma, essas duas esferas devem, para Weber, ser logicamente diferentes e mantidas separadas: a científica, isenta de valores, é para explicar e descrever o que É, e a do julgamento, para definir ideais e cursos de ação, ou o que DEVE SER.

E com tais distinções, Weber cria uma *Muralha da China* entre as duas esferas, deixando o conhecimento normativo para uma crítica técnica, argumentando que as afirmações normativas “*certamente não são negócio da ciência, mas da pessoa que deseja fazê-las: ele pesa e escolhe os valores necessários segundo sua consciência e ponto de vista pessoal*”¹⁰⁴ (WEBER, 2004, p. 362). Assim sendo, para esse autor, a ciência não deve emitir prescrições normativas por meio do argumento de um conhecimento superior:

Não pode (a ciência) ser usada como uma base para levantar argumentos éticos, racistas, políticos ou culturais no domínio público da política e ciência política. O perigo apresentado por certas conceitualizações da ciência é que ela pode usar e abusar de seu alto status de conhecimento como uma justificativa das políticas cuja bondade, correção ou vontade de ser desejável não possam ser estabelecidas apenas em termos científicos. [...] Valores políticos, culturais e éticos, ao mesmo

¹⁰² “practical evaluations of social facts as being practically desirable or undesirable, whether on ethical or on cultural grounds or for some other reason”.

¹⁰³ Neste ponto, é importante esclarecer uma concepção equivocada comum na pesquisa contábil de que o normativismo é relacionado às normas, leis ou regulamentos. Declarações normativas são *qualquer* tipo de declarações que pretendem prover um ideal e/ou propor qualquer curso de ação, independente de qualquer tipo de forma legal embutida. Assim, o normativismo não pode ser misturado com a proposição de normas, já que isso é apenas um tipo de declaração normativa.

¹⁰⁴ “certainly not the business of science, but of the desiring person: he weighs and chooses between the values concerned according to conscience and personal viewpoint”

tempo em que se beneficiam de análises profissionais, permanecem como propriedade de debates e convicções dos cidadãos.¹⁰⁵ (WHIMSTER, 2004, p. 298)

A ciência, para o autor, deve ser neutra e não interferir com os processos sociais; deve ser isenta de ação. Weber aceita a possibilidade de se tratar os valores como um objeto de estudo, mas o pesquisador em si deve ser livre deles. (BRUUN, 2007, p. 68). Veja-se, na citação acima, que a preocupação do autor é ideológica: não permite a ciência como propositora de ações normativas para que não haja um abuso do seu status como justificativa das políticas propostas. Ainda, essa neutralidade da ciência é também devida à falácia naturalística, como explica Weber:

É simplesmente inocente acreditar [...] que é suficiente para a ciência social prática simplesmente disseminar e corroborar cientificamente “um princípio” do qual as normas para a solução de problemas práticos individuais podem ser, sem sombra de dúvida, deduzidas.¹⁰⁶ (WEBER, 2004, 365)

Na Figura 2, é indicado que o movimento entre a esfera da ciência, ou o uso do conhecimento científico para se produzir prescrições normativas, é proibido. Isso não implica dizer que a ciência não pode ser utilizada para fundamentar as prescrições normativas; contudo, não é o papel da ciência fazê-las, mas sim da ‘pessoa que desejar’.

No entanto, apesar de Weber fazer a distinção entre as duas esferas, ele acompanha a posição de Keynes e não considera uma como sendo mais importante do que a outra, como afirma Bruun (2007, p. 73): *“ele considera a esfera dos valores como cheia de uma ‘dignidade específica’, comparável àquela da esfera de investigação científica”*¹⁰⁷.

Observar a argumentação de Weber sobre a importância dos dados e fatos empíricos pode levar à sua incorreta categorização como positivista. O autor era um crítico do positivismo,

¹⁰⁵ “It [science] cannot be used as a basis for erecting ethical, racist, political, or cultural arguments in the public realm of politics and social policy. The danger presented by certain conceptualizations of science is that it can use and abuse its high status as knowledge as the justification of policies whose goodness, rightness, or desirability cannot be established in scientific terms alone. [...] Political, cultural, and ethical values while benefiting from professional analysis and reasoning, remain the property of citizens’ debate and convictions.”

¹⁰⁶ “It is simply naïve to believe [...] that it is sufficient for practical social science merely to put forward and scientifically corroborate ‘a principle’ from which the norms for the solution of individual practical problems can be unambiguously deduced.”

¹⁰⁷ “He sees the value sphere as invested with a ‘specific dignity’, comparable to that ascribed to the sphere of scientific inquiry.”

indo contra a ideia de que leis de explicação do fenômeno social podem ser feitas sem entendimento e consideração dos aspectos culturais, políticos e históricos. Seu objetivo era

Incorporar valores culturais [...] em sua análise da sociedade [...] Weber procurava uma equivalência para valores culturais e religiosos com aqueles de valores materiais, como parte de sua metodologia explanatória, mas isso não significa que fatores materiais deveriam ser excluídos.¹⁰⁸ (WHIMSTER, 2004, 298)

Assim, ele adotava uma posição ontológica que considerava a importância dos valores culturais na explicação do comportamento social, rejeitando a condição de que leis sociais podem ser descobertas e que agem externamente aos indivíduos. Ele foi um dos pais da sociologia interpretativa (como já mencionado no item 2.3.2) e foi, por muitas vezes, criticado por um aparente subjetivismo na sua abordagem aos fenômenos sociais. Entretanto, apesar de negar que os métodos das ciências sociais podem ser aplicados nas análises sociais, estava imbuído de um forte objetivismo no sentido de que as ciências sociais podem estabelecer regularidades ou regras sociais (também conhecido por conhecimento nomológico), com base em dados empíricos. (TURNER, 1981, p. 352-353; WHIMSTER, 2004, p. 297-298). Veja-se que Weber considera a utilização do julgamento de valor no momento em que interpreta o dado empírico, que é diferente do julgamento de valor para a proposição normativa de mudança, que requer o julgamento do que é um ideal, que não pode ser empiricamente comprovado.

Então, tentar unir a parte *positivo* da dicotomia com o paradigma do positivismo é um ato de coragem, pois o próprio Weber não era positivista. Porém, negar a sua influência é ignorar o óbvio. Por volta da virada do século XIX para o XX, no auge da era moderna, o positivismo já era um paradigma estabelecido, mesmo ainda não nos moldes do positivismo lógico do Círculo de Viena. De qualquer maneira, a ontologia do realismo e epistemologia do objetivismo que leva a observações da realidade isentas de valores já dominava a cena científica, e sua superioridade sobre outras formas de conhecimento já era uma reivindicação. Desse modo, nesse contexto, a ideia normativa de prescrição de como as coisas deveriam ser vai contra o jeito positivo de se criar conhecimento, especialmente porque, para se prescrever

¹⁰⁸ “to incorporate cultural values [...] in his societal analysis [...] Weber was seeking an equivalence for cultural and religious values with those of material factors as part of his explanatory methodology, but this not mean material factors were to be excluded.”

algo, mesmo que fortemente fundamentado em evidências empíricas, sempre há um grau de subjetivismo e valores envolvidos.

Não é coincidência que a dicotomia *É/DEVE SER* veio a ser conhecida como positivo-normativa. O entendimento positivista do mundo e do conhecimento tem uma influência fortíssima na separação entre fatos e valores e, com sua retórica, influenciou seus opositores com uma busca por objetividade (assim como no caso de Weber).

Em suma, até a época de Weber, as prescrições normativas, apesar de segregadas do conhecimento científico por uma questão até mesmo ideológica, eram tidas como relevantes, mesmo não sendo científicas. Contudo, um golpe final na parte *normativa* da dicotomia ainda estava por vir. O movimento do Círculo de Viena veio deixar suas influências nesse pensamento:

A importação das ideias positivistas lógicas e outras mudanças dentro da profissão econômica durante as primeiras décadas do século XX levaram à adoção de uma versão ainda mais forte da dicotomia em relação àquela defendida por Neville Keynes. A dicotomia – a separação total do positivo e do normativo – foi substituída pela proibição e condenação epistêmica do normativo; isso não era somente necessário para reconhecer que as declarações positivas e normativas são fundamentalmente diferentes, mas também dizia-se que o normativo era cientificamente ilegítimo, devendo ser, portanto, proibido de fazer parte da ciência econômica. De acordo com o positivismo lógico, havia apenas dois tipos de discurso relevante – ciência empírica (conhecimento sintético) e lógica/ matemática (conhecimento analítico) - todo o restante era metafísica sem sentido. E já que a economia normativa era baseada em pressupostos que não se derivavam de nenhuma dessas duas fontes, a ciência econômica normativa deixou de ser qualquer tipo de ciência, e foi relegada para a poeira epistêmica, juntamente com a religião, a metafísica e outros discursos “sem sentido”.¹⁰⁹ (HANDS, 2012)

¹⁰⁹ “The importation of logical positivist ideas and other changes within the economics profession during the first few decades of the twentieth century led to the adoption of an even stronger version of the dichotomy than the one defended by Neville Keynes. The dichotomy – the strict separation of the positive and the normative – was replaced by an epistemic condemnation and prohibition of the normative; not only was it necessary to recognize that positive and normative statements were fundamentally different, in addition it was argued that the normative was scientifically illegitimate and should be prohibited from proper economic science. According to logical positivism there were only two types of meaningful discourse – empirical science (synthetic knowledge) and logic/mathematics (analytic knowledge) – everything else was meaningless metaphysics. Since normative economics was based on presuppositions that were not derived from either of these two sources, normative economic science ceased to be any type of science at all, and was relegated to the epistemic dustbin along with religion, metaphysics, and other “meaningless” discourses.”

O jeito de pensar do positivismo lógico veio aniquilar o valor do pensamento normativo, de forma oposta aos seus predecessores, que aceitavam a sua importância. Ao impor o modelo hipotético-dedutivo, o teste de hipóteses e a fundamentação absoluta nos dados empíricos como o único possível conhecimento, a busca por regularidades e leis causais colocaram de lado qualquer possibilidade de se considerar outros tipos de conhecimento.

A ideia da ciência como *somente* descritiva (e eventualmente preditiva) pode ser confundida com a evolução do próprio positivismo. Como mencionado, essa dicotomia começa a ser importante na escola do Empirismo Britânico, que iniciou as fundações daquilo que viria a ser o positivismo lógico. E quanto mais perto a discussão chega do auge do positivismo, para mais longe da ciência é empurrado o pensamento normativo.

Veja-se que a reivindicação da objetividade não é exclusiva do positivismo, mas a negação do normativismo é. Uma coisa é não considerar o normativismo como ciência, mas como conhecimento importante; outra é negar o normativismo como ciência e conhecimento irrelevante. E a última posição é típica do positivismo, mas não de todas as possíveis formas de criação de conhecimento justificado.

A ideia da ciência como sendo livre de julgamento, de suas análises do objeto de estudo e de que ela não deve tomar ações sociais atingiu o seu ápice com o positivismo lógico e sobrevive até hoje em muitas áreas de estudo, incluindo a contabilidade. O interpretativismo segue o positivismo em não aceitar o normativo como parte da ciência, mas o paradigma da teoria crítica, por exemplo, surge exatamente para negar essa posição e busca restaurar a possibilidade, e até mesmo necessidade, do pensamento normativo. Isso sem mencionar os pensamentos pós-moderno e pós-estruturalista, que não somente permitem, mas sugerem (assim como a teoria crítica) a necessidade de ação normativa (veja, por exemplo, a própria abordagem teórica e metodológica adotada nesta tese apresentada no capítulo seguinte, que considera a intervenção na vida social como parte do processo de pesquisa).

Um aspecto necessita ser ressaltado: algo ser normativo não implica dizer que ele possui julgamentos de valor, mas sim, que ele propõe ação na prática, mudança no mundo, e para tanto se baseia em ideais baseados julgamentos de valor. Ou seja, não é a presença de julgamento de valor que torna algo normativo, mas a presença de proposição de ação. Até mesmo porque a isenção dos julgamentos de valor é impossível em qualquer processo de

geração de conhecimento, qualquer que seja o paradigma: até no mais objetivo dos paradigmas escolha por ser objetivo e isento de valor na geração de conhecimento já é, por si só, um julgamento de valor de quem adota essa posição.

Mas voltemos à Figura 2 para analisar alguns aspectos para se aceitar ou negar o pensamento normativo como válido. O primeiro é que as ciências sociais evoluem a partir da prática, da técnica, separando-se em duas esferas: a da ciência e a dos valores. Aceitar que a ciência deve ignorar o normativismo e os aspectos técnicos e práticos de qualquer área de estudo não é somente uma abordagem filosófica, mas também uma posição política. Ela está relacionada diretamente ao entendimento das ciências sociais e à sua possibilidade de ser aplicada na vida real como um instrumento para as práticas sociais.

O segundo aspecto a ser analisado é a própria definição do que é ciência e a sua relevância. Lembremos a discussão sobre a compreensão filosófica da ciência e todos os seus problemas apresentados sob o item 2.2.2. Aceitar o conhecimento científico como totalmente objetivo e livre de julgamentos de valor como única condição para o conhecimento significa assumir posições filosóficas nas esferas ontológica e epistemológica e, conseqüentemente, um (ou alguns) paradigma(s) mais válido(s) do que outros. Aceitar isso como única “verdade” possível (apesar do viés desse conceito) e negar a possibilidade de prescrições normativas em um determinado tipo de conhecimento significa aceitar a reivindicação positivista de conhecimento.

O último aspecto envolvido tem relação com o que foi descrito acima. Aceitar a impossibilidade do pensamento normativo como resultado do pensamento científico significa aceitar aquela falácia naturalista, que declara que não se consegue derivar o *dever* do *ser*. Outra consequência desse pensamento é aceitar que o único conhecimento válido possível é o que pode ser testado e observado empiricamente. Novamente, isso envolve uma posição política sobre o papel da ciência e do conhecimento: a ciência, ou o conhecimento justificado para aquele tema, deveria se preocupar com a possibilidade de deduzir prescrições normativas de explicações empíricas objetivas ou esse processo deveria ser deixado para outros? Quem então? A *pessoa desejável* de Weber, que conhece tais evoluções científicas no sentido do conhecimento, usa esse tipo de conhecimento nas suas prescrições? Os cientistas são, ou realmente deveriam, ser neutros?

Posições políticas, premissas filosóficas, diferentes compreensões antagonistas do mundo, da filosofia e da pesquisa sempre estão presentes em discussões sobre tais aspectos. E isso não traz qualquer problema, já que esse tipo de debate faz parte do processo de criação do conhecimento. O problema é sua ausência, é a falta de saber o que está por trás das premissas adotadas. Mas essa questão será tratada mais adiante. Como todos os aspectos mencionados afetam profundamente a PCB, voltarei a eles no item 6.3.1 em que apresentarei uma discussão dessa dicotomia na pesquisa contábil, especificamente na brasileira.

2.6. Conhecimento justificado e retórica

A epistemologia, como estudo do conhecimento, tem interesse nas justificativas das crenças consideradas verdadeiras. Em uma definição superficial, uma justificativa é aquilo dado como base para se provar ou defender as alegações ou conduta de alguém. Assim, para que uma crença seja verdadeira, deve ser justificada, ter fundamento ou provada. A ideia de justificativa é particularmente importante para enfrentar a questão do ceticismo, que é a atitude crítica filosófica de questionar sistematicamente a confiabilidade do conhecimento. Da mesma forma que qualquer outra questão na filosofia, a reivindicação de crença verdadeira justificada não se alcança com facilidade. (BUNNIN; YU, 2004, p. 367 and 644)

Os paradigmas são, em última instância, arcabouços conceituais, com vistas a fortalecer as justificativas das crenças. A aceitação dessas depende dos sujeitos individuais serem persuadidos pelos argumentos criados para justificá-las. Isso leva à ideia de que qualquer pesquisa é um processo retórico, um discurso com o intuito de persuadir.

A retórica pode ser vista como o estudo dos meios disponíveis para persuasão (ARISTOTLE, 1984, p. 2156). Inicialmente relacionada aos discursos orais, o conceito da retórica foi ampliado para abraçar qualquer tipo de discurso escrito ou falado. Nash (1989, p. 1) argumenta que:

é o objetivo da retórica criar projetos sobre uma audiência, ou uma vítima; e o propósito desses projetos não é somente persuadir, como pode ser comumente suposto, mas sim envolver o recipiente em uma conspiração da qual não há saída fácil.¹¹⁰

Alguns filósofos, especialmente da época do Iluminismo, tais como Galileu, Descartes, Bacon, entre outros, argumentam que a ciência é não-retórica, por ser livre de figuras de eloquência e estilisticamente isenta, mas também por ser supostamente pragmática e livre da influência do campo social relativizado (BENDER; WELLBERY, 1990, p. 9-12). Todavia, o argumento de que a ciência é meramente o relato do pesquisador para terceiros sobre o que foi observado simplesmente não basta. O discurso científico (especialmente no sentido positivista) busca convencer as pessoas de que essa forma objetiva e livre de valores é a melhor forma de se ver o mundo, colocando-se como um conhecimento hierarquicamente superior.

A ciência demanda menos compreensões filosóficas, menos interpretação de subjetividades, é baseada em processos estatísticos e pode ser reproduzida por outros pesquisadores. O caminho da ciência natural é realmente convincente: quantos planetas existem? Nove! É só pegar um telescópio e contá-los. Esse tipo de afirmação é uma ferramenta poderosa para convencer as pessoas de sua validade.

Em paradigmas mais subjetivos, ideias sobre a organização do mundo social, balanceamento de poder, estruturas hegemônicas, interpretações de significados e influências culturais no comportamento social não são tão facilmente compreensíveis como a ideia de objetividade e isenção. A realidade torna-se mais e mais abstrata e difusa quando se analisam aspectos sociais. As suposições filosóficas são, então, mais relevantes para se compreender porque as coisas são como são (especialmente a realidade social), a razão da necessidade de interpretações das subjetividades, a não utilização de processos estatísticos e a impossibilidade de reprodução dos resultados de pesquisas. Portanto, a pesquisa social baseada em métodos alheios às ciências naturais, por demandar mais do que a percepção objetiva, é de persuasão mais difícil.

¹¹⁰ “it is the point of rhetoric to have designs on an audience, or a victim; and the purpose of these designs is not wholly to persuade, as may be commonly supposed, but rather to involve the recipient in a conspiracy from which there is no easy withdrawal”

Por trás de toda criação de conhecimento, paradigma e qualquer pesquisa, há uma necessidade de se convencer a audiência de que o ponto defendido é o mais ‘verdadeiro possível’. Os resultados alcançados serão considerados como conhecimento justificado somente se forem aceitos com êxito por audiências escrutinadoras. E quanto mais convincente o discurso da pesquisa, maior será sua aceitação. Assim, a forma da criação do conhecimento está relacionada à sua capacidade de persuasão.

Todo o conjunto de premissas subjacentes a qualquer paradigma de pesquisa age como ferramenta para auxiliar na confecção de justificativas baseadas não só em meras opiniões individuais, mas em linhas de pensamento lógicas e bem estabelecidas. Ainda, diferentes formas de se ver o mundo levam a diferentes critérios de avaliação da validade das justificativas. Desse modo, os paradigmas não só ajudam a formar as justificativas, mas moldam a maneira com que essas mesmas justificativas são consideradas válidas.

Qualquer paradigma bem usado pode levar à criação do conhecimento justificado. A dicotomia entre o que é científico e não-científico não deve obscurecer o processo de criação do conhecimento justificado. As próprias justificativas, o desenvolvimento lógico do pensamento e sua fundamentação filosófica, a utilidade da pesquisa e a relevância dos problemas são mais importantes do que o rótulo de um ou outro paradigma, se é científico ou não, se é positivo ou normativo, quantitativo ou qualitativo, exploratório ou profundo, e assim por diante.

3. METODOLOGIA

Neste capítulo, apresentarei tanto o conjunto de premissas filosóficas quanto o arcabouço teórico e metodológico adotado nesta tese. Também explicarei o processo de coleta, tratamento e análise de dados empíricos.

3.1. Estrutura da pesquisa

Após elencar os pontos fracos da PCB e formular o problema tratado na tese, conforme apresentado no capítulo 1, passarei a explicitar as premissas filosóficas que delinearam o desenvolvimento da tese, escolhidas com base na natureza do problema levantado e na abordagem proposta, em linha com a estrutura ideal de pesquisa apresentada no capítulo 2. Como será possível observar, elas se aproximam daquelas do paradigma do pós-estruturalismo. Porém, não pretendo vinculá-las a qualquer rótulo já existente, de forma a evitar confusão entre o que apresento como sendo minhas crenças e aquilo que podem ser as crenças contidas na forma radical do paradigma, com aspectos que diferem da minha posição. As premissas filosóficas e sua compreensão são mais importantes do que suas categorizações sob um ou outro paradigma pré-definido, e nenhuma outra relação a qualquer paradigma deve ser feita além daquilo que será doravante apresentado.

Além disso, as opções filosóficas feitas para o desenvolvimento deste trabalho devem ser consideradas válidas dentro dos seus próprios limites. Elas representam minha posição sobre como abordar o presente problema e somente neste trabalho. Apesar de poder ser usadas em outras investigações, não defendo aqui que meus posicionamentos sejam adotados em todas as pesquisas. A generalização de tais premissas como sendo obrigatórias para todas as pesquisas contraria as próprias conclusões a que chego nesta tese, que sugerem a liberdade de escolha paradigmática, desde que feita com consciência.

Assim, a seguinte questão inicial deve ser respondida: *qual é a natureza da realidade que deve ser observada para se avaliar o problema formulado?* A resposta para essa pergunta representa a minha posição ontológica, lembrando que outros pesquisadores podem abordar o

mesmo problema a partir de diferentes posições ontológicas, levando a diferentes resultados de pesquisa.

Como primeira posição ontológica, afirmo, para fins deste trabalho que, apesar da existência de uma realidade objetiva, não a considero como dotada de significado por si só. Portanto, rejeito a ontologia puramente realista e assumo uma das principais posições ontológicas do relativismo: as pessoas dão significado às coisas, são esses significados que direcionam suas ações e eles estão relacionados ao ambiente histórico, político e cultural específico no qual as pessoas estão inseridas. Desse modo, cada indivíduo age com base nas suas concepções acerca do mundo real.

Ademais, uma posição ontológica secundária que defendo é que a humanidade sempre organiza não somente a si mesmo, mas também a realidade objetiva dentro de uma multiplicidade de estruturas diferentes, tanto de forma consciente quanto inconsciente. Quando se trata da realidade objetiva, sempre estão presentes estruturas para categorização das coisas: desde a distinção dos animais, vegetais e minerais até a classificação dos planetas, estrelas e cometas; desde a segregação entre o que é física e o que é química até o que é comportamento social, e uma miríade de outras sistematizações do mundo objetivo estão presentes. Tudo isso representa estruturas de pensamento baseadas no significado que as pessoas atribuem àquela realidade. (E ainda não estou me referindo ao processo de criação de significado). A criação de tais estruturas é fundamental à vida cotidiana dos seres humanos.

Quando se trata de uma realidade mais subjetiva, tais estruturas também estão presentes, desde a organização da vida familiar ao desenvolvimento dos governos, desde as regras subconscientes da interação social aos regulamentos legais, desde a organização das diferentes profissões às próprias disciplinas que estudam temas particulares: cada um desses representa estruturas de pensamento, estruturas de significados presentes na mente das pessoas e que direcionam suas ações.

Portanto, de maneira resumida, toda vida humana é permeada por um sem número de estruturas necessárias para que as pessoas interajam com o mundo e entre si. Se considerada a existência dessa ampla gama de estruturas diferentes e com dimensões distintas, não considero que todas são relacionadas a uma, ou a algumas, estruturas gerais. Ademais, essas estruturas individuais não são fixas, alteram-se ao longo do tempo por incontáveis razões:

desde a mudança ambiental (social ou física) até a evolução do conhecimento; as estruturas estão em constante movimento e sempre estarão.

Por outro lado, apesar de não aceitar a existência de uma grande estrutura que rege o comportamento ou os significados, existem aquelas que efetivamente influenciam mais a vida humana por motivos diferentes: fazem parte de tradições culturais e sociais sólidas, representam melhores explicações da realidade, ajudam a induzir comportamentos mais aceitáveis, são legalmente exigidas e assim por diante. Essas estruturas são consideradas hegemônicas, no sentido de que exercem supremacia sobre estruturas alternativas, o que não implica serem elas as únicas possíveis e/ou existentes.

Diante dessas posições ontológicas, a próxima pergunta que deve ser respondida é: *como tal realidade deve ser abordada para criar conhecimento a respeito?* A primeira premissa ontológica leva, em primeiro lugar, ao construtivismo, segundo o qual os significados são construídos por cada indivíduo mediante sua própria interação com o mundo ao seu redor. Porém, esses contextos, no momento do nascimento do sujeito, já estão cheios de significados pré-existentes acerca de todo o ambiente social, cultural e histórico que habitam a mente daqueles que o cercam. E isso leva ao construcionismo. Dessa maneira, apesar de cada indivíduo criar significados por meio de sua interação particular com o mundo, esses significados são influenciados por aqueles já existentes, e que são incutidos nas mentes dos atores de diferentes maneiras.

Vejamos, por exemplo, uma criança de seis anos: ela tem sua própria interação com o mundo, mas o resultado dessa interação está relacionado aos estímulos que ela recebe do mundo; esses são, por sua vez, influenciados pelas diferentes estruturas de significados existentes. Se uma criança nascer no Brasil (e, portanto, se for exposta à cultura brasileira), sua mãe lhe apresentará uma determinada cultura social. Se fizer barulho quando come uma sopa, sua mãe lhe dará uma reprimenda. Assim, sua interação com a sopa lhe fará entender que esse tipo de comportamento traz uma compensação negativa. Isso levará à criação de determinados significados na mente da criança e direcionará seu comportamento: não fará barulho quando comer sopa. Mas se a mesma criança for chinesa (e, portanto, exposta à cultura chinesa), quando fizer barulho ao tomar sopa, sua mãe lhe mostrará que isso é totalmente natural e até desejado. Então, para essa criança, a interação com a sopa lhe indicará que fazer barulho ao comê-la resulta em compensações positivas, o que levará à formação de significados distintos

daqueles da criança brasileira e moldará um comportamento diferente. Assim, as diferentes respostas à interação da criança com o mundo dependem de estruturas pré-existentes de significados. Contudo, essa interação continua sendo individual.

Dessa forma, ambas as coisas acontecem: a interação individual com o mundo e as estruturas pré-existentes de significados que moldam essa interação. Alguém poderia argumentar que o que realmente existe são somente as estruturas dadas. Porém, tais significados pré-existentes fornecem diferentes possibilidades a cada indivíduo. Em uma abordagem mais construtivista, dentro de uma estrutura de significados pré-existentes, cada indivíduo, quando interage com o mundo, também cria seus significados, suas estruturas, individuais. E essas não são as mesmas para todos os indivíduos que interagem com o mesmo ambiente, pois cada um deles cria um significado particular (e possivelmente diferente) que deriva da sua própria interação. Voltemos ao exemplo: uma criança brasileira pode simplesmente aceitar que barulhos ao tomar sopa são ruins e aprender a não mais fazê-los. Por outro lado, outra criança, em razão de sua própria percepção individual do mundo, pode não aceitar essa ‘verdade’ dada e continuar fazendo barulhos, confrontando sua mãe cada vez que o fizer, considerando-a uma ‘chata’ e persistindo naquele comportamento, mesmo com reprimendas. Esse último não se enquadrou na estrutura de significados hegemônica conhecida como etiqueta.

Nesse sentido, minha posição epistemológica é que os significados presentes na mente das pessoas são construídos por meio de sua interação com o mundo e são fortemente, mas não exclusivamente, influenciados pelas estruturas de significado existentes (sejam elas hegemônicas ou não). Assim, as estruturas são um resultado dos significados que as pessoas atribuem às coisas, mas também fazem parte do processo de criação de significado.

Para alcançar uma compreensão mais aprofundada das estruturas existentes, deve-se observar tanto os próprios significados que dirigem as ações individuais, quanto os contextos que influenciam o processo de criação desses significados.

E o que tudo isso tem a ver com esta investigação? Primeiramente, ao focar não na realidade objetiva, mas nas estruturas de significados e nos ambientes em que se inserem e influenciam, minha busca não se baseia na procura por leis gerais de comportamento pela observação isenta de fatos que se repetem, mas sim pelo entendimento dos significados que formam essas estruturas e suas relações com as características essenciais dos ambientes. Adicionalmente, a

posição epistemológica de considerar que os significados são criados pelas pessoas e influenciados pelo ambiente me leva a buscar o entendimento desses significados na própria mente dos atores e no resultado de suas ações, relacionando-os com o próprio ambiente.

Ainda, apesar das minhas posições ontológicas e epistemológicas me levarem a reconhecer que a PCB é permeada por uma estrutura hegemônica, elas também indicam que essa estrutura não depende de uma realidade natural pré-definida, imutável, fixa, mas sim de conceitos presentes na mente das pessoas. E conforme tais conceitos variam, as estruturas, hegemônicas ou não, também se alteram. Portanto, como as estruturas são passíveis de alteração por fazerem parte de uma realidade social, e não natural, adoto a posição política de que um pesquisador pode propor mudanças de forma normativa¹¹¹, rejeitando, para fins desta tese, a mera descrição de problemas sem a proposição de resoluções como ideal paradigmático. Como identifiquei um problema na qualidade da PCB, considero que tenho não somente o direito, mas também a obrigação, de propor mudanças. Entendo que, no momento em que esta tese é escrita, essa posição adotada vai contra a estrutura hegemônica atual da PCB, principalmente no que diz respeito ao conceito estabelecido de ciência, baseado, primordialmente, nos pressupostos positivos. Assim, entendo que minha contribuição não será suficiente se eu me limitar a descrever o problema. Somente será completa se eu, ao menos, tentar convencer meus pares de que há um caminho que possa levar a avanços. E o caminho proposto realmente representa uma opinião pessoal, mas não uma *mera* opinião, porque ela traz no seu bojo um conjunto forte de justificativas, as mais aprofundadas possíveis dentro do meu alcance.

Para alcançar os resultados desejados, é fundamental a escolha de uma teoria congruente não somente com minhas premissas ontológicas e epistemológicas, mas também com a posição política de aceitação de uma proposição normativa. Fundamento, assim, minha análise na obra *Logics of Critical Explanation in Social and Political Theory*, de Glynos e Howarth. Nascida dentro de uma visão pós-estruturalista, sua abordagem metodológica é fundamentada na premissa de que a abordagem positivista às ciências sociais não é adequada para tratar dos problemas que surgem nesses tipos de disciplinas. Argumentam que:

¹¹¹ Para uma discussão mais aprofundada sobre posições políticas, vide item 6.4. Para uma discussão sobre o conceito de normativismo, vide item 2.5.

O método hipotético-dedutivo de investigação científica e o modelo de explicação de lei gerais são produtos de uma força hegemônica de um conceito específico, mas muito poderoso, da ciência natural [...] Nosso principal argumento crítico é que isso é problemático quando se molda o processo social com base no processo natural – quer sejam as leis universais, as generalizações causais ou correlações empíricas robustas – visto que isso acarreta conceitos estreitos de testes e explicações, em que o elemento preditivo é elevado às custas dos fatores contextuais e ontológicos. (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 18-19)¹¹²

Glynos e Howarth (2007, p. 29), baseados em Bhaskar e lembrando a pergunta Kantiana sobre *‘quais propriedades as sociedades e pessoas possuem que possam torná-las possíveis objetos de conhecimento para nós’*, discutem que:

Nas ciências sociais, a lógica da descoberta e explicação científicas são modificadas em razão da complexidade ontológica de seu objeto [...] as estruturas sociais – diferentemente das estruturas naturais – não existem independentemente das atividades que governam, e também não são simplesmente exteriores às concepções dos agentes sobre o que estão fazendo.¹¹³

E minhas premissas filosóficas estão alinhadas com essa ideia¹¹⁴. Não concordo que uma abordagem ‘totalmente’ objetiva possa ser usada para tratar dos problemas elencados com relação à PCB de forma aprofundada. A busca de leis gerais sob o paradigma positivista não permitirá uma compreensão a fundo dos aspectos sociais que levaram à existência dos problemas listados. Também, uma abordagem puramente positivista do problema não permitirá prescrever ações que contribuam para um avanço. Somente uma compreensão mais aprofundada dos significados que constituem a estrutura hegemônica da PCB e a identificação de como e porque ela se tornou o que, é que levarão a uma contribuição fundamentada para sua melhoria.

¹¹² “The hypothetic-deductive method of scientific investigation, and the covering-law model of explanation is a product of the hegemonic grip of a particular, though admittedly powerful, conception of the natural science [...] Our main critical argument is that it is problematic to model social process on natural process in this way – whether as universal laws, causal generalizations, or robust empirical correlations – because it leads to rather narrow conceptions of testing and explanation, in which the element of prediction is elevated at the expense of contextual and ontological factors.”

¹¹³ “in social sciences, the logic of scientific discovery and explanation is modified because of the ontological complexity of its object [...] social structures – unlike natural structures – do not exist independently of the activities they govern, nor are they simply external to the agents’ conceptions of what they are doing.”

¹¹⁴ Acredito que o paradigma positivista, com suas premissas ontológicas originais mostradas no item 2.3.1, pode ser usado na pesquisa social, diferentemente de muitos autores, inclusive Glynos e Howarth, que consideram isso simplesmente inaceitável. Porém, estou convencido de que, em determinados tipos de análise, sua abordagem é simplesmente insuficiente. E esse é o caso do presente problema. No capítulo 6, tratarei do tema positivismo na pesquisa contábil de forma mais aprofundada, mostrando que pode ser e é usado com êxito, mas dentro das suas limitações, como qualquer outro paradigma.

Glynos e Howarth (2007, p. 19) atendem às minhas necessidades, quando propõem que:

Uma lógica abrangente de investigação é composta por três momentos interligados: a *problematização* dos fenômenos empíricos; a *explicação retrodutiva* desses fenômenos; e a *persuasão – e intervenção* – na comunidade relevante e nas práticas de acadêmicos e atores. (itálicos no original)¹¹⁵

A primeira parte, a problematização, envolve a constituição de um problema com base em evidências empíricas. Sobre isso, os autores afirmam que:

Nossa lógica da explicação se inicia com algo que encontramos no presente - um fenômeno anômalo que precisa ser demonstrado claramente, por exemplo – que necessita ser pensado e teorizado.¹¹⁶ (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 33-34)

Os autores reconhecem as semelhanças entre sua ideia de problematização (p. 167) e a de Foucault, que aponta que:

Na verdade, para um domínio da ação, um comportamento, adentrar o campo do pensamento, é necessário que alguns fatores os tenham transformados em incertos, perderem sua familiaridade, ou provocado algumas dificuldades. Esses elementos resultam de processos sociais, econômicos ou políticos. (FOUCAULT, 1984)¹¹⁷

Neste trabalho, o domínio de ação apresentado para reflexão é aquele da PCB. Ao longo desta tese, os processos sociais que levaram aos problemas identificados ou dificuldades serão analisados. Porém, a problematização não termina com o levantamento de dificuldades, pois:

Quando o pensamento interfere, ele não assume uma forma única que é o resultado direto ou a necessidade de expressão dessas dificuldades; é uma resposta original ou específica. (FOUCAULT, 1984)¹¹⁸

¹¹⁵ “One overarching logic of investigation comprising three interlocking moments: the *problematization* of empirical phenomena; the *retroductive explanation* of these phenomena; and the *persuasion* of – and *intervention* into – the relevant community and practices of scholars and lay-actors.”

¹¹⁶ “Our logic of explanation begins with something we encounter in the present – an anomalous phenomenon that needs to be rendered intelligible for example – which calls for thought and theorization.”

¹¹⁷ “Actually, for a domain of action, a behavior, to enter the field of thought, it is necessary for a certain number of factors to have made it uncertain, to have made it lose its familiarity, or to have provoked a certain number of difficulties around it. These elements result from social, economic, or political processes.”

¹¹⁸ “when thought intervenes, it doesn’t assume a unique form that is the direct result or the necessary expression of these difficulties; it is an original or specific response.”

Problematizar envolve sim a busca e proposição de respostas ao conjunto de dificuldades:

É a problematização que responde a essas dificuldades, mas ao fazer algo que não seja expressá-las ou manifestá-las: em conexão com essas dificuldades, a problematização desenvolve as condições em que possíveis respostas podem ser dadas; ela define os elementos que constituirão o que as diferentes soluções tentarão responder. Esse desenvolvimento de algo dado em um questionamento, essa transformação de um conjunto de obstáculos e dificuldades em problemas para os quais as diversas soluções tentarão produzir respostas, é isso que constitui o cerne da problematização e o trabalho específico do pensamento. (FOUCAULT, 1984)¹¹⁹

No capítulo 1, os problemas e as dificuldades encontrados com base na minha análise empírica foram apresentados. E suas existências justificam a proposta de tais temas para reflexão. Assim, os elementos sociais, históricos, culturais e políticos envolvidos neste objeto de estudo serão tratados e as respostas buscadas no decorrer do processo.

Isso nos leva à segunda parte da proposta de Glynos e Howarth: a explicação retrodutiva dos fenômenos observados. Retrodução, também chamada de abdução, é “*um dos três tipos principais de inferência, os outros dois sendo dedução e indução*”¹²⁰ (DOUVEN, 2011).

Nas inferências dedutivas, o que é inferido é necessariamente verdadeiro se as premissas de onde foi inferido são verdadeiras; isto é, a verdade das premissas garante a verdade da conclusão. Um exemplo comum dessas inferências segue no esquema abaixo:

Tudo que é A é B.

a é A.

Portanto, *a* é B. (DOUVEN, 2011)¹²¹

¹¹⁹ “It is problematization that responds to these difficulties, but by doing something quite other than expressing them or manifesting them: in connection with them, it develops the conditions in which possible responses can be given; it defines the elements that will constitute what the different solutions attempt to respond to. This development of a given into a question, this transformation of a group of obstacles and difficulties into problems to which the diverse solutions will attempt to produce a response, this is what constitutes the point of problematization and the specific work of thought.”

¹²⁰ “one of three major types of inference, the other two being deduction and induction”

¹²¹ “In deductive inferences, what is inferred is *necessarily* true if the premises from which it is inferred are true; that is, the truth of the premises *guarantees* the truth of the conclusion. A familiar type of example is inferences instantiating the schema:

All *As* are *Bs*.

a is an *A*.

Hence, *a* is a *B*. ”

Em outras palavras, o raciocínio dedutivo começa com premissas dadas consideradas corretas. Depois, conclusões são derivadas logicamente dessas premissas e são achadas verdadeiras sob as premissas dadas. Por outro lado,

Inferências indutivas produzem uma classe de certa forma heterogênea, mas [...] podem ser caracterizadas como aquelas inferências baseadas puramente em dados estatísticos, tais como frequências de ocorrência de uma determinada característica em uma população específica. Um exemplo de tal inferência seria:

96 % dos alunos de colégios Flamengos falam tanto holandês quanto francês.

Louise é uma aluna de colégio Flamengo.

Portanto, Louise fala tanto holandês quanto francês. (DOUVEN, 2011)¹²²

Portanto, dentro do raciocínio indutivo, o comportamento geral de observações é induzido com base nas próprias observações. Leis de explicação são derivadas dos resultados obtidos e baseadas no grau de certeza das observações (lembremos o problema de indução tratado por Karl Popper, mencionado no item 2.3.1). Assim como a indução, a abdução começa com as observações, mas não deriva a explicação da análise estatística ou dos padrões repetidos: ela busca criar a melhor explicação possível, baseada nas observações:

O simples fato de uma inferência ser baseada em dados estatísticos não é suficiente para classificá-la como indutiva. Você pode ter observado muitos elefantes cinzas e nenhum não-cinza, e inferir a partir disso que *todos os elefantes são cinzas, porque essa seria a melhor explicação para o fato de você ter observado tantos elefantes-cinza e nenhum não-cinza*. Isso seria um exemplo de inferência abdutiva. (Itálico no original)(DOUVEN, 2011)¹²³

Portanto, no raciocínio retrodutivo (ou abdutivo), a melhor explicação possível é alcançada com base na evidência empírica observada:

¹²² “Inductive inferences form a somewhat heterogeneous class, but [...] they may be characterized as those inferences that are based purely on statistical data, such as observed frequencies of occurrences of a particular feature in a given population. An example of such an inference would be this:

96 per cent of the Flemish college students speak both Dutch and French.

Louise is a Flemish college student.

Hence, Louise speaks both Dutch and French.”

¹²³ “The mere fact that an inference is based on statistical data is not enough to classify it as an inductive one. You may have observed many gray elephants and no non-gray ones, and infer from this that all elephants are gray, *because that would provide the best explanation for why you have observed so many gray elephants and no non-gray ones*. This would be an instance of an abductive inference.”

A retrodução está em consonância com a indução ao sugerir que o vetor do raciocínio vai dos dados para as leis. Entretanto, [...] os raciocínios indutivo e dedutivo não podem *dar origem* a nenhuma teoria ou lei. Do ponto de vista indutivo, isso ocorre porque as teorias são apenas resumidas das projeções desses dados, enquanto do ponto de vista dedutivo, elas são derivadas de uma lei ou axioma. A retrodução, por outro lado, vai dos dados às hipóteses às leis, [...] enquanto o raciocínio dedutivo pretende *provar* qual é o caso, o indutivo pretende fazer uma *aproximação* do que é o caso, e o retrodutivo *conjecturar* qual é o caso. [...] apesar de a retrodução ser uma ‘inferência lógica, que faz suas conclusões apenas problematicamente ou conjecturalmente, ela apresenta uma forma lógica perfeitamente definida’. (Itálicos no original)(GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 25-26)¹²⁴

Em uma abordagem inicial, o raciocínio retrodutivo pode parecer mais fraco do que o raciocínio indutivo, porque não depende de testes de hipótese derivados de teorias pré-existentes, mas realmente cria hipóteses que descrevem os fenômenos observados da *melhor* forma possível. Nas ciências naturais, ou em qualquer outra ciência baseada no positivismo, o teste de hipóteses é considerado um fator mais importante do que a forma como as teorias são construídas. Segundo Popper (1975), a maneira pela qual a teoria é desenvolvida não é tão importante no que diz respeito ao conhecimento científico. O que é relevante é sua justificativa, sua validade e a maneira pela qual pode ser aceita. Portanto, os testes de hipóteses, por meio do falsificacionismo, levarão à aceitação de teorias.

Essa forma de pensamento, porém, demanda posições ontológicas e epistemológicas (aquelas do realismo e objetivismo) que são, conforme explicado acima, desconsideradas para os objetivos deste trabalho. Assim, basear-se na indução partindo de uma abordagem estritamente positivista não é o mais adequado, porque as posições ontológicas adotadas consideram que “*o mundo social é um sistema aberto que não é suscetível à observação experimental ‘fechada’ e análise.*”¹²⁵ E a complexidade do mundo social leva a um afrouxamento dos critérios rígidos de teste e predição para julgar as explicações propostas. (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 31-32)

¹²⁴ “Retroduction is at one with induction in suggesting that the vector of reasoning points from the data to the laws. However, [...] inductive and deductive reasoning cannot *originate* any theories or laws whatever. From an inductive point of view, this is because theories are simply summarized from projections of these data, while from a deductive perspective they are derived from a law or axiom. Retroduction, by contrast, moves from the data to hypothesis to laws [...] While deductive reasoning purports to *prove* what is the case, and inductive reasoning purports to *approximate* what is the case, retroductive reasoning *conjectures* what is the case. [...] Retroduction is a ‘logical inference, asserting its conclusion only problematically, or conjecturally, it is true, but nevertheless having a perfectly definite logical form’.

¹²⁵ “the social world is an open system that is not susceptible to ‘closed’ experimental observation and analysis.”

A natureza diferente da ontologia do mundo social aqui considerada para tratar dos problemas da PCB demanda diferentes formas de criar explicações e diferentes formas de validação. Desse modo, para buscar possíveis explicações que consideram o ambiente social, cultural e político da PCB, é necessário um raciocínio lógico diferente da dedução ou indução. A retrodução, conforme a proposta de Glynos e Howarth, representa minha escolha pessoal.

Assim, a validação da explicação demanda que não só os fenômenos sejam explicados, mas também que haja boas razões para acreditar na existência dos mecanismos apontados e que esses levem a nenhuma outra explicação alternativa plausível. E a justificativa da explicação é complexa e não tão universal quanto aquelas propostas pelo positivismo: necessitam de uma compreensão um tanto subjetiva dos critérios que estejam de acordo com as normas de credibilidade, consistência, abrangência e com suporte baseado em evidências para criar explicações para os problemas inteligíveis e esclarecedores (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 34).

O raciocínio retrodutivo que busca pelas explicações:

Envolve um movimento de ida e vinda entre os fenômenos e as teorias investigados e as muitas explicações proferidas. Dessa maneira, um conjunto inicialmente caótico de conceitos, lógicas, dados empíricos, auto-interpretações, etc., em variados níveis de abstração, é unido de modo a produzir um relato que, se for capaz de eliminar nossa confusão inicial, poderá se tornar um candidato legítimo para a verdade ou falsidade. (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 34)¹²⁶

Esses autores propõem que as explicações devem ser baseadas não em leis universais, mas no que chamam de mecanismos causais que explicam os eventos e seus efeitos. Tais mecanismos necessitam não só da interpretação dos significados que conduzem as ações e os objetivos das pessoas, mas também dos mecanismos não-intencionais subjacentes que ajudam a explicar os conjuntos de motivos para ações. Em outras palavras, os mecanismos causais vão em busca do “porquê” de as ações serem tomadas de determinada forma.

Para entender tais mecanismos causais dentro do raciocínio retrodutivo, Glynos e Howarth introduzem o conceito de *lógicas* como uma combinação de um sistema de regras que

¹²⁶ “Involves a to-and-fro movement between the phenomena and theory investigated and the various explanations that are proffered. In this way, an initially chaotic set of concepts, logics, empirical data, self-interpretations, and so on, at varying levels of abstractions, are welded together, so as to produce an account which, if it removes our initial confusion, can constitute a legitimate candidate for truth or falsity.”

governam uma determinada prática e as condições que permitem que aquela prática seja possível. Abrange não somente como as coisas são e as regras que as governam, mas também quais são as condições atuais para que essas coisas existam, chegando ao nível ontológico dos objetos e sujeitos envolvidos em uma determinada esfera. Então, propõem três lógicas necessárias, mas inter-relacionadas, que representam diferentes camadas explicativas que fundamentam as explicações criadas pelo raciocínio retrodutivo: as lógicas social, política e fantasmática (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 134-136; CARTER, 2008, p. 205).

A *lógica social* tem como foco descrever e caracterizar o *status quo* de uma determinada prática social, buscando identificar as regras, os conceitos, as categorias e as práticas sociais sedimentadas que estruturam as interações e os relacionamentos sociais, por meio de uma leitura contextualizada do contexto social. Embora qualquer prática vá além de qualquer sistema existente de regras, no sentido de que sempre haverá ações que acontecem além, e às vezes contra o sistema estabelecido, permite ao pesquisador “*recuperar o significado e a função de uma determinada prática*” (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 139; CARTER, 2008, p. 206).

Neste trabalho, o conceito da lógica social é usado para questionar qual é o *status quo* da prática atual da PCB e buscar suas características gerais: quais são os conceitos filosóficos prevalentes na área da pesquisa contábil, qual é a compreensão paradigmática hegemônica do processo de pesquisa, quais as posições ontológicas e epistemológicas subjacentes que não são claramente formuladas, quais os usos principais dos resultados alcançados, qual o tipo de conhecimento que está sendo criado e assim por diante.

O foco da *lógica política*, por outro lado, é em como uma prática surgiu e como está sendo contestada. É “*o espaço em que a emergência, instituição e constituição de novas normas, regras e práticas sociais são contestadas publicamente*”¹²⁷ (CARTER, 2008, p. 208). O objetivo da lógica política é capturar os processos e as mobilizações históricas, sociais e culturais que fizeram com que uma determinada prática emergisse, abrangendo também eventuais processos que buscam alterar práticas estabelecidas.

¹²⁷ “the space in which the emergence, institution, and constitution of new norms, rules, and social practices are publicly contested”.

Neste trabalho, o conceito da lógica política será usado para compreender as condições históricas, sociais e políticas necessárias para que a PCB emergisse com suas características atuais. Apresentarei os principais aspectos da evolução da academia contábil no Brasil (exclusivamente no que diz respeito à pesquisa, não ao ensino) para apontar os mecanismos que moldaram a forma como se faz pesquisa atualmente. Essa compreensão do processo de desenvolvimento histórico permite a identificação de eventuais alternativas que não estavam presentes, ou que não tiveram influência relevante na prática durante seu processo de evolução, e que poderiam ter feito com que a PCB tivesse características diferentes. E a história ‘do que poderia ter sido’ pode esclarecer a sugestão do que deve acontecer para que ela evolua.

Finalmente, a *lógica fantasmática* diz respeito aos mecanismos pelos quais as pessoas agem conforme determinadas estruturas sociais. Ela “*determina o espaço para se examinar como os sujeitos são ‘capturados’ por ideologias que permitem a continuação das práticas sociais*”¹²⁸. Representa o sujeito e as esferas ideológicas que suportam as identidades dos atores, indicando uma mudança dos aspectos sociais e políticos aos próprios sujeitos (CARTER, 2008, p. 209). Note-se, então, que a lógica fantasmática se diferencia essencialmente da lógica social no sentido de que ela está preocupada com o sujeito individual, os traços de suas ideologias e o que direciona suas ações, ao passo que a lógica social está focada nas práticas coletivas.

Neste trabalho, a lógica fantasmática representa a busca pelas razões que explicam porque os pesquisadores tendem a ficar confinados dentro de uma determinada estrutura e porque agem baseados nos conceitos dados pelo discurso hegemônico que permeia a PCB.

Para completar o raciocínio retrodutivo e combinar as lógicas social, política e fantasmática, Glynos e Howarth apresentam a ideia da *articulação*, que é a combinação das três lógicas para construir as explicações desejadas da realidade, que representam o primeiro objetivo geral:

Ao se pesquisar material empírico, a articulação é o ato de julgamento que conecta um conjunto heterogêneo de lógicas que explicam fenômenos nos níveis social, político e fantasmático. A

¹²⁸ “provides space to examine how subjects are ‘gripped’ by ideologies that allow social practices to continue

articulação une as lógicas dentro de seu contexto, para fornecer um relato coerente que explique o fenômeno único problematizado. (CARTER, 2008, p. 210)¹²⁹

E, para alcançar isso,

Nessa visão, os elementos empíricos e teóricos podem ser combinados entre si para gerar três conjuntos de relações articulatórias: entre elementos empíricos, entre elementos teóricos e entre elementos empíricos e teóricos. [...] a explicação da ciência social envolve a articulação de diferentes conceitos teóricos reunidos em um contexto empírico concreto, com vistas a fornecer uma explicação crítica única para um fenômeno problematizado (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 180)¹³⁰

Assim, o processo de articulação é necessário para unir os elementos empíricos e teóricos sem vínculos necessariamente aparentes em uma configuração que permite a explicação crítica do fenômeno investigado. Por meio dela, busca-se compreender os eventos que representam pontos nodais no tempo, em que deslocamentos na prática ocorrem de um eixo ideológico para outro, geralmente pela contestação pública do *status quo*.

Cabe destacar que o processo de articulação envolve a subjetividade do pesquisador, especialmente um julgamento reflexivo no sentido de, por meio da observação de particularidades, alcançar uma generalização da realidade. Nesse contexto, Glynos e Howarth (2007, p. 184) explicam que:

Quando alguém faz imersão em dado campo discursivo composto por textos, documentos, entrevistas e práticas sociais, o pesquisador usa sua experiência para fazer *julgamentos* particulares sobre alguma coisa ser X, e precisará então decidir acerca de sua importância geral para o problema investigado. (Itálico no original)¹³¹

¹²⁹ “When researching empirical material, articulation is the act of judgment that connects a heterogeneous set of logics that explain phenomena at the social, political, and fantasmatic level. Articulation links the logics within their context to provide a coherent account explaining the single problematised phenomena.”

¹³⁰ “In this view, empirical and theoretical elements can be combined together to generate three sets of articulatory relations: among empirical elements, among theoretical elements and between empirical and theoretical elements. [...] social science explanation involves the articulation of different theoretical concepts together in a concrete empirical context, in an effort to provide a singular critical explanation of a problematized phenomenon”

¹³¹ “Having immersed oneself in a given discursive field consisting of texts, documents, interviews, and social practices, the researcher draws on her or his theoretical expertise to make particular *judgments* as to whether something counts as an ‘x’, and must then decide upon its overall import for the problem investigated.”

Assim, a intuição, o julgamento e a *expertise* teórica são elementos constituintes do processo de articulação. O pesquisador vincula conceitos e objetos e aplica as lógicas aos processos sociais dentro de uma determinada estrutura. E isso não pode ser feito de maneira puramente objetiva, em virtude da já bastante discutida ontologia do mundo social aceita neste trabalho. E a prática do julgamento, neste contexto, é uma capacidade adquirida, dominada pela experiência e prática. Todavia, deve-se separar a ideia do julgamento da intuição pura: esse deve ser fundamentado em observações empíricas e arcabouços teóricos que constroem as explicações desejadas de forma lógica (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 184-186).

Neste trabalho, o processo de articulação juntará o *status quo* da PCB, sua evolução e o comportamento geral observado dos atores com argumentos teóricos e subjetivos, para criar uma explicação crítica dos problemas e das fraquezas listados.

Diante de todos os aspectos mencionados, a justificativa e a persuasão devem ser discutidas. A validação de algo como candidato à verdade depende da esfera ontológica em que opera. E as premissas ontológicas deste trabalho foram amplamente discutidas acima. Portanto, tentar validar este trabalho dentro dos limites e conceitos do positivismo baseado na objetividade, ausência de julgamentos de valor e teste de hipóteses por meio do falsificacionismo significa ignorar as premissas ontológicas em que esta tese foi baseada.

Nesse contexto, é difícil especificar critérios epistemológicos significativos de validação com antecedência. Isso significa que, com exceção de gestos vagos em direção à ‘consistência’, ao ‘insight’ e ao ‘suporte em evidências’ – vagos, pois o significado desses termos varia de um contexto empírico-teórico para outro - só se pode afirmar que a ‘prova dos nove’ consiste na produção de narrativas persuasivas que melhor explicam os fenômenos problematizados. Isso reforça nossa caracterização e defesa de um entendimento retrodutivo da pesquisa na ciência social, o que, para nós, consiste em três momentos: problematização, explicação retrodutiva e persuasão. (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 191)¹³²

¹³² “In this picture, then, it is difficult to specify meaningful epistemological criteria of validation in advance. And this means that apart from vague gestures towards ‘consistency’, ‘insight’, and ‘evidential support’ – vague because the very meaning of these terms varies from on empiric-theoretical context to another – one can only say that the ultimate ‘proof of the pudding’ consists in the production of persuasive narratives that better explain problematized phenomena. This reinforces our characterization and advocacy of a retroductive understanding of social science inquiry, which for us consists of three moments: problematization, retroductive explanation, and persuasion”

Desse modo, o que constitui a própria base da validação dos resultados da pesquisa é a consistência interna da argumentação que a *Lógica da Explicação Crítica* pretende criar. E a validação de uma pesquisa vem junto com a ideia de persuasão, relacionada ao que foi discutido no item 2.6: toda pesquisa é, na sua essência, retórica.

Glynos e Howarth não separam a ideia de persuasão, pela qual pretendemos convencer os outros de que nossa explicação é a correta, da ideia de crítica e intervenção. Essas duas permeiam todo o arcabouço teórico e metodológico, e também são parte inerente do processo de problematização e retroação. A perspectiva crítica assumida pelos autores é baseada nos próprios compromissos ontológicos que levaram às práticas de problematização, caracterização e ao processo de articulação. Os procedimentos de encontrar um problema e discutir os principais aspectos por trás dele envolvem a necessidade de contestar publicamente as normas problematizadas:

A centralidade que damos à dimensão política de práticas já implica um ponto de vista normativo, fazendo com que certas normas ou lógicas sociais *mereçam* ser contestadas publicamente. (Itálico no original) (GLYNOS; HOWARTH, 2007, p. 192)¹³³

E isso leva à ideia de críticas normativas. Nesta pesquisa, o processo de identificação do *status quo* da PCB e dos aspectos históricos, sociais e culturais que levaram à sua formação permite caracterizar uma estrutura de pensamento hegemônica. Entretanto, sua prevalência está gerando problemas. Assim, o conceito de uma *contra-lógica*, ou o que seria uma lógica alternativa à existente, envolve prescrições normativas.

O processo de articulação aplicado à PCB permite a identificação de aspectos que não estão sendo considerados com a profundidade e o cuidado necessários pela sociedade da pesquisa. Todos os argumentos apresentados no texto são construídos para justificar a contestação das normas estruturais indicadas.

Em suma, a metodologia seguida nesta tese, baseada na obra *Logics of Explanation in Social and Political Theory* de Glynos e Howarth, é a seguinte:

¹³³ “The centrality we accord to the political dimension of practices already implies a normative point of view, which regards certain norms or social logics as *worthy* of public contestation.”

Figura 3 - Resumo da abordagem metodológica

Primeiramente, a PCB é problematizada, a justificativa dos problemas é apresentada e a proposição de se trazer o tema para o campo da reflexão é realizada. Em seguida, um processo de raciocínio retrodutivo é desenvolvido, baseado na interpretação de significados, contextualização social e política e busca de mecanismos causais para caracterizar os três níveis principais de explicações representados pelas lógicas. Finalmente, uma prescrição normativa é elaborada para contribuir com a avaliação dos problemas identificados.

Considerando que diversas entrevistas estão envolvidas, sempre haverá um risco de interpretações equivocadas dos significados expressados pelos entrevistados. Assim, para minimizar tal risco quatro aspectos são relevantes: o primeiro é que, através da minha história pessoal, apresentada no capítulo 1, o leitor tem a possibilidade de avaliar de onde surge o principal problema desta tese, e que ele é existente no mundo real, e não uma mera construção subjetiva; o segundo, é que as entrevistas com os professores foram longas e, apesar de não estruturadas (como será visto no item seguinte), busquei obter repetições de opiniões dos próprios entrevistados para confirmar a presença de determinados significados, bem como repetições de opiniões semelhantes entre diferentes entrevistados; o terceiro é que os dados obtidos através das entrevistas foram, sempre que possíveis, cruzados com evidências empíricas constantes em documentos públicos; o último aspecto é que busquei não necessariamente a interpretação profunda dos significados, mas uma construção de uma narrativa histórica que me foi descortinada ao longo das entrevistas, minimizando assim a possibilidade de erros de interpretação.

No sentido de obter elementos empíricos para fundamentar as análises explicadas acima, várias fontes de dados foram usadas. Entrevistas foram realizadas com eminentes professores

de contabilidade e alunos de doutorado em contabilidade envolvidos na PCB para ajudar a compreender a evolução e o *status quo* da PCB. Além disso, dados oficiais foram obtidos da CAPES e USP e muitos artigos de revistas e teses de doutorado foram analisados. Nos próximos itens, apresentarei o processo de coleta de dados empíricos, finalizando com a explicação do processo de sua interpretação.

3.2. Entrevistas

Neste item, apresentarei a metodologia usada para a realização das entrevistas com os alunos e docentes de contabilidade.

3.2.1. Tipo de entrevistas

Todas as entrevistas foram não-estruturadas, nas quais:

O entrevistador possui somente uma lista de tópicos ou assuntos, geralmente chamada de guia de entrevista ou aide-mémoire, que devem ser tratados. O estilo da entrevista é, tipicamente, informal. A maneira como se faz as perguntas e a sequência de perguntas vai variar de entrevista para entrevista. (BRYMAN, 2008, p. 196)¹³⁴

Portanto, todas as perguntas foram elaboradas ao longo das entrevistas com base nos aspectos que deveriam ser abordados apresentados abaixo. Não foram usadas perguntas estruturadas ou semiestruturadas pré-definidas. Também, somente perguntas abertas foram feitas, sem restrições ao número de respostas possíveis (como, por exemplo, em caso de questionários com múltiplas respostas prontas). Esse método de entrevista foi escolhido para dar total liberdade de expressão aos entrevistados e também para permitir que eu conseguisse explorar livremente as conversações, tratando os temas necessários da forma mais aprofundada possível, tendo o tempo de entrevista como única limitação.

Para as entrevistas com os **professores**, os seguintes aspectos principais foram discutidos:

¹³⁴ “the interviewer typically has only a list of topics or issues, often called an interview guide, or aide-memoire, that are to be covered. The style of questioning is usually informal. The phrasing and sequencing of questions will vary from interview to interview.”

- 1) como era a pesquisa contábil antes do positivismo;
- 2) como a mudança no positivismo aconteceu; e
- 3) quais as características da pesquisa contábil no Brasil após a mudança paradigmática.

Quanto aos **alunos**, os principais temas tratados, também sem perguntas estruturadas, foram:

- 1) quais são os conceitos de ontologia e epistemologia; e
- 2) se tais conceitos são relevantes para o processo de pesquisa.

3.2.2. As entrevistas

Para a seleção dos **professores** a serem entrevistados, os seguintes critérios foram seguidos:

- 1) ser pesquisador contábil;
- 2) ter envolvimento com a pesquisa contábil antes da introdução do positivismo e/ou durante o processo de introdução do positivismo na PCB;
- 3) ter alguma afiliação atual ou anterior com uma universidade; e
- 4) ser de renome na comunidade de pesquisa.

O critério número 4 é de avaliação subjetiva e parte da ideia de amplo reconhecimento, pela área acadêmica, da sua contribuição passada e atual ao campo de pesquisa. Nesse sentido, uma lista de nomes foi proposta para escrutínio pela banca de qualificação e nenhum nome foi tirado dessa lista. Assim, onze professores foram convidados para entrevistas e todos responderam. A duração das entrevistas variou entre 50 minutos (a mais curta) e quase duas horas (a mais longa), com duração média de aproximadamente uma hora cada.

Quanto à seleção dos **alunos** para entrevista, o único critério foi sua participação como aluno regular no programa de doutorado da FEA/USP. Os seguintes passos foram seguidos:

- 1) uma lista de todos os alunos foi obtida;
- 2) alguns nomes foram retirados da lista, devido ao relacionamento próximo comigo, e especificamente em razão do seu conhecimento anterior do tema a ser tratado na entrevista (somente 2 pessoas foram retiradas);

- 3) um número randômico foi designado a cada um;
- 4) a lista foi ordenada através dos números randômicos; e
- 5) Os primeiros 15 alunos foram escolhidos para contato.

Ao fazer contato com os alunos, sete responderam ao meu convite e foram entrevistados. Os demais oito da primeira lista de 15 não foram entrevistados. Além disso, em geral, as entrevistas com os alunos foram muito breves, com duração média de 6 a 8 minutos.

3.2.3. Sigilo

Ao longo da tese nenhum nome é utilizado para identificar os entrevistados. Esse cuidado foi necessário para dar liberdade de expressão aos interlocutores, permitindo que expressassem suas ideias sem restrições. O sigilo foi, inclusive, condição primeira dada aos entrevistados no momento da realização dos convites. No mesmo sentido, não foram designados números ou letras aos entrevistados, para evitar a possibilidade de identificação. Também foram tomados os cuidados devidos para remover partes das entrevistas que poderiam levar à identificação de qualquer entrevistado. Caso algum deles possa ser identificado por qualquer razão, é por puro erro meu, pelo que já peço desculpas de antemão aos entrevistados.

3.2.4. Suporte para o processo de análise de discurso das entrevistas

Nove das onze entrevistas dos **professores** foram totalmente transcritas. Duas, porém, não foram totalmente transcritas, pois continham uma quantidade grande de informações desnecessárias, tendo sido, por esse motivo, transcritas parcialmente. Com o intuito de minimizar intervenções nas falas dos entrevistados, em detrimento de em um ou outro momento um mais fácil entendimento do trecho transcrito, não foram realizadas ‘correções’ nas falas dos entrevistados: foram mantidos todos os vícios de linguagem, gírias, erros de concordância e a ordem das palavras adotada na linguagem falada informal conforme foram efetivamente ditas nas entrevistas.

Todo o texto transcrito foi processado no *software* de pesquisa qualitativa HyperRESEARCH v. 3.0.3. Nele, todas as entrevistas foram codificadas, usando a estrutura apresentada no

apêndice I. Os códigos foram desenvolvidos ao longo do processo de transcrição e interpretação. Com base na estrutura de codificação, o *software* permitiu o agrupamento de todos os tópicos semelhantes de conversação, além do acesso rápido aos dados obtidos.

Quanto às entrevistas com os **alunos**, todas foram transcritas parcialmente, enfocando somente as conversas relacionadas ao tema. Como as entrevistas foram bastante curtas e diretas, não houve necessidade de codificação. Citações foram incluídas diretamente na tese, sem uso de qualquer *software*.

Não foram utilizadas técnicas de contagem de palavras ou qualquer outra avaliação estatística do conteúdo das entrevistas. O processo de interpretação das respostas foi elaborado inteiramente por mim, tendo sido focados os próprios discursos e significados emitidos e não a forma linguística. Frequências de aparecimento de termos e análises de conteúdo com esse sentido não fizeram parte das análises.

3.3. Informações públicas

Com exceção das entrevistas que, em razão do anonimato dos entrevistados, não serão apresentadas na tese, a não ser as partes transcritas e das informações sobre os cursos e alunos fornecidas pela secretaria do programa de pós-graduação da FEA/USP, todos os dados apresentados nesta tese são de acesso público. Tais informações podem ser obtidas na biblioteca da FEA/USP ou pela *internet* (porém, informações disponibilizadas na *internet* podem ser voláteis e se tornar indisponíveis após longos períodos, diferentemente das informações na biblioteca). Nenhuma outra informação privada foi usada. Todos os leitores podem e são, inclusive, convidados a questionar e até verificar qualquer informação pública aqui apresentada.

3.4. Levantamentos no *website* da CAPES

O *website* (www.capes.gov.br) da CAPES serviu como fonte de dados muito importante. Muitas informações foram retiradas dos relatórios nele contidos. Todos os dados, contudo,

foram tratados no *software* Excel para alcançar uma apresentação adequada para fins desta tese.

As informações foram obtidas nos relatórios de avaliação trienal e acompanhamento anual. Ademais, a CAPES disponibiliza planilhas com avaliações resumidas, que também foram utilizadas. Dados como a formação dos docentes ativos nos programas de pós-graduação (apesar de que, em alguns casos, informações adicionais foram retiradas da Plataforma Lattes – www.lattes.cnpq.br), notas de avaliação dos programas em todos os anos disponíveis, ementas de disciplinas quando necessárias, ano de início dos programas, dentre outras, foram obtidos por meio das informações oficiais disponibilizadas por essa entidade.

3.5. Levantamento das áreas de concentração dos orientadores na FEA/USP

Uma lista de todas as pessoas formadas nos programas de mestrado e doutorado, disponível no *website* da FEA (www.fea.usp.br), foi usada para o levantamento das áreas de concentração dos orientadores na FEA/USP. Além disso, informações adicionais foram obtidas na biblioteca da FEA/USP, referentes às teses e dissertações não disponíveis nessa lista.

3.6. Levantamento dos artigos publicados

Com o intuito de observar as discussões ontológicas, epistemológicas e paradigmáticas na PCB uma pesquisa bibliográfica buscou selecionar artigos que abordassem temas relacionados. Apesar de terem sido obtidos 95 artigos nem todos foram citados ao longo da tese. Conforme explicado abaixo, uma busca em duas fases foi realizada para minimizar a probabilidade de não-inclusão de artigos na amostra, em razão das limitações nos mecanismos de busca ou pelo fato de os artigos terem sido publicados em outras revistas que não aquelas escolhidas como as principais.

Inicialmente, os critérios de seleção das revistas foram determinados da seguinte forma:

- 1) ter sido listada e avaliada na Webqualis pela CAPES até março de 2012¹³⁵;
- 2) ter contabilidade ou contábil no nome;
- 3) ser uma revista brasileira;
- 4) oferecer mecanismos de busca; e
- 5) ter conceito entre B1 e B5.

A única exceção nas regras aplicadas refere-se à BBR – Brazilian Business Review, uma revista publicada pela FUCAPE, cujo nome não contém a palavra contabilidade, mas mesmo assim foi incluída, em virtude de sua relevância. As seguintes revistas foram selecionadas:

Tabela 1 – Amostra de revistas

Iniciais	Títulos	Conceito
RCF	Revista Contabilidade & Finanças	B1
BASE	Base: Revista de Contabilidade da UNISINOS	B2
BBR	Brazilian Business Review	B2
CVR	Contabilidade Vista & Revista	B3
RCC	Revista Contemporânea de Contabilidade	B3
RCO	Revista de Contabilidade e Organizações	B3
REPEC	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	B3
RUC	Revista Universo Contábil	B3
RCM	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis	B4
RIC	Revista de Informação Contábil	B4
ERC	Enfoque: Reflexão Contábil	B5

A revista *Pensar Contábil* foi retirada da amostra devido à falta de mecanismos de busca, apesar de cumprir com os outros critérios. Após definir as revistas, os seguintes termos de busca foram aplicados:

¹³⁵ Durante a elaboração desta tese, uma nova avaliação das revistas foi publicada em dia abril de 2012. Por limitação de tempo, não foi possível ajustar a pesquisa para refletir essas mudanças, o que não altera as conclusões obtidas.

Tabela 2 – Primeira busca nas revistas - termos

Bibliometria	Bibliometric*	
Construcionismo	Construcionista	
Construtivismo	Construtivista	
Epistemologia	Epistemológico*	
Filosofia da Ciência		
Filosofia do Conhecimento		
Idealismo		
Interpretativismo	Interpretativ*	
Metodologia	Metodológico*	
Normativismo	Normativ*	
Objetivismo		
Ontologia	Ontológico*	
Pesquisa		
Pós Estruturalismo		
Pós-Modernismo		
Positivismo	Positiva	Positivista
Realismo	Realista	
Relativismo	Relativista	
Subjetivismo	Subjetivista	
Teoria Crítica		
Teoria do Conhecimento		

Todos os termos dizem respeito aos temas discutidos nesta tese, principalmente aos aspectos de ontologia, epistemologia e discussões paradigmáticas. Adicionalmente, todos os mecanismos de busca foram testados para verificar sua aceitação de caracteres coringas. Em caso de não-aceitação, foi feita uma busca de cada termo que seria possível pelo seus usos.

Normalmente, os mecanismos de busca das revistas consideram os títulos, resumos, palavras-chave e texto completo. Porém, algumas revistas não ofereciam todas as opções, e as buscas foram feitas nos campos de busca disponíveis. Somente os termos pesquisa, metodologia e *metodológico**, em razão de seu grande uso nas pesquisas, foram buscados nos títulos e palavras-chave, quando possível.

A maioria dos termos, entretanto, têm significados gerais que não necessariamente estão sempre relacionados a temas de pesquisa. No processo de pesquisa, todos os artigos nos resultados de busca foram analisados para verificar se os termos estavam sendo usados nos artigos em relação a premissas filosóficas, discussões paradigmáticas ou quaisquer outros aspectos de pesquisa relacionados aos temas tratados nesta investigação. Além disso, em alguns artigos, os termos apresentam o significado buscado, mas dentro de um contexto

diferente e/ou sem maior discussão e explicação. Os artigos cujos termos não cumpriram com esses dois critérios não foram incluídos na amostra.

Deve-se observar que não houve intenção nesta pesquisa de se criar uma amostra não-probabilística, baseada em qualquer método estatístico amplamente aceito. A ideia é desenvolver uma análise dos artigos publicados nas revistas contábeis mais conceituadas. Não tive a intenção de usar qualquer critério ‘mais objetivo possível’. Em alguns casos extremos, outros pesquisadores poderiam considerar a necessidade de incluir um ou outro artigo. Todavia, o objetivo foi incluir todos os artigos que continham qualquer discussão significativa sobre os temas aqui em estudo. E a ideia de significância, neste caso, é subjetiva e relacionada à minha avaliação particular.

Essa fase do levantamento resultou na seleção de 63 artigos para análise. Ademais, para fins de uma verificação mais aprofundada, uma segunda busca foi feita no *website* Google Scholar¹³⁶. Isso foi feito para buscar artigos publicados nas principais revistas e não capturados pelos mecanismos de busca individuais ou publicados em revistas e congressos não incluídos na primeira amostra. A segunda busca, porém, foi mais limitada e com enfoque específico, como se pode observar nos descritores abaixo, da seguinte forma:

Tabela 3 – Segunda busca em Google Scholar - descritores

Epistemologia + Contabilidade
Ontologia + Contabilidade
Paradigma + Contabilidade

Essa segunda busca resultou em uma seleção de 32 artigos, alguns publicados nas revistas inicialmente selecionadas e que não haviam sido capturados na primeira busca (na minha opinião, em razão das características dos mecanismos de busca, alguns realmente muito precários) e de congressos não incluídos na busca anterior.

Os resultados globais são mostrados a seguir, por descritor (não foram encontrados artigos para os descritores que não aparecem na tabela):

¹³⁶ Google Scholar é um *website* de busca específica em textos acadêmicos.

Tabela 4 – Resultados de busca de artigos, por descritor

Descritor	Artigos
Bibliometr*	4
Bibliometria	1
Construtivista	1
Epistemol*	1
Epistemologia	2
Epistemologia + Contabilidade ⁱ	25
Epistemológic*	5
Interpretativ*	2
Metodologia	6
Objetivismo	1
Paradigma	9
Paradigma + Contabilidade ⁱ	8
Pesquisa	20
Positiv*	1
Positiva	1
Positivismo	1
Positivista	2
Relativismo	1
Teoria Crítica	3
Teoria Positiva	1
Total	95

ⁱ – Os resultados sob este termo foram obtidos na segunda busca. Todos os outros na primeira.

Uma lista com todos os artigos selecionados para análise aprofundada pode ser encontrada no Apêndice III.

3.7. Análise das teses de doutorado na FEA/USP

A análise das teses de doutorado na FEA/USP foi desenvolvida na população de teses defendidas até 2011, com exceção de duas delas, defendidas em 2012 mas relevantes para a discussão.

3.8. Traduções

Todas as traduções apresentadas nesta tese, de trechos de livros-texto, artigos e entrevistas, do inglês para o português, foram elaboradas e revisadas por mim, pela Ma. Sofie Tortelboom Aversari Martins e pela Profa. Ms. Fabíola D’Agostini Peleias, que muito me auxiliaram tanto

no processo de tradução quanto de revisão do texto final. Por essa razão, faz-se desnecessária a referência dos tradutores ao longo deste trabalho.

4. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA PESQUISA CONTÁBIL BRASILEIRA

Neste capítulo, apresentarei o meu entendimento sobre o desenvolvimento da pesquisa em contabilidade realizada no Brasil. Seu foco principal, mas não exclusivo, é a análise de elementos que permitam a construção da lógica política da PCB¹³⁷, buscando identificar os principais aspectos do surgimento e da evolução da prática da pesquisa contábil no Brasil. Adicionalmente, serão abordadas considerações que auxiliam na construção das duas demais lógicas.

Vale ressaltar que a construção do pensamento completo de articulação das lógicas e a intervenção será realizada no capítulo 6. Assim, tanto este capítulo quanto o próximo servirão para a construção dos argumentos a serem utilizados posteriormente.

4.1. A relevância do Departamento de Contabilidade da FEA/USP

O Departamento de Contabilidade na FEA/USP (doravante USP) vem exercendo a posição de mais influente entidade acadêmica contábil no Brasil desde a sua fundação. E essa influência também é presente na pesquisa contábil, não se circunscrevendo somente ao ensino ou até mesmo às atuações de seus professores no mercado.

Pioneira na PCB, criou os primeiros programas de mestrado e doutorado, tendo sido esse último o único oferecido no país por quase 30 anos. O gráfico a seguir, baseado em dados disponibilizados pela CAPES, juntamente com a tabela com os nomes dos programas, mostra o desenvolvimento dos programas de mestrado e doutorado no Brasil:

¹³⁷ Para o conceito de lógicas, vide item 3.1.

Gráfico 1 – Evolução dos programas de mestrado e doutorado no Brasil

Fonte: CAPES (2012a)

Tabela 5 – Datas de criação dos programas de mestrado e doutorado

Ano de Criação	Mestrado	Doutorado
1970	FEA/USP	
1978	PUC/SP	FEA/USP
1984	UERJ[1]	
1998	UFRJ	
1999	UnIFECAP	
2000	UNISINOS	
2000	UnB	
2001	FUCAPE	
2002	UFC	
2004	UFSC	
2005	FURB	
2005	USP/RP	
2005	UFPR	
2007	UFMG	UnB/UEPB/UFRRN
2008	UFAM	FURB
2008	UPM	
2008	UFPE	
2008	UFBA	
2009		FUCAPE

Fonte: idem

Como se pode observar, o programa de mestrado da USP foi criado em 1970, o mestrado da PUC/SP em 1978 e o da UERJ em 1984. Por muitos anos, esses foram os únicos programas de mestrado, tendo surgido outro apenas a partir de 1998 (UFRJ), quando se iniciou uma onda de novos programas de mestrado com mais 15 cursos criados até o final de 2009.

Em relação aos programas de doutorado, o da USP foi criado em 1978 e, por quase 30 anos, essa instituição foi a única a oferecer tal programa. Apenas em 2007, um segundo curso de doutorado surgiu (programa multi-institucional criado em conjunto pela Universidade de Brasília, Universidade Federal do Pará e Universidade Federal do Rio Grande do Norte), seguido por apenas mais dois até os dias em que esta tese foi escrita.

A hegemonia da USP desde os anos 1970 até a virada do século é natural até pela condição de quase inexistência de competição. Contudo, ela não se limita a isso. Sua produção de pesquisa, de um grande número de livros didáticos produzidos¹³⁸ e do amplo desempenho no mercado profissional da contabilidade no Brasil¹³⁹ a levaram a manter-se como líder até os dias de hoje, mesmo após a mencionada onda de novos cursos. Segundo um professor entrevistado, a USP ainda é o centro de pesquisa em contabilidade e a principal “*base de competência, de competição*”. Conforme outro professor, a USP “*realmente domina a área completamente*”. Assim sendo, ao discutir a mudança do paradigma de pesquisa em contabilidade no Brasil, um terceiro entrevistado concorda que a pesquisa contábil realizada pela USP acaba até por se confundir com a pesquisa contábil generalizadamente feita no Brasil, em razão da influência da primeira. Observemos, então, alguns fatos representativos disso.

O gráfico abaixo apresenta o total de mestres em contabilidade formados no Brasil até o ano de 2010:

¹³⁸ Dentre todos os livros de contabilidade produzidos pelos professores da USP estão alguns dos mais vendidos no Brasil. Conforme informação gentilmente cedida pela Editora Atlas, entre os dez livros mais vendidos na área de contabilidade, nove são de autores vinculados à USP.

¹³⁹ Com relação à influência na profissão contábil, menciono somente como exemplificação, sem a intenção de ser uma lista exaustiva: a influência da USP no processo de harmonização das normas contábeis brasileiras com as do IFRS, sendo a FIPECAFI um dos membros permanentes do conselho do CPC; o trabalho de alguns professores em agências governamentais, como a Comissão de Valores Imobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BACEN); grande número de cursos sobre correção monetária oferecidos a profissionais por muitos professores por meio do antigo IOPEC e, posteriormente, com uma ampla gama de cursos oferecidos pela FIPECAFI, além da prestação de inúmeros serviços de consultoria nas mais variadas áreas da profissão.

Gráfico 2 – Quantidade de mestres em contabilidade titulados no Brasil, até 2010 **Fonte: ANPCONT (2012)**

O gráfico é autoexplicativo, e a diferença pode ser ‘vista no visual’. A USP formou 19% de um total de 2.603¹⁴⁰ mestres até o ano de 2010. Em relação aos doutores formados no Brasil, como o programa de doutorado da FEA/USP foi o único oferecido até 2007, apenas uma pessoa se graduou no programa UnB/UFPB/UFRN (ANPCONT, 2012), contra os 219 que se graduaram pela FEA/USP até a mesma data¹⁴¹.

Outro aspecto está relacionado com a formação dos professores que atuam nos programas de pós-graduação em contabilidade. Até mesmo por falta de opção no país, quase a totalidade dos doutores em contabilidade que atuam nesses programas é formada pela USP, como pode ser visto no gráfico abaixo.

¹⁴⁰ Veja-se que esse número não é preciso, pois não inclui os graduados da PUC/SP a partir de 2006, mas isso não altera as conclusões.

¹⁴¹ Cabe salientar que o número de doutorandos difere da ANPCONT (197 alunos da FEA/USP). A razão para tal diferença é que a informação de 219 estudantes foi retirada de uma lista disponível do site do Departamento de Contabilidade, que considera os doutorandos não apenas do programa de doutorado, mas também antes desse período, quando não havia um curso de doutorado formal nos moldes atuais, mas já existia e era realizado um processo de doutoramento direto com o professor catedrático.

Gráfico 3 – Formação dos professores doutores dos programas de pós-graduação em contabilidade

Fonte: CAPES (2012a)¹⁴²

É possível observar que 48% (54 em um total de 112, em números absolutos) dos professores dos programas de pós-graduação em contabilidade no Brasil, em 2004, eram doutores em contabilidade. Desses, somente dois não eram doutorados pela USP, o que representa 46% (52, em números absolutos) do total de professores (representados no gráfico pelo bloco tracejado). No ano de 2009¹⁴³, 42% dos professores eram doutores em contabilidade (83 de um total de 198 professores), e 76 destes se formaram na USP¹⁴⁴.

¹⁴² Nos dados da CAPES, são listados 113 professores em programas de pós-graduação na área em tela; somente um deles não possuía doutorado e foi retirado da amostra. Por essa razão, foi considerado o total de 112 professores, o que não altera em nada os resultados.)

¹⁴³ Dados dos anos de 2010 e 2011 não estavam disponíveis à época da realização da pesquisa.

¹⁴⁴ Cabe notar que todos os professores com doutorado em contabilidade que não se graduaram na USP tiveram seus títulos adquiridos no exterior, com exceção de um professor que menciona que o seu doutorado foi obtido na Faculdade Getúlio Vargas, como informado no documento da CAPES. Essa informação é curiosa, pois, até o momento, essa universidade nunca ofereceu programa de doutorado em contabilidade.

Outra indicação da influência da USP se refere ao seu volume de pesquisa¹⁴⁵: a USP respondeu, na avaliação trienal da CAPES em 2007, por 27% de um total de 286 artigos publicados em revistas (classificados conforme o ranking de revistas da CAPES). De acordo com a avaliação de 2010, a USP foi responsável por 15% de um total de 1.590 artigos publicados. Se somadas as produções de 2003 a 2009, obtém-se o seguinte:

Gráfico 4 – Artigos publicados entre 2003 e 2009 (avaliações de 2007 e 2010 somadas)

Fonte: CAPES (2012a)

Outro exemplo da influência da USP é a Revista Contabilidade & Finanças, a mais bem avaliada na área de pesquisa em contabilidade no Brasil. Desde a sua criação até o ano de 2012, sempre foi isoladamente a revista melhor classificada de contabilidade pela CAPES. No ano de 2012, sua classificação continuou sendo a mais alta entre os pares, com exceção da Brazilian Business Review, outra revista da área que atingiu o mesmo nível de classificação.

¹⁴⁵ A classificação das revistas mudou entre as avaliações de 2007 e 2010. Os gráficos aqui apresentados são baseados nos critérios de classificação de 2010. Ou seja, a classificação de 2007 foi transformada de acordo com os critérios da classificação CAPES em 2010, obtidos no site:

http://qualis.capes.gov.br/arquivos/avaliacao/webqualis/criterios2007_2009/Criterios_Qualis_2008_27.pdf, em 26 de janeiro de 2012. Além disso, a produção da UNB não pode ser visualizada na planilha de 2007 porque não apresenta um curso de contabilidade no sumário. Não foi possível encontrar dados referentes à produção de artigos. Finalmente, ambas a FUCAPE e a UFC têm programas acadêmicos e profissionalizantes, os quais foram considerados nos gráficos como sendo de uma única instituição, e as publicações desses programas foram somadas. Ainda, as alterações ocorridas nas classificações das revistas ocorrida em 2012 não foram consideradas.

Todavia, talvez o que melhor reflita a condição de líder da USP sejam as avaliações da CAPES:

Tabela 1 - Notas da USP nas avaliações da CAPES

Ano de avaliação	Nota da USP	Segunda maior nota
2010	6	5
2007	5	4
2004	5	4
2001	3	3

Fonte: CAPES (2012)

Como se pode observar, somente na avaliação de 2001 a USP obteve nota mínima, sendo sempre o programa mais bem avaliado, isoladamente, nas avaliações de 2004 em diante.

Apesar do crescimento no número de escolas fazendo pesquisa em contabilidade e de uma diminuição natural da hegemonia da USP¹⁴⁶, ela ainda é a faculdade mais importante de contabilidade no Brasil. Tudo o que foi apresentado objetivou justificar que a história da PCB está intimamente relacionada à pesquisa realizada no departamento de contabilidade da FEA/USP, justificando também todo o peso dado a ela na análise histórica a seguir.

4.2. A ascensão do normativismo pragmático

Neste trabalho considero que o início da PCB se dá com o surgimento do curso de mestrado em contabilidade da FEA/USP em 1970. Essa data foi escolhida para o início da apresentação histórica pois é o primeiro momento em que há uma efetiva academia organizada e focada na realização de um curso de pós-graduação. Somente partir desse marco a pesquisa contábil no Brasil começa a adquirir características que viriam a ser dominantes doravante. Todavia, isso não implica dizer que não existiram outros pesquisadores (tais como Francisco D'Áurea, Frederico Herman Jr. e Antônio Lopes de Sá) e instituições de ensino (tais como a FECAP) voltados para o estudo da contabilidade no Brasil.

¹⁴⁶ Essa diminuição pode ser notada quando analisamos os dados: menor participação na formação de professores; aumento no número de programas de pós-graduação; aumento na produção desses programas que estão se assemelhando à produção da própria USP; a existência de outras revistas cada vez mais bem avaliadas, etc.

A Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade foi criada em 1946 com dois cursos: Ciências Econômicas e Administrativas e Ciências Contábeis e Atuariais. Somente em 1969, em razão de uma reforma estrutural, a escola foi dividida em departamentos diferentes, tendo início o Departamento de Contabilidade (FEA/USP, 2012). Com o objetivo de incrementar o processo de pesquisa, uma

Iniciativa importante para a história do Departamento no sentido de consolidar o ensino e a pesquisa foi a consolidação do plano de criação do curso de mestrado, no segundo semestre de 1970 (RIBEIRO, S. L. S., 2009, p. 83)

O programa de doutorado foi criado apenas oito anos depois, em 1978. Antes de sua formalização,

A pós-graduação existia apenas em nível de doutoramento. Até então, como explicou o professor Iudícibus:

- Não existia mestrado nos moldes de hoje. Naquela época, existia um curso de pós, com duração de um ano ou dois.

Não era um curso estruturado com disciplinas sistematicamente oferecidas. A ligação era feita por meio da aceitação do orientador. Os professores ofereciam disciplinas de sua responsabilidade e indicavam outros docentes para disciplinas subsidiárias. Todo esse estudo era desenvolvido na interação pessoal entre professores e alunos, que estabeleciam de forma individual suas dinâmicas e metodologias de trabalho, sem classes ou aulas (RIBEIRO, S. L. S., 2009, p. 82)

O programa de mestrado nasceu em um momento em que o curso de contabilidade tinha sofrido uma mudança na sua estrutura conceitual. De acordo com um entrevistado, o que

imperava era no fundo, exclusivamente, regra fiscal. O conceito mesmo que se ensinava era *azienda*, títulos, documentos, sociedade... Eram coisas muito mais ligadas, às vezes, ao direito comercial, está certo? Na parte de teoria se estudava um pouco aquela história de patrimonialismo, contismo, mas, conceitos contábeis profundamente, o Sérgio que começou trazendo por meio dos livros, trazendo os livros pra gente conhecer.

Nesse mesmo sentido, um entrevistado menciona que “*Na verdade, a escola italiana predominante era patrimonialismo, aqui no Brasil.*”, mas o foco no patrimonialismo, regras fiscais e burocracias foi abandonado a fim de buscar uma visão mais próxima do sistema

contábil dos EUA, influenciado pelo *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*, e, a partir de 1973, pelo *Financial Accounting Standards Board – FASB*.

Abandonar o patrimonialismo italiano foi uma decisão deliberada. Um professor afirma que:

o Alkindar que foi o grande brigador, com o apoio do Boucinhas, ele entrou com o projeto: vamos mudar o ensino da contabilidade na cadeira. Era cadeira, poucas pessoas. Então ali não, ali foi um ato deliberado: vamos fazer um processo de mudança.

Também influenciado pelo prof. Sérgio de Iudícibus, com forte foco nos conceitos contábeis, a pesquisa se tornou uma maneira de se esforçar para entender os conceitos de contabilidade existentes, como diz um entrevistado:

Então, o que que nós fazíamos, nós procurávamos conhecer os livros que existiam. As revistas eram todas normativistas, a grande maioria na época, ou quase só. Muito pouca coisa quantitativa. Então, o modelo que foi implantado no mestrado para as dissertações, né, e no começo para as teses, era derivado dessa visão de livros, de artigos, e no fundo a gente tinha que passar por essa fase, pois a gente tinha que firmar conceitos, e o Sérgio [de Iudícibus], como, quem conhece ele, ele queria que as pessoas explorassem muito o conceito, que aprendessem a substância contábil, o conceito contábil.

E continua,

O que que era fazer pesquisa? Discutir conceitos etc. procurar conhecer quais eram os conceitos, quais eram as ideias subjacentes, né, os princípios contábeis. Inclusive os congressos de contabilidade da associação interamericana de contabilidade, que era o Brasil, Chile, etc., a parte nobre dos congressos era a discussão do quê? De princípios de contabilidade.

Uma vez que o curso de contabilidade tinha mudado de foco, fez-se necessário para os pesquisadores daquela época dedicarem-se ao entendimento da maneira americana de fazer e pensar contabilidade. A USP se tornou, então, a primeira instituição no Brasil a estudar esse ‘novo’ sistema contábil. Assim, a pesquisa no Brasil nasceu normativa: os professores e alunos da Contabilidade Financeira na década de 1970 estavam estudando os princípios, os conceitos, as regras e as regulações de contabilidade. Trabalhavam nesse tipo de estudo porque o sistema contábil para a regulamentação, especialmente do mercado de capitais, era totalmente incipiente. Um professor relembra que:

Você não se esqueça o seguinte, que depois da revolução de 1964, os próprios economistas brasileiros, como Delfin, Bulhões, Roberto Campos, Simonsen, eles adotaram um modelo de mercado. Além de mercado de capitais, foi uma mudança radical na economia do país. São eles que quiseram que houvesse o mercado de ações. Se não fosse eles, a gente continuaria só com o BNDES, o Bando de Desenvolvimento do Estado, não é?

Portanto, havia, na década de 1970, um mercado de capital incipiente. O Banco Central do Brasil (BACEN), criado em 1964 para substituir o antigo SUMOC, tinha um conselho especial para o mercado de ações, o Conselho de Mercado de Capitais, cuja responsabilidade era regular o mercado de ações no Brasil. Em 1976, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) brasileira foi criada e assumiu então essa responsabilidade. Havia apenas duas ou três *blue chips*, ou seja, ações de primeira linha no mercado de ações da época, como relembra um entrevistado. Além disso, a inflação era alta e havia muito poucas opções de investimentos, como lembra um dos entrevistados.

Portanto, é nesse ambiente de um mercado de capital iniciante que o departamento de contabilidade nasceu. Havia uma necessidade urgente de estudos que abordassem questões pragmáticas na área de contabilidade financeira. A sociedade brasileira daquelas décadas de 1960 e 1970 precisava de estudos que ajudassem a desenvolver a própria prática contábil. E a USP, que já havia feito sua reforma curricular, assumiu esse papel para atender a tal necessidade. Um professor afirma que: *“A contabilidade na verdade aí, a gente tem que dizer que a gente é vassala da economia, a contabilidade como pesquisa etc. entrou também nessa onda de mudança.”*

Um exemplo muito importante do posicionamento ideológico da USP no sentido de trabalhar para atender às necessidades pragmáticas da sociedade daquele tempo pode ser observado quando analisamos sua relação com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei das S.As.), promulgada em 1976. Um entrevistado relata que: *“Por coincidência, em 1976 vem a lei das S.As. E a Lei das S.As. é um modelo totalmente americano.”* E a USP era a única instituição estudando profundamente os conceitos desse modelo.

Um dos livros-texto mais relevantes na área de contabilidade financeira no Brasil até os dias de hoje é o *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*¹⁴⁷, cujos autores eram todos professores da USP. Esse livro foi encomendado pela CVM, que financiou a primeira edição. Um professor conta que a razão da CVM ter procurado a USP para produzir a obra é porque eles conheciam “*os aspectos normativos e os aspectos conceituais subjacentes ao processo todo. Por isso que a CVM procurou a gente, porque a gente era a única escola que estudava isso daí.*” E foi natural para o programa de doutorado seguir essa linha de trabalho, com foco nos conceitos da mencionada lei. Naquele momento, uma forte relação com o mercado começou a se desenvolver:

Aí, o esforço nosso, por exemplo, lá na FEA, foi muito fortemente de implementar a Lei das S.As. Você pega muitos trabalhos, dissertações, que eram vinculadas à Lei das S.As., né? Então, a interação com o mercado nosso começou aí muito fortemente, com a CVM. Começou sendo contratados pela CVM para fazer o primeiro manual da Lei.

A Lei das S.As. trouxe questões novas que não eram comuns na contabilidade brasileira:

o Brasil é o segundo país do mundo a aplicar DOAR. Equivalência patrimonial, fora do mundo anglo saxônico, o Brasil foi o primeiro país no mundo a fazer equivalência, o primeiro país no mundo a fazer consolidação. O pessoal não tem ideia disso! Alemão, francês, italiano, espanhol, ninguém aplicava nada disso. Eram só os ingleses e os americanos e provavelmente alguns países de influência saxônica, a gente não sabia por que não acompanhava, por exemplo, Nova Zelândia, Austrália, que também acompanhavam as suas ‘matrizes’.

Todos esses novos problemas demandaram um esforço dos pesquisadores não apenas para entender os conceitos e seus usos, mas também para disseminar tal conhecimento para o mercado.

Porém, havia outra questão atormentando o Brasil: a inflação. Desde o começo dos anos 1960, o país vinha enfrentando altas taxas de inflação que estavam distorcendo de forma considerável a informação contábil, o que preocupava os pesquisadores daquele tempo (o prof. Sérgio de Iudícibus escreveu sua tese de doutorado nesse tópico em 1966). Depõe um professor que:

¹⁴⁷ Esse livro é usado por muitos contadores no dia-a-dia como uma fonte de informação dos conceitos-chave do sistema contábil brasileiro. Muitos o chamam de “bíblia dos contadores”. Depois do processo de harmonização contábil para IFRS, foi rescrito a fim de atender os novos padrões e renomeado de “Manual de Contabilidade”.

Então, imagine, nós do meio de uma p... de uma inflação daquela época, o Eliseu, o Sérgio, tal, e os súditos. [...] Eles foram numa linha normativa pra enfrentar um problema, pô! Tinha um problema social enorme! [...] Nós precisamos definir como resolver o problema, tem que normatizar como resolver o problema.

A mais relevante questão abordada pelos pesquisadores de contabilidade financeira na USP era o problema da inflação. E os esforços não se concentravam apenas na área de pesquisa, mas também no trabalho de extensão da faculdade, buscando ensinar os profissionais a lidar com o problema. Como um professor relembra, isso culminou com o professor Eliseu Martins indo para a comissão da CVM e ajudando a tornar obrigatória para as empresas abertas a utilização do modelo de correção monetária desenvolvido na USP. Tal modelo, inclusive, se não o mais, certamente figura entre os mais completos sistemas de contabilidade com inflação já desenvolvidos em todo o mundo: a Correção Monetária Integral (CMI).

Um entrevistado confirma que, dentre muitos dos estudos úteis desenvolvidos pela USP à época, um dos mais importantes foi o relacionado à inflação. Outro professor afirma que quando o prof. Eliseu Martins estava na CVM, ele

conseguiu, no modelo final, distribuir todos os itens, ganho ou perda monetário, nos índices da DRE, coisa que a *price level* nunca chegou. É um modelo super hiper aperfeiçoado da *price level*, porque também tinha valor presente envolvido. Acho que isso foi um marco no departamento, não pode ser esquecido. É a contribuição brasileira de nível mundial! O que você quer que eu faça? Até a ONU reconheceu.

No mesmo sentido, no mínimo outros três professores relatam que um dos mais importantes trabalhos realizados pela USP na área de contabilidade financeira se refere aos estudos da CMI.

Por outro lado, também havia os pesquisadores da área de contabilidade gerencial. E suas perspectivas não eram diferentes: os conceitos contábeis usados para a gestão das empresas eram muito precários. Conforme um entrevistado, a percepção desses pesquisadores era de que o sistema usado pelas empresas era muito fraco, ruim. Portanto, tiveram que propor novas formas de fazer as coisas:

A nossa percepção é: caramba, tá tão grande o *gap* que a gente tem que propor, então, [era] a lógica, o instinto natural. Não tinha como ficar testando coisa. Ninguém fazia nada. Vai fazer um levantamento: ninguém usa nada, pô! Pra que fazer isso! Perder tempo! Então, a lógica era: vamos [...] propor soluções que um dia as empresas vão usar.

Um dos principais líderes da contabilidade gerencial foi o prof. Armando Catelli, que, segundo um entrevistado, “*era um cara normativo*” e cuja “*perspectiva científica era fazer pesquisa para propor o melhor*”. Ele, juntamente com outros que o seguiram, desenvolveu aquele que foi por um longo tempo um dos trabalhos mais influentes criados no departamento de contabilidade na área gerencial: o GECON. Um professor aponta que esse pode ser colocado no mesmo nível dos estudos da CMI, só que na área gerencial, afirmando que: “*a contribuição do GECON foi fantástica*”, especialmente porque integrou preços de transferência, custo de oportunidade e outros conceitos no modelo de gestão. Outro entrevistado concorda lembrando que o programa de doutorado chegou a oferecer cerca de quatro disciplinas relacionadas a esse modelo.

Um professor relata que:

o *mainstream* dominante em termos de contabilidade gerencial foi o modelo mental do Catelli. Hoje em dia, tudo que nós temos de modelos de controladoria deriva de tudo o que ele fez. Ninguém conseguiu propor nada melhor do que ele fez. Ou diferente. Ele tinha uma visão tão do futuro, que aquilo que nós estamos falando hoje [...] bate no modelo do Catelli, em termos de modelo de controladoria para empresas. [...] E o modelo do professor Catelli: normativo.

Todo o trabalho era realizado com um senso pragmático, com vistas a melhorar a qualidade da gestão das empresas no mundo real, como colocado, que:

dentro da visão da contabilidade gerencial do Catelli, começam surgir 200 trabalhos normativos, visando uma solução prática. O modelo de Gestão Econômica [GECON] aplicado a fundo de previdência: OK. O modelo de Gestão econômica aplicado à usina de açúcar. O modelo de Gestão econômica aplicado a... E foi aplicando, aplicando os modelos. Normativos, como que deveria ser o modelo nessa realidade.

Portanto, o contexto em que a pesquisa em contabilidade financeira e de gestão brasileira começou a ser desenvolvida

é um ambiente que tinha que ser normativo. Sabe por quê? Porque tudo tinha que ser feito! Tudo tinha que ser proposto, não tinha nada em termos de contabilidade.

Adiciona que:

o mundo de contabilidade gerencial era um mundo voltado para as empresas. O mundo da contabilidade societária era um mundo de dois grandes desafios que ficaram durante décadas: era enfrentar o problema da inflação e ter melhores regras contábeis.

Tudo contribui para dizer que a pesquisa em contabilidade no Brasil começou normativa. Porém, um tipo especial de normativismo, como lembrado por um entrevistado: eminentemente prático, pragmático, desenvolvido para resolver problemas profissionais reais. Outro confirma que:

em muitos trabalhos assim eu via que tinha esse, por exemplo, os trabalhos de correção monetária, por exemplo, eram todos pragmáticos. Eram normativos e pragmáticos. Em contabilidade de custos também.

Ao discorrer sobre a forma com que eles eram ensinados e como pensavam pesquisa, um entrevistado lembra que:

o nosso *background* de formação não foi um *background* com base estatística, quantitativa. A nossa preocupação foi grande muito pela contabilidade. Então, a pesquisa normativa [feita à época] era muito útil em termos contábeis [profissionais].

Outro complementa que:

A gente tinha uma consciência que era proposições, mas pra nós era aquilo que tinha que ser feito. A gente sabia que era uma visão propositiva: vamos propor o modelo, uma visão normativa. A gente sabia disso, que 'tava' usando uma visão normativa.

E continua afirmando que as pesquisas normativas daquele tempo eram

Práticas, normativas, mas práticas. Então é interessante porque não é um normativismo *sexo dos anjos*, assim, é um normativismo focado em solução de problemas.

Se considerado que o ambiente social tinha uma grande necessidade de desenvolver contabilidade na área profissional, tudo isso era muito natural. Entretanto, havia também outro aspecto: a comunidade de pesquisa era pequena, como lembrado:

Então, o que eu quero dizer é o seguinte, o modelo de pesquisa daquela época, normativo, ele é um modelo mental que está presente na cabeça dos nossos líderes. Não mais do que 5 ou 6, naquela época, que definia a orientação [...] Na verdade, se você pegar, naquela década, na década de 1980, por exemplo, 80% das teses devem ter sido orientadas pelo prof. Eliseu e pelo prof. Catelli.

Não era realmente 80%, mas chegava perto. Ao pesquisar as dissertações de mestrado e teses de doutorado apresentadas pelo departamento de contabilidade, se todas forem somadas até 1990, a concentração dos orientadores seria a seguinte:

Tabela 6 – Concentração de orientadores até 1990 (mestres e doutores somados)

	Dissertações e Teses	Porcentagem	Porcentagem Acumulada
Sérgio de Iudicibus	29	24%	24%
Eliseu Martins	27	23%	47%
Armando Catelli	15	13%	60%
Antonio Peres Rodrigues Filho	12	10%	70%
Stephen Charles Kanitz	6	5%	75%
<u>Outros (16 orientadores)</u>	<u>30</u>	<u>25%</u>	100%
Total	119	100%	

Fonte: FEA/USP Departamento de Contabilidade

Como podemos observar, os professores Sérgio, Eliseu e Catelli foram, sozinhos, responsáveis por 60% das orientações de todos os mestrados e doutorados até 1990. Está claro, portanto, que a comunidade de pesquisa era, na verdade, liderada por poucos até aquele momento. Um professor comenta que:

os nossos professores, os líderes, eram poucos e ensimesmados. Pô eles só conversavam entre eles! Não tinham com quem conversar! Não conversavam nem com gente de fora.

O que explica esse fato é que a USP era basicamente a única escola de contabilidade fazendo pesquisa no Brasil com alunos que haviam sido ensinados por esses mesmos líderes. Naquele tempo, o departamento de contabilidade não estava inserido no contexto acadêmico internacional. Os professores Eliseu e Sérgio já haviam estado no exterior e o prof. Stephen

Kanitz fez seu mestrado em Harvard, mas era só. Essa distância da pesquisa internacional se devia muito, também, à dificuldade de acesso à informação.

De acordo com um professor, naquele tempo, a USP oferecia o único programa de mestrado e doutorado no Brasil e não havia tecnologia de informação: “*quando a gente fazia pesquisa, a gente fazia pesquisa sobre revista de... as mais recentes eram de 5 anos. Eu ‘tava’ pesquisando coisas de 5 anos atrás.*” E afirma que a pesquisa internacional na época também era normativa, o que é confirmado por outro entrevistado:

Mesmo na área de economia até então, o grosso de trabalho de economia eram normativos, tá certo? Estava começando nessa época um trabalho mais forte [...] um pouco mais quantitativo [...] Mas o nosso, o que que a gente tinha acesso? A gente não tinha acesso às teses, só tinha acesso a livros. Não existia e-mail, a comunicação era uma coisa muito difícil.

E menciona que:

Então, lá fora, já começa a pesquisa positiva, já está a pesquisa positivista em andamento, mas se você pegasse a *Accounting Review*, a maioria dos artigos da *Accounting Review* eram normativistas. [...] Então, você pegava as revistas americanas, eram normativistas. Já tinha começado o positivismo, mas era um caso aqui, outro lá. Era muito pouco.

Outro relata que:

existiam pesquisadores fora de série aqui no departamento, e eles ‘tavam’ fazendo pesquisa normativa, porque era assim que fazia pesquisa na época deles. Não se fazia pesquisa positiva. Eles faziam a pesquisa como se fazia na época. E fazia, e fizeram pesquisas muito boas contemporâneas à época deles.

E, mesmo com a dificuldade de acessar pesquisa internacional, quando se tinha acesso aos periódicos, também eram normativos. Não havia, à época, nada de “errado” em se fazer pesquisa normativa. E um normativismo voltado especificamente para necessidades ambientais de modelos, sejam eles financeiros ou gerenciais. Ademais, quando necessário, também na participação de sua implantação, sejam obrigatórios (como no caso da contabilidade financeira) ou eletivos (no caso da gerencial).

4.3. A queda do normativismo pragmático

Por muitos anos, o normativismo pragmático foi dominante na PCB. Na verdade, apenas por volta da virada do século XX essa realidade começou a mudar. Porém, antes desse tempo, por volta da década de 1980, a pesquisa em contabilidade já começou a enfrentar alguns problemas. Como um professor coloca: “*Nós atingimos o máximo com a CMI. Em termos de criatividade tem o modelo do Catelli. [...] E nós paramos aí.*” E afirma que:

O problema é que nosso discurso se esgotou. Faltou, depois da CMI, faltou *insight*, faltou previsão, faltou *wisdom*, vamos dizer assim, a gente não tava enxergando além daquilo. [...] E o pessoal não aguentava mais.

Outro professor também diz que “*Esse modelo [normativismo] se esgotou. [...] O normativismo se esgotou.*” A exaustão da pesquisa normativa e seu consequente enfraquecimento aconteceram decorrente de algumas razões que passo a analisar.

Um aspecto comumente mencionado por muitos entrevistados é o fato de que o normativismo “*sem nenhuma concessão de tom, ele não é pra qualquer um*”, no sentido de que era difícil fazer pesquisa normativa. Um deles menciona esse fato pelo menos quatro outras vezes na sua entrevista e que o que estava acontecendo no Brasil é: muitos trabalhos em que as pessoas simplesmente emitiam suas opiniões, sem maiores justificativas. O trabalho normativo não deve ser apenas uma opinião, deve ser justificado, contextualizado, deve haver uma demanda para ser feito, e feito por pessoas que têm experiência e amplo conhecimento sobre o assunto, capazes de entender e seguir a lógica particular da pesquisa normativa. Nesse sentido, um professor postula que “*é muito difícil fazer pesquisa normativa de boa qualidade. É muito difícil, é muito complicado.*” Outro salienta que: “*aquela parte conceitual é exaustiva, é extenuante, é difícil.*”

Além disso, desde o final da década de 1980, muitas das questões relacionadas à Lei da S.As. já tinham sido tratadas. A lei já tinha sido implementada com sucesso e estava funcionando a plenos pulmões. Questões problemáticas eram menos frequentes. Ainda em 1995, depois do sucesso do Plano Real, a utilização da correção monetária na contabilidade Brasileira foi proibida para as demonstrações financeiras divulgadas publicamente, e uma das principais preocupações da academia foi ‘varrida para debaixo do tapete’. Mesmo com baixas taxas de

inflação ainda gerando distorções na informação contábil, ainda que menores do que antes da estabilização da moeda, o assunto deixou de ser tão atraente para a pesquisa como costumava ser.

Em relação à contabilidade gerencial, acontecia o mesmo: na metade de 1990, um entrevistado lembra que:

A filosofia do GECON ‘tava’ explorada. Tem um cara que fez o GECON para hospital público, outro fez o GECON para hospital privado, e aí põem estatística no meio, entendeu? Virou uma coisa sem sentido.

Nota-se que os dois assuntos principais de pesquisa tratados pela USP já tinham se esgotado na metade de 1990. E nenhuma outra linha de pensamento emergiu com a mesma força. Isso não significa que nada mais estava sendo feito. Estudos em gestão estratégica de custos, logística, normas internacionais de contabilidade (que culminaram com a adoção brasileira do IFRS em 2007), entre outros, estavam sendo realizados. No entanto, nenhum assunto se tornou tão dominante como os dois anteriores.

A pesquisa mono-paradigmática estava começando a cobrar o seu preço. Um deles é aquilo que vulgarmente é conhecido nos corredores da academia contábil por *requentamento* de pesquisas anteriores. Uma forma bastante comum disso é a utilização de um modelo geral, amplo, aplicado em diferentes setores. Por exemplo, como já visto anteriormente em trecho de entrevista transcrito, o modelo GECON era aplicado em companhias estatais, instituições educacionais, instituições financeiras, logística de atacado, gerenciamento de intangíveis, desenvolvimento de preços de transferência e assim por diante. Esse tipo de trabalho também representa uma ampliação de conhecimento, mas marginal quando comparado aos modelos gerais.

Todavia, esse *requentamento* não é ruim em razão da repetição de modelos adotados por outros trabalhos, o que é perfeitamente natural de se acontecer na academia. Ocorre que ele revela uma preocupação maior: não havia uma abordagem metodológica adequada. Veja-se o seguinte depoimento:

Uma coisa que eu posso falar, estado da arte, o cara fazia uma pesquisa bibliográfica, recortava de um, de outro, de outro, de outro, juntava aquilo e era a dissertação, a tese. O Caderno de Estudos,

que depois deu a revista, relatava trabalhos dessa ordem, quer dizer, extremamente assim, paupérrimos em termos de metodologia. Não tinha...

Outro depoente afirma que:

Hoje em dia, num departamento de psicologia, de sociologia, de qualquer ciência social, pra você fazer uma pesquisa também, às vezes, é necessário métodos quantitativos. Nós não tínhamos a menor ideia, de maneira geral, no departamento, o que era isso. Muito destreinados.

Outro testemunho reflete a falta de preocupação metodológica:

Tinha um arremedo [de metodologia]. Um arremedo. Sabe como é, tinha uma disciplina no doutorado chamada metodologia de pesquisa. Porém, não era ensinada metodologia, sabe, você só tem o título, mas o conteúdo não tinha nada a ver com metodologia de pesquisa. Então, a gente, na minha opinião, na minha época de mestrado e doutorado, essa parte de ensino de metodologia de pesquisa aqui era praticamente zero, apesar de ter a disciplina.

E explica como eram feitas as pesquisas:

O pessoal ia fazendo. Ficava muito ao sabor do orientador, tá certo? Se você pegava um orientador mais preocupado com a parte metodológica, ele entrava, senão não, ia no vai da valsa.

Outro entrevistado, de certa forma, justifica que:

Nós fomos, no fundo, doutores dentro da filosofia antiga. O único que foi fazer o mestrado fora foi o Stephen, que foi para Harvard, fez lá o mestrado dele. Então, o único que esteve exposto a uma linha de pesquisa, e mesmo assim ele fez mestrado em administração.

Então, a maneira de se formar alunos por meio da forte influência individual de um orientador aos moldes do tempo da cátedra, mesmo não formalizada, ainda estava presente. Como mencionado por um entrevistado, “*a cátedra tinha acabado, mas não tinha acabado*”, posto que ainda estava influenciando a forma com que as teses e dissertações eram realizadas.

Outro professor apresenta uma crítica ainda mais forte:

[havia] à época, uma despreocupação muito grande com a pesquisa de uma forma geral. Muito grande. E conseqüentemente, uma despreocupação muito grande com a questão de método, ou de qualquer questão que fosse ligada a método. Então, você tinha tese de doutorado que nem uma abordagem dedutiva era aplicada. Pura e simplesmente... não sei como se chamaria isso, como se chama isso. Quase um *essay*, quase um comentário, muitas vezes.

E depois completa: “*O doutorado ele era em grande medida, na minha opinião, um curso de profissionalização mais avançado.*”

A falta de preocupação com metodologia também pode ser vista na evolução dos cursos de metodologia no programa de pós-graduação: a primeira disciplina era chamada *Seminários de elaboração de teses*, e foi dada de 1984 a 1997, época em que foi convertida em *Metodologia de pesquisa aplicada à contabilidade*. Durante esse período, muitos foram os professores que ministraram essa disciplina, tais como o prof. Aleceo Kravec, prof. Masayuki Nakagawa, prof. Eliseu Martins, prof. Stephen Kanitz e prof. Gilberto Martins (único especialista em metodologia de pesquisa, que somente chegou em 1997, como será visto adiante).

Desde o começo do programa de pós-graduação até 1988, não existiam periódicos científicos no Brasil específicos para contabilidade, sendo os textos contábeis publicados em periódicos genéricos (OLIVEIRA, 2002, p. 75). Dentre esses, a publicação mais importante desse período (segundo mencionado inclusive por diversos entrevistados), em que muitos autores publicavam, especialmente na área de contabilidade financeira, era o Boletim IOB, totalmente voltado a profissionais.

Nesse, os editores escolhiam quais artigos seriam publicados e até mesmo solicitavam aos autores textos sobre determinados assuntos, não era feita *blind-review* e, por um longo tempo, nem o nome dos autores era divulgado (política posteriormente modificada). Não havia a preocupação de se ter uma publicação científica, era publicado aquilo que era considerado importante para a profissão em um dado momento e que tivesse impacto na vida profissional. Isso não implica dizer que não havia qualidade nos trabalhos publicados, pelo contrário, muitos eram de alta qualidade, como pode ser visto no seguinte depoimento:

Eu não acho que eu tenha, por exemplo, isso para citar o meu nome pessoal, algum tipo de reconhecimento [...] por aquilo que eu publiquei na RCF, na RAUSP, num congresso da USP, num congresso da ANPAD. Não acho que é por aí que as pessoas me conhecem. As pessoas me

conhecem por eventuais artigos que eu tenha escrito, por exemplo, na IOB, quando eles passaram a ser identificados. Quer dizer, antes da identificação, eventualmente, você até distribuía, falando esse aqui fui eu que escrevi, foi o Eliseu que escreveu, foi o Nathan que escreveu, foi o... qualquer outra pessoa, tá certo, o Alexandre Assaf, um monte de pessoas escreviam. [...] a gente escreveu bastante correção integral. Então, quer dizer, a hora que você passou a ser identificado numa publicação da IOB, me parece que além de você ter o reconhecimento da profissão, o efeito prático do que você escreve, né? Porque eu posso ter escrito 800 coisas em revistas [científicas] aí tal que não tiveram nenhum tipo de efeito prático. Tão lá, tão lá esperando que alguém um dia cite num outro artigo que também não vai ser lido. É isso. Então isso é mais ou menos o que eu penso.

Outro entrevistado relata que:

Alguns dos melhores do [prof. Eliseu] e meus foram publicados em revistas que hoje a CAPES não dá... nem toma conhecimento.

No mesmo sentido, outro afirma que: *“aonde saíram os trabalhos mais importantes para profissionais, foram lá no boletim IOB.”*

E o uso desse tipo de publicação para disseminar o resultado de uma pesquisa normativa pragmática fazia todo sentido: aqueles trabalhos eram feitos para os profissionais, e eram eles que se queria alcançar. Na profissão contábil no Brasil, os profissionais não acessam periódicos científicos para suas necessidades diárias (o que é comum, por exemplo, entre os médicos). Um professor assevera que:

Na IOB, eu dizendo ó: esse troço é assim que faz, não sei o que [...] Isso realmente é um negócio que funciona, na minha concepção, que funcionou lá pra trás. Se eu tivesse esperado pra fazer um trabalho pra publicar no congresso da ANPAD, no congresso da USP, ou na RCF de uma contabilização pro cara fazer [um certo tipo de demonstração financeira], por exemplo, de substituição tributária, estaria esperando a publicação até hoje e possivelmente não teria sido publicado.

E essa influência na vida profissional também aparece em outra entrevista:

Se você vê nas empresas, você vai lá, a empresa vai ler, o contador de uma empresa, na época, eles liam o boletim IOB, com interesse, porque eles aprendiam muito e usavam na prática imediatamente.

E não somente nas empresas esses trabalhos eram importantes, mas também exerciam influência em outras esferas: “*Na CVM eles usavam muito*”, conta um professor. E continua, revelando o uso didático daqueles textos:

Por exemplo, eu tenho artigos publicados no boletim IOB, na década de 1990, que a gente coloca em sala de aula, os alunos adoram! E levam, e consideram que estão aprendendo muito com aqueles artigos.

Por outro lado, apesar de muito útil para o lado profissional, para a pesquisa mais formal não era tanto. Havia uma falta de preocupação em se publicar pesquisas mais acadêmicas que não fossem voltadas para a prática. De tão pouca importância, não eram utilizados materiais relacionados à pesquisa acadêmica formal feita no exterior na própria academia brasileira, como lembra um professor:

Depois de muito tempo que eu fui descobrir que tinha um *paper* de correção monetária integral do Eliseu e do Geraldo e acho que do Dopnick, no *International Journal of Accounting*^[148], que não era usado no curso! Era um texto de CMI, publicado num periódico internacional [...] mas que não era usado no curso. Quer dizer, [...] uma publicação internacional desse assunto não era nem sequer citada, né? Não era usada. Então, eu não via uma dicotomia, eu via um estágio de muito pouca preocupação com pesquisa de uma forma geral, principalmente com pesquisa de contabilidade feita hoje, entendeu? O máximo que se fazia era uma publicação no caderno de estudos, entendeu?

Em suma, no final do século passado, o discurso pragmático normativo tinha se esvaziado: havia ocorrido uma redução das demandas mais problemáticas da Lei das S.As., não havia mais altas taxas de inflação e o modelo GECON já tinha sido amplamente estudado. Não existiam periódicos científicos bem desenvolvidos para disseminação da pesquisa acadêmica, publicada em veículos voltados para a profissão. Havia uma falta de preocupação com a metodologia de pesquisa que, além de essencialmente mono-paradigmática, era quase que exclusivamente voltada para assuntos profissionais e realizada na forma de trabalhos profissionais sem todos os rigores metodológicos de trabalhos acadêmicos como atualmente. E essas características refletiam também no curso de pós-graduação, que tinha um foco profissionalizante, especialmente quando comparado à pesquisa atualmente realizada. Ademais, isso tudo em um ambiente em que a internet já estava em pleno funcionamento e o

¹⁴⁸ DOUPNICK, Timothy S., MARTINS, Eliseu, BARBIERI, Geraldo. Innovations in Brazilian inflation accounting. *International Journal of Accounting*, v. 30, n. 4, p. 302-317, 1995.

acesso às pesquisas internacionais não era, nem de longe, tão difícil quanto nas décadas de 1970 e 1980.

Cabe ressaltar, neste momento, que o objetivo desta tese não é apresentar exemplos de pesquisas normativas. Elas estão disponibilizadas para acesso público em diversas fontes. Sugiro ao leitor interessado em tais exemplos uma busca na biblioteca da FEA/USP pelas teses e dissertações escritas até o ano 2000, sendo a maioria nos moldes normativos (apesar de que, por volta dessa data, já começavam a surgir alguns trabalhos com enfoque de pesquisa diferenciado). Ainda, na mesma biblioteca, podem ser encontrados todos os exemplares do Boletim IOB - Caderno Temática Contábil que, até os dias de hoje, publica artigos com as características normativas. Entretanto, para melhores exemplos, sugiro a leitura dos textos publicados até por volta de 2005.

4.4. Sementes de mudanças

Entretanto, ao longo do processo de decadência do normativismo pragmático, alguns professores já percebiam que a pesquisa contábil não estava indo muito bem:

O departamento de contabilidade, na verdade, alcançou o seu ápice em termos de produtividade na década de 70, no fim da década de 70, início da década de 80. Aí, de repente, a gente com o departamento envelhecido, a pessoa não tinha a mínima noção de métodos quantitativos. Não sabia distinguir uma regressão linear de uma múltipla. Muito menos, não sabia fazer regressão linear. [...] Então, essa era a situação. Não podia continuar dessa forma. O que que aconteceria? [...] A gente ficaria totalmente estagnado em termos de pesquisa. Sem falar em teoria positiva ainda, é métodos quantitativos. Então, o ambiente estava muito favorável pra gente lutar por incrementar a utilização de métodos quantitativos.

A preocupação inicial com métodos quantitativos, à época, não estava relacionada com a pesquisa positiva como se conhece atualmente: o foco era maior no uso de métodos quantitativos aplicados à contabilidade gerencial. Em testemunhos coletados, há diversas menções de que o prof. Sérgio de Iudícibus começou a trazer esse tipo de pesquisa contendo métodos quantitativos por meio de dois livros: primeiro, na década de 1970, com a obra *Accounting and Managerial Analysis*, de autoria de C. T. Horngreen, que apresentava exercícios altamente matematizados (e veio a ser ensinado, até onde pude verificar, na

disciplina *Métodos Quantitativos Aplicados à Contabilidade*, pelo prof. Bonini, mas as informações sobre essa disciplina não são muito completas); segundo, no início da década de 1980, com outro livro, chamado *Advanced Management Accounting*, de autoria de Kaplan e Atkinson, também altamente matematizado, mas, assim como o primeiro, voltado especificamente para a resolução de problemas práticos e não para a realização de pesquisas nos moldes da teoria positiva atual.

Veja-se, então, que as preocupações iniciais com métodos quantitativos ainda estavam imersas em uma visão normativa que existia. Isso é, no começo, não havia uma busca por uma mudança de paradigma de pesquisa, no sentido de se mover do normativismo para o positivismo ou outro qualquer, mas sim uma incursão em ferramentas quantitativas para a solução de problemas práticos.

Ainda em 1982, o prof. Sérgio de Iudicibus (1982) publicou o já citado artigo nomeado *Existirá Contabilometria?*, cunhando pela primeira vez o termo que viria a ser muito utilizado até hoje. Naquela publicação, ele propôs uma área de estudo dentro da contabilidade, em que os métodos quantitativos (especialmente as técnicas de inferências) podiam ser utilizados juntamente com “*as boas teorias contábeis*” para abordar “*problemas relevantes*”, e não somente como um “*brinquedo para prover prazer intelectual para alguém*”. E conclui que a contabilometria seria uma maneira curta de se dizer “*métodos quantitativos aplicados na solução de problemas contábeis reais*”.

Nesse primeiro artigo citado, o professor propôs o uso de métodos quantitativos em cinco situações, ressaltando as últimas 4 como as mais evidentes:

- 1) criar uma grande massa de dados para pesquisa contábil indutiva;
- 2) formular modelos preditivos de comportamentos de custos, receitas, lucros e perdas;
- 3) solucionar certos problemas de alocação de custos entre divisões, setores e transferências entre empresas;
- 4) formular orçamentos com distribuições probabilísticas; e
- 5) otimizar lucros ou minimizar custos.

Apesar de o foco inicial da contabilometria ter sido seu uso como ferramenta de tomada de decisão, a maior aplicação que viria a ter é exatamente a primeira, como pode ser visto na

ementa do curso que viria a ser criado na USP¹⁴⁹: estimular a elaboração de teses de doutorado e artigos científicos pelo desenvolvimento de pesquisas empíricas e preparar os alunos para o curso de *Teoria Avançada da Contabilidade*, cujo conteúdo é exclusivamente a teoria positiva da contabilidade, como será visto logo adiante.

Em 1988, o mesmo professor escreveu um livro chamado *Análise de Custos* (IUDÍCIBUS, 1988), com o uso de métodos quantitativos aos moldes de Kaplan e Hopkins. Um dos entrevistados relembra que:

Eu tinha o livro-texto de custos e ele era um livro de análise de custos que tinha a aplicação de métodos estatísticos em custos. Regressõezinhas simples, qui-quadrado, aquelas coisas. Então ele solucionava uma porção de exercícios, de problemas de custos com o uso de estatística e matemática. Por exemplo, programação linear, discussão daquele negócio de fator de limitação, restrição, fator restritivo. Ele ensinava o que era programação linear. Então, o Sérgio já tinha uma certa tendência a usar matemática e estatística. Então, primeiro ele começou utilizando em custos. [...] ele não fazia isso para pesquisa, ele fazia isso para problemas principalmente de custos.

Veja-se que a preocupação com o uso de métodos quantitativos começou mais fortemente direcionada para a solução de problemas reais. E o prof. Sérgio começou a ministrar Contabilidade Gerencial com esse foco. Juntamente com o início de trabalhos com o uso de métodos quantitativos, um natural envolvimento com o positivismo também teve início. Como citado por um entrevistado, por influência da *Accounting Review* do prof. San Vicente (também da FEA/USP, mas do departamento de administração), começou-se a se tomar conhecimento dos trabalhos seminais de Ball e Brown (1968) e Watts e Zimmerman (1986). Conforme o seguinte depoimento, esse último teve uma maior influência:

Várias pessoas sentiram a necessidade de incrementar essa área. Mas não começou com teoria positiva. Isso veio um pouco depois, depois que a gente começou a ler o livro do Zimmerman. Sem dúvida foi um marco. O livro do Zimmerman é de 86.

E continua:

¹⁴⁹ O termo Contabilometria foi incorporado ao vocabulário contábil brasileiro. Apesar dos métodos quantitativos terem sido aplicados inicialmente na contabilidade gerencial pelo prof. Sérgio de Iudícibus, em 1993, um curso chamado Contabilometria foi oficialmente criado na USP. Há uma confusão nos dados oficiais da faculdade que indicam que esse curso possa ter sido criado em 1990 ou até mesmo em 1990. Todavia, o registro mais claro e confiável é o de início no ano de 1993, uma data que está de acordo com outros autores também. Ademais, não há ementa disponível referente aos primeiros anos da disciplina.

Na ordem de influência, veio primeiro o Kaplan, depois, e só depois, teoria positiva. Então, provavelmente, o estourar da teoria positiva foi com o livro do Zimmerman. Há, também, o Masayuki [Nakagawa] voltou de Illinois, também entusiasmado com isso daí, tá ok?

Envolvido nos estudos de métodos quantitativos e teoria positiva da contabilidade, o prof. Sérgio de Iudícibus decidiu criar uma disciplina chamada *Teoria Avançada da Contabilidade*, em que o conteúdo era voltado aos conceitos apresentados na citada obra *Positive Accounting Theory*, de Watts e Zimmerman. Apesar de algumas confusões nos registros oficiais, de acordo com eles e com algumas datas coletadas nas entrevistas, o início das atividades dessa disciplina foi em 1995.

A pesquisa normativa estava na ordem do dia no início da década de 1990. Metodologia estava distante das preocupações dos pesquisadores. Basicamente, somente trabalhos voltados à prática estavam sendo realizados. Contudo, já havia uma preocupação crescente de alguns professores com métodos quantitativos, uma disciplina completamente voltada para teoria positiva da contabilidade e outra para ensinar técnicas utilizadas na primeira começaram a ser oferecidas. O esgotamento do normativismo e a crescente preocupação com metodologia e métodos quantitativos prepararam um solo fértil para o crescimento de um novo paradigma que viria eventualmente sobrepujar o normativismo anterior: o positivismo.

Conforme um entrevistado, o “*prof. Sérgio, com a disciplina dele, acho que deu um pontapé*” para uma mudança na cena da PCB: “*eu acho que o marco foi o Sérgio*”. Entretanto, cabe ressaltar que não somente a possibilidade de o positivismo se tornar o principal paradigma estava sendo criada, mas também as condições para a realização de uma pesquisa mais metodologicamente informada sob qualquer paradigma.

4.5. O crescimento do positivismo

Em um ambiente propício, as coisas começaram a mudar. Como um entrevistado menciona, “*Não tem uma causa [para a mudança na pesquisa contábil]. Nunca você vai encontrar uma única causa. É um processo*”. E muitos fatores estão envolvidos no processo de mudança que iria culminar na sedimentação do positivismo como o novo paradigma de pesquisa contábil, seguindo o *mainstream* Americano.

Quase na virada do século XX, aquele ambiente político, econômico e social inicial já se alterou drasticamente. Primeiro, a internet é uma realidade. O acesso à informação ao redor no mundo por meio dela é imediato. Todos os principais periódicos internacionais de pesquisa contábil podem ser acessados ao clique de um botão. Segundo, o mercado de capitais brasileiro está muito mais desenvolvido. Tempos de alta inflação estão distantes, a economia do país está florescendo, investimentos internacionais estão sendo realizados no país e o mercado acionário está em expansão. Terceiro, as empresas já apresentam grandes evoluções nos seus sistemas de gerenciamento: ABC, *Balanced Scorecard*, ferramentas de orçamento, logística, gestão estratégica de custos, cadeias de valor e muitos outros artefatos gerenciais são realidade. As empresas já estão utilizando ERP's e outras bases de dados computadorizadas. (Podem não ser todas que utilizam essas ferramentas, mas, certamente, há um incremento substantivo quando comparado àquele ambiente das décadas de 1970 e 1980.)

Juntamente com todas essas mudanças ambientais, um importante aspecto que ajudou a alterar a paisagem da PCB surgiu da preocupação de alguns professores com o aspecto metodológico da pesquisa, que se iniciou com a introdução de métodos quantitativos, mas não parou por aí. Um entrevistado afirma que:

eu acredito que foi uma inquietação que brotou do departamento [...] aí se procurou alguém e foi bater lá no Gilberto.

Assim, essa inquietação de alguns professores com o aspecto metodológico culminou com o prof. Gilberto de Andrade Martins, que era professor do departamento de administração da FEA/USP, sendo convidado pelo então chefe de departamento de contabilidade da FEA/USP, prof. Masayuki Nakagawa, para lecionar uma disciplina de metodologia no departamento de contabilidade para o curso de pós-graduação. De acordo com os registros oficiais, o prof. Gilberto foi o responsável pela criação, em 1997, da disciplina *Metodologia científica aplicada à contabilidade*, que veio a substituir a antiga *Seminários de elaboração de tese*.

No ano de 2000, foi aprovado no exame para professor titular, passando a ser formalmente professor do departamento de contabilidade, aproximando-se definitivamente do curso de pós-graduação de contabilidade e atuando como parte do então núcleo duro. Tornou-se referência no departamento de contabilidade, sendo o único especialista, à época, em metodologia de pesquisa. Conforme um depoente, sua ida para o departamento de

contabilidade foi um aspecto marcante: “*Só começou, na minha visão, esse negócio de ser levado a parte metodológica a sério, mesmo, com a vinda do Gilberto Martins.*”

Desse modo, o prof. Gilberto começou a ensinar aos alunos uma maneira completamente diferente de se fazer pesquisa daquele então predominante normativismo pragmático. Com seu trabalho, mostrou aos alunos a necessidade de se realizar pesquisas empírico-teóricas, que pesquisa tem que ter análise empírica, hipóteses, teorias; deve, fundamentalmente, seguir um método, e assim por diante. Com isso, a metodologia científica começou a ter um peso maior, criando uma demanda para que os alunos a considerassem em seus trabalhos.

Ao fazer isso, o prof. Gilberto também trouxe para a sala de aula pesquisas internacionais, incluindo-as no seu programa não somente como exemplo, mas como ferramenta de estudo, exigindo que os alunos as lessem criticamente. Um dos entrevistados conta a seguinte história:

eu não recebi nas cadeiras um conjunto de artigos pra ler, né, então, o único professor, na época, que trouxe artigos e pediu para a gente avaliar foi o Gilberto [...] Eu lembro que ele distribuiu, em alguma cadeira, ele distribuiu, chegou no primeiro dia de aula, vários *papers*, e distribuiu para os alunos lerem aqueles *papers*. E tinha *papers* de várias metodologias, não só *papers* de metodologia positiva. Eminentemente, *papers* norteamericanos. [...] Que era, como que é? *Relevance of earnings and book value to equity valuation*. E eu li aquilo e falei: o que é isso? O que esse cara tá falando? [...] Eu lembro que eu fiquei fascinado com aquele *paper*, né?

E quando os alunos começaram a se deparar com a metodologia científica e com a pesquisa internacional, iniciou-se uma mudança na forma como a pesquisa contábil era feita. Cabe mencionar, nesse ponto, que o prof. Gilberto, até onde pude perceber nas entrevistas com alunos e professores e pela minha experiência pessoal, nunca afirmou que a pesquisa tinha que ser positivista: sua posição sempre foi direcionada para a pesquisa empírico-teórica, independentemente da abordagem ou paradigma. Suas preocupações sempre foram claramente com a utilização e adoção de métodos e com o problema de pesquisa.

Dessa forma, a busca por fazer uma pesquisa mais bem informada metodologicamente auxiliou no surgimento do positivismo no Brasil. Sua fundamentação rigorosa nos métodos de coleta, tratamento e análise de dados, o uso extremo de ferramental estatístico e a confusão

entre o paradigma positivista como sinônimo de método científico (conforme mencionado no item 2.3.1) começaram a se encaixar perfeitamente nessa nova demanda.

Próximo à chegada do prof. Gilberto ao departamento de contabilidade, outro fato importante aconteceu. O prof. Alessandro Broedel Lopes defendeu sua tese de doutorado em 2001 (LOPES, A. B., 2001), e ela foi, se não a primeira a ser assumidamente baseada nos conceitos filosóficos da teoria positiva da contabilidade de Watts e Zimmerman, a que causou maior impacto. Após passar dois anos na *London School of Economics*, interessou-se pela pesquisa positiva e desenvolveu sua tese sobre a relevância da informação contábil no mercado acionário brasileiro, utilizando-se daquele que viria a se tornar um dos principais modelos de pesquisa contábil (não somente no Brasil): o modelo de Ohlson.

Seu trabalho, todavia, não foi o primeiro a fazer análises empíricas da realidade, nem o primeiro a apresentar características da pesquisa positiva. A tese de livre docência na USP do prof. Stephen Kanitz, de 1976, gerou um modelo para previsão de falência baseado em uma visão próxima à do positivismo. Ainda, em 1986, o prof. José Rafael Guagliardi escreveu sua tese de doutorado na USP abordando a questão da divulgação de informações contábeis com uma abordagem tipicamente empírica (aos moldes do positivismo), criando hipóteses e testando-as com base em métodos estatísticos. Ainda, pautou-se fortemente em uma plataforma teórica baseada em pesquisas internacionais, citando ao menos oito pesquisas americanas que já estudavam, à época, a questão da evidenciação da informação contábil no mercado acionário.

Ambos estavam preocupados com a solução de problemas reais, existentes no mundo, e ambas as teses, apesar de positivas no seu aspecto de análise empírica, normativas, no sentido de indicar caminhos a seguir pela prática. Todavia, tais teses não tiveram o mesmo impacto quanto o citado trabalho do Prof. Alessandro por diversas razões, incluindo a não existência de um ambiente propício para sua aceitação como novo paradigma, como havia logo após a virada do sec. XX. Mais proximamente dessa época, outros exemplos não exaustivos de teses nessa linha são: Valle (2000), Tostes (1997) e Ibarra (1997).

O trabalho do prof. Alessandro abordou questões da mesma estirpe daquelas que estavam sendo estudadas na pesquisa contábil internacional, especialmente a americana, utilizando a mesma metodologia e estrutura de pesquisa daquelas contemporâneas internacionais, com o

mesmo nível de profundidade e preocupação metodológica. Desse modo, foi um pioneiro ao estudar profundamente o que estava sendo feito fora do Brasil em pesquisa contábil. Com isso, sua tese foi a mais influente por se utilizar de um robusto ferramental estatístico nos mesmos moldes do já consagrado positivismo que dominava a pesquisa internacional (especialmente nos EUA), e que viria a se tornar o *mainstream* na PCB também.

Entretanto, a influência desse trabalho do prof. Alessandro não se deu somente em virtude de sua tese de doutorado. Ele foi contratado como professor da USP no ano de 2002 e começou a ministrar a disciplina de Teoria Avançada da Contabilidade, juntamente com o prof. Sérgio de Iudícibus, vindo a assumir, posteriormente, a responsabilidade integral. Nesse momento, houve uma mudança na forma como a disciplina era dada. Inicialmente, o conteúdo era quase que exclusivamente relacionado aos conceitos apresentados na já citada obra *Positive Accounting Theory*. Com sua chegada, os horizontes foram ampliados, tendo sido incluídas inúmeras outras pesquisas internacionais como leitura obrigatória, não se atendo somente ao citado livro. Ainda, a disciplina assumiu uma característica bastante matematizada, abordando não somente os aspectos conceituais, mas também a metodologia dos pesquisadores. Ao introduzir novos textos e se aprofundar na metodologia, criou-se uma nova demanda sobre os alunos no que tange ao entendimento de métodos estatísticos e cálculo.

E essa influência se tornou tão forte que a disciplina *Contabilometria* começou a ser ministrada com o propósito fundamental de dar fundamentos quantitativos para os alunos de doutorado que iam cursá-la. Ademais, os dois professores lançaram o livro Teoria Avançada da Contabilidade (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004), que apresentava a teoria positiva aos alunos brasileiros. Com isso tudo, iniciou-se um processo de nucleação de pessoas em torno desse tipo de pesquisa.

E a forma e conteúdo abordado pela disciplina *Teoria Avançada de Contabilidade*, que é ministrada até os dias de hoje, estava alinhada aos objetivos do prof. Gilberto Martins, que era essencialmente trazer o uso da metodologia científica para a pesquisa contábil, pois essa surgiu com uma ferramenta que se encaixava perfeitamente nesse modelo. Assim, novamente, o positivismo começou a se tornar a primeira ferramenta visível a preencher o *buraco* metodológico que havia e que estava se tentando tapar. Por outro lado, não surgiu uma contraposição forte para a “nova” pesquisa contábil. Não surgiu outra linha de pesquisa metodologicamente tão bem informada para se contrapor com a mesma força à pesquisa

iniciada pelo prof. Alexsandro, principalmente nas áreas de pesquisa voltadas para o mercado de capitais. Não havia, à época, uma linha interpretativa, crítica ou pós-moderna que estivesse sendo realizada com fortes raízes filosóficas e ensinada de forma unificada e coesa e que se opusesse ao nascente (pelo menos no Brasil) positivismo.

Assim como anteriormente ressaltado que o prof. Gilberto nunca buscou o positivismo como paradigma único, os professores Alexsandro e Iudícibus, em nenhum momento, objetivaram criar um modelo prevalente de pesquisa. Suas intenções eram aumentar a qualidade da pesquisa, introduzir uma nova forma de se fazer e entender pesquisa, mas não fazer com que esse novo jeito sobrepujasse e eliminasse a forma antiga de se fazer pesquisa.

Nesse sentido, dou meu testemunho pessoal de ter sido aluno da disciplina de *Teoria Avançada da Contabilidade* (por duas vezes) e, logo no primeiro dia de aula, o prof. Alexsandro ter apresentado diferentes abordagens de pesquisa contábil e mencionado claramente que aquela disciplina se referia a somente uma delas, e que as outras abordagens deveriam ser estudadas em outra(s) disciplina(s). Tal fato também se reflete no já citado livro *Teoria Avançada da Contabilidade* (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004): o primeiro capítulo apresenta diferentes abordagens à pesquisa contábil, indicando que a teoria positiva é somente uma delas.

Outro aspecto importante que contribuiu para a sedimentação do positivismo é que, por volta de 2001, o número de mestrados em contabilidade saltou de 3 para 8 (vide Tabela 5). Dessa forma, iniciou-se um aumento na competição na pesquisa acadêmica. Juntamente com os novos programas, veio a CAPES com seu sistema de avaliação, pressionando por mais publicações científicas. Apesar de a CAPES ter avaliado os programas de contabilidade anteriormente, no ano de 2001, todos eles receberam nota 3, a mínima possível, para o triênio de 1998 – 2000 (CAPES, 2012b), incluindo a USP¹⁵⁰.

Analisemos as avaliações da CAPES naquele período da USP, PUC/SP e a UERJ, únicas em pleno funcionamento no período de 3 anos da avaliação. Os demais programas estão excluídos, pois estavam iniciando seus trabalhos e suas produções eram muito pequenas ou ainda inexistentes, como é natural para uma fase inicial.

¹⁵⁰ Os programas avaliados em 2000 foram: USP, UNISINOS, UnB, UFRJ, UERJ e FVC, tendo sido essa última descredenciada posteriormente pela CAPES.

Como já mencionado ao final do item anterior, àquela época, havia um grande foco na pesquisa relacionada a assuntos profissionais e uma falta de publicação em periódicos científicos. A tabela a seguir, construída a partir dos dados da citada avaliação da CAPES, mostra claramente o problema com a produção intelectual dos cursos, que é o pior aspecto nas três avaliações combinadas:

Tabela 7 – Resumo da Avaliação Trienal da CAPES de 2001

	<u>PUC/SP</u>	<u>UERJ</u>	<u>USP</u>
Proposta do Programa	Adequado	Adequado	Bom
Corpo Docente	Bom	Bom	Bom
Atividades de Pesquisa	Regular	Bom	Bom
Atividades de Ensino	Bom	Bom	Bom
Corpo Discente	Fraco	Regular	Bom
Teses e Dissertações	Bom	Regular	Bom
Produção Intelectual	Regular	Deficiente	Regular

Fonte: CAPES (2012b)

Na avaliação da UERJ, uma crítica à qualidade da produção científica é clara:

A qualidade dos veículos de divulgação é insatisfatória. A quase totalidade se refere a veículo de divulgação do próprio programa e sobre o qual não foram fornecidas informações (por exemplo, qual o seu corpo editorial e processo de avaliação de artigos).

Na avaliação da USP, o seguinte pode ser lido:

No que concerne à quantidade e à qualidade, a avaliação da produção intelectual mostra um nível regular para o triênio, com forte ênfase na produção técnica dos docentes do NRD6. Ainda é frágil a publicação em periódicos nacionais e internacionais. Por outro lado, foi observado que essa deficiência é parcialmente compensada pelos trabalhos em congressos e pela publicação de livros.

Na avaliação da PUC/SP, a produção técnica também é mencionada:

A qualidade dos trabalhos em anais e periódicos é historicamente fraca, particularmente neste último [...] A Produção técnica do programa é boa.

Em outras palavras, a CAPES deu baixas notas a todos os programas, e uma razão singular que salta aos olhos é a má produção intelectual de todos os programas¹⁵¹: não havia publicações em periódicos científicos de qualidade e o foco era em produções técnicas e profissionais. E esse aspecto deveria ser alterado para que melhores notas pudessem ser obtidas em avaliações futuras. Desse modo, os programas foram pressionados pela avaliação governamental no sentido de aumentar a qualidade e quantidade das publicações em periódicos e congressos científicos.

Outros aspectos também levantados pelas avaliações necessitam de atenção. A questão da endogenia dos programas (decorrência direta da existência de somente um programa de doutorado no país à época), a dimensão dos corpos docentes e as relações professor/aluno e orientador/aluno também não estavam adequadas aos critérios do avaliador e deveriam ser melhoradas. No entanto, como o foco desta tese é o aspecto filosófico da pesquisa, aterei-me à produção intelectual.

Desse modo, pela primeira vez, a PCB estava sendo exposta à cultura do “publish or perish”. Sua influência pode ser vista nos depoimentos dos entrevistados, como por exemplo:

A CAPES deu 3 pro departamento porque o departamento não publicava. Então, a CAPES diz: vocês não estão fazendo pesquisa. Vocês não estão publicando. Não tem publicação internacional. Tem endogenia total. [...] E isso bateu num negócio associado com uma tot..., ausência completa, total de interesse em método.

Outro professor afirma que uma parte do processo de mudança no perfil da pesquisa contábil realizada no Brasil é que “*Você começa a ser avaliado também. Aí vêm modelos de avaliação CAPES.*” Continua afirmando que o modelo da CAPES não é essencialmente quantitativo, e sim qualitativo de avaliação. Ao estratificar os periódicos em diferentes níveis dependendo da influência e qualidade de cada um, na realidade, o avaliador está buscando um indicador de qualidade, e a qualidade da produção é filtrada pelos próprios periódicos. Entretanto, ressalto que, apesar da intenção primária ser qualitativa, ao final do dia, essa qualidade é medida pela acumulação de pontos. Então, por exemplo, um artigo em um periódico A1 vale 100 pontos,

¹⁵¹ Esse fato também serve para mostrar que a realidade das publicações da USP não era diferente daquela de outros programas, mostrando que todos tinham a mesma característica de realização de trabalhos profissionais e raras publicações em periódicos científicos.

um artigo em um B2 vale 50, em um B4 vale 15 e assim por diante. Apesar de isso fazer sentido pelo ponto de vista da mensuração qualitativa, gera um efeito perverso.

Dessa forma, para os programas serem mais bem avaliados (e, portanto, receberem mais financiamentos, mais bolsas, mais alunos e mais reputação, o que é genuíno), passaram a buscar pontos (entre outras atividades para melhorar também os outros indicadores). Isso levou a uma busca por quantidades de artigos publicados em detrimento da qualidade dos trabalhos. Eventualmente, esse tipo de avaliação levou a uma inversão de prioridades: as pesquisas, muitas vezes, são realizadas seguindo-se um caminho mais fácil para se produzir o máximo possível. E, novamente, o positivismo se encaixa perfeitamente.

A abordagem quantitativa aliada ao extremo objetivismo, a busca por leis gerais de comportamento de variáveis e o forte uso de modelos matemáticos e ferramentas estatísticas *permitem* a elaboração de pesquisas com base em “receitas” prontas (*recipe-based research*). O mesmo modelo básico de se encontrar uma teoria, expressá-la em um modelo matemático, encontrar variáveis de mercado nas bases de dados disponíveis e rodar testes estatísticos de hipóteses *pode* ser um caminho mais curto para a publicação.

A replicação do mesmo modelo teórico (e do respectivo modelo matemático) aplicado em outras pesquisas é muito utilizada. A “importação” de modelos testados em pesquisas realizadas fora do país e aplicados sem alteração à realidade brasileira é comum. Ainda, a replicação das mesmas pesquisas utilizando-se diferentes períodos de tempo, ou amostras de diferentes setores é também comum de ser encontrada. O acesso aos dados quantitativos pode ser facilmente obtido nas bases de dados *Econômica*, Thompson ou em um ambiente um pouco mais controlado, mas também disponível, da *Maiores e Melhores*. Assim, o *requerimento* foi substituído pela *replicação*, mas eu voltarei a esse tema no item subsequente.

Cabe frisar que não tenho a intenção, em momento algum, de colocar a pesquisa positivista (ou a ciência para quem o queira) em um nível inferior ou superior àquela baseada em qualquer outro paradigma possível. Não pretendo dizer que o positivismo é fácil, fraco, desnecessário ou qualquer outro adjetivo pejorativo. O que estou afirmando é que sua estrutura lógica permite a criação de pesquisas demasiadamente simples, vazias, mais facilmente do que as de outros paradigmas. Suas características intrínsecas podem levar a esse

tipo de pesquisa e, ainda assim, ser metodologicamente fundamentada. O foco do positivismo no método pode, muitas vezes, esconder um problema fraco de pesquisa, uma teoria inadequada ou conclusões superficiais dando, especialmente a uma comunidade de pesquisa não acostumada com filosofia da pesquisa e diferentes paradigmas, a falsa aparência de “boa pesquisa científica”. Ou pior, pode dar a falsa ideia de que pesquisa positivista é o único caminho para a boa pesquisa.

Outros paradigmas, por não serem dependentes de modelos matemáticos e análises estatísticas, por requererem níveis mais altos de subjetivismo e interpretação da realidade observada, não permitem tão facilmente a utilização de atalhos para a realização das pesquisas. Os dados, na maioria das vezes, não são disponibilizados publicamente e podem ser muito mais difíceis de serem obtidos (tais como em estudos profundos de caso ou entrevistas), a análise dos dados pode ser um trabalho muito mais árduo e a validação das conclusões certamente mais questionável, em razão do maior subjetivismo. Todavia, pesquisas boas, bem feitas, com problemas reais relevantes, abordagens e conclusões adequadas são difíceis de serem feitas em qualquer paradigma, inclusive no positivismo. Porém, ao permitir um caminho mais fácil, o positivismo novamente é uma ferramenta que supre as necessidades da nova demanda.

E o surgimento de outros mestrados e doutorados em contabilidade continua. Se voltarmos à Tabela 5, nota-se que, em 2009, eram 18 programas de mestrado e 4 de doutorado. Isso representa um incremento na massa crítica da PCB em um período muito curto de tempo. Em somente 10 anos, os programas de doutorado quadruplicaram e os de mestrado triplicaram.

Esse processo de crescimento influenciou na maneira com que o cenário da PCB se alterou. Primeiramente, há o efeito das diferentes formações dos professores, como pode ser visto no Gráfico 3, com seus doutorados especialmente obtidos em administração, engenharia de produção e economia. Dessa forma, a necessidade de “novos” trabalhos metodologicamente mais informados é amplificada pelo contato da contabilidade com outras áreas mais bem estruturadas metodologicamente, ao final do século, do que a contabilidade costumava ser. A Economia é bastante envolvida pelo positivismo e pela econometria (apesar de existirem outras abordagens). A engenharia de produção é uma ciência aplicada derivada eminentemente da física, tendo o positivismo como o paradigma fundamental. Na Administração, embora haja muitos paradigmas diferentes em suas variadas áreas de estudo, a

principal sobreposição com a contabilidade é na área de finanças, em que a predominância também é da pesquisa positiva.

Essa influência de outras áreas não veio somente com os novos cursos, mas também com a pressão para publicações. Um dos principais congressos que começou a publicar pesquisa contábil era o ENANPAD, promovido pela Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - ANPAD. Apesar de esse congresso ter também contadores no seu corpo de avaliadores, os de outras áreas também avaliavam (e ainda avaliam) artigos contábeis, como lembra um entrevistado:

Então, eu vou fazer uma apresentação na ANPAD, a possibilidade de um administrador avaliar o meu trabalho, comparativamente a um contador avaliar o meu trabalho, 15 anos atrás, era de 90%. Até porque os doutores que tinham era uma quantidade muito menor e sem interesse nesse tipo de atividade.

Ainda, o crescimento da academia contábil, aliado à necessidade de publicação, leva os departamentos de contabilidade a criar os seus próprios periódicos científicos. E as pessoas que se tornam avaliadoras desses periódicos é a própria comunidade de docentes dos programas, boa parte deles doutores formados pela USP (lembrando, 38% em 2009). Muitos desses, inclusive, já sob a influência da “nova” pesquisa positiva; outra parte formada pelos demais membros dos departamentos de contabilidade titulados em outras áreas, o que dá continuidade à já citada influência dessas na pesquisa contábil.

Os novos periódicos nascem com uma mentalidade diferente daqueles comentados anteriormente, já voltados para publicações científicas e não profissionais. Dessa maneira, surge uma nova demanda de trabalhos chamados científicos para serem publicados nesses periódicos que vão tomando uma forma cada vez mais próxima dos periódicos científicos normais de outras áreas (colocar características). A relação entre positivismo, publicações e outras áreas pode ser vista claramente no seguinte testemunho:

Esse tema [positivismo], só surgiu por dificuldade de publicação [...] E isso, na área acadêmica, só aconteceu em função da interação com outras áreas.

Então, os editores dos periódicos e dos congressos começaram a adotar a posição de que trabalhos normativos ‘não possuem valor científico’. Eles começaram a rejeitar trabalhos

normativos por serem recheados de julgamento de valores e não estarem preocupados com a explicação e predição de comportamentos, mas sim em dizer como as coisas devem ser: uma influência claríssima do positivismo. Um dos entrevistados menciona a importância dos editores da revista em induzir o comportamento dos pesquisadores:

Pô, o cara aprendeu, fez um mestrado, fez um doutorado, ele aprendeu que um modelo é uma coisa legal, aí ele vai tentar publicar e dizem pra ele que aquilo não é conhecimento? Quando o periódico devolve o trabalho dele, quando ele faz um ensaio e o cara fala, pô, isso aqui não é contribuição para o conhecimento...

Outro entrevistado comenta que:

no anseio de formar um corpo científico diversificado, o que aconteceu com essas revistas, esqueceram de colocar contadores.

E continua contando a história do periódico criado pela USP, a Revista Contabilidade & Finanças, que veio a substituir o antigo Caderno de Estudos, para dar uma característica mais científica à revista:

A criação da RCF teve muita influência nisso. O que aconteceu, lembra bem, você pode colecionar os primeiros números, o corpo científico eram todos caras de finanças, todos positivistas. Eu acho que a coisa se acentuou exatamente pelos revisores *ad-hoc*. A influência desses revisores *ad-hoc* é brutal.

Outro entrevistado também discute a influência dos editores e revisores:

eu era do conselho editorial da revista. Então, eu conhecia todos os artigos, eu lia todos os artigos que vinham, eu fazia questão de ver. Eu via os comentários que os avaliadores faziam [...] É impressionante, você via ali os comentários escrito assim: não tem valor científico. Não tinha pesquisa empírica, não tinha, a expressão usada é não tem valor científico, não tem validade científica. Ou seja, essas pessoas partiam do pressuposto que ciência é empirismo puro. Empirismo dentro daquela metodologia! Se fazer empirismo com base em estudo de caso, e certos tipos de problema não são aceitos, só os empirismos estatisticamente comprováveis.

Todavia, a influência das outras áreas não é sentida somente em razão das publicações. O depoimento abaixo menciona a discrepância metodológica entre contadores e outros acadêmicos:

vem pra banca um cara que tinha acabado de fazer doutorado em economia em Illinois [...] ele mete o pau no trabalho: por que que vocês não tão aplicando o modelo X, Y! Pô, nós não tínhamos nem ideia disso, pô. [...] vocês tinham que fazer um teste de hipótese aqui, vocês têm todos os dados, vocês fizeram a pesquisa. Pô, a gente não sabia que tinha isso! Mas por que que a gente não sabia? P..., nunca ninguém ensinou isso pra nós!

Essa relação da contabilidade com as outras áreas começa a trazer outro assunto à tona: a crescente academia contábil necessita se legitimizar como uma área de pesquisa científica, principalmente quando comparada às áreas “vizinhas”. Um depoente relembra que a administração e a economia já tinham passado por esse processo; era a hora da contabilidade. E, mais uma vez, o positivismo se encaixa perfeitamente na demanda: ele é o próprio sinônimo de ciência. Nesse sentido, um depoente diz que:

eu acho que a abordagem positiva ela trouxe um método e uma possibilidade de legitimização científica, que não existia à época, entendeu? E principalmente aos olhos das outras áreas, aos olhos das pessoas que estavam avaliando a gente.

No mesmo sentido, ao falar sobre a prevalência que o positivismo viria a ter na PCB, um depoente afirma que:

ganhou relevância no mundo acadêmico. Acho que ela [a pesquisa positiva] deu uma elevada no nível e no respeito pela contabilidade no mundo acadêmico. Acho mesmo. O pessoal vai ler um trabalho e vê que tá cheio de *formuleta*, tem pesquisa etc. a impressão que você tem é ‘uuuuu’! É como se tivesse pulado de patamar. O pessoal de fora não conhece a parte conceitual. É como se fosse um negócio mecânico, definido: temos que inventar o débito e crédito e acabou. Não tem mais o que fazer em contabilidade. Aí começa a aparecer pesquisa [positiva], dá uma pulada. A impressão que eu tenho é que o pessoal do mundo acadêmico reconhece a contabilidade hoje num nível muito mais alto.

Em suma, a PCB nasceu completamente relacionada ao normativismo pragmático que, na virada da década de 1980 para 1990 já estava se esgotando. Então, na metade da década de 1990, a preocupação com a metodologia e o uso de métodos quantitativos que estava permeando a mente de alguns professores começou a frutificar e uma mudança na pesquisa contábil começou a acontecer.

Um dos entrevistados menciona que “*antes tinha uma abordagem realmente muito normativa e que foi, de certa maneira, desaparecendo. Isso é verdadeiro mesmo.*”. No mesmo sentido, outro entrevistado afirma que “*Nós adotamos totalmente o mainstream [americano].*” Outro, ainda, resume as opiniões:

Mudou o foco [da pesquisa contábil brasileira]. Hoje, inclusive, quando se fala de pesquisa contábil, dá a impressão de que isso é sinônimo de pesquisa contábil. Ninguém entende pesquisa contábil como não sendo exclusivamente nessa linha [positivismo].

Em editorial publicado na Revista Contabilidade e Finanças em 2005, Martins (2005, p. 3) discute a questão do positivismo se sobrepondo ao normativismo:

O **Positivismo** virou símbolo de pesquisa científica em Contabilidade; o domínio da estatística e da matemática capazes de comprovar ou não hipóteses passou a ser tão importante (às vezes mais, infelizmente) quanto o conhecimento da Contabilidade propriamente dita.

Também em editorial do mesmo periódico, Lopes, Iudícibus e Martins (2008, p. 1-5) apontam que:

Tomada por uma tardia revolução metodológica, a produção de conhecimento científico em Contabilidade no Brasil apresenta, nos últimos anos, importantes sinais de preocupação com o método de investigação, desenvolvimento de hipóteses fundadas na teoria e validação dos resultados entre outras características comuns do método científico.

Contudo, o entendimento do positivismo como o paradigma prevalecente na PCB precisa ser mais bem analisado. Um entrevistado reporta que:

A minha dúvida, a única dúvida que eu colocaria, é se tudo que a gente chama de positivo é positivista mesmo ou não é uma outra coisa, não é um meio termo, uma outra coisa. Porque o trabalho positivista mesmo [...] ele tem algumas características quantitativas, isso, aquilo. Tem coisa que eu não sei se eu posso caracterizar como positivista mesmo.

Essa fala, por si só, já exprime uma preocupação: quais são, efetivamente, as características daquilo que se chama de positivo e positivista na PCB. Ainda existe muita confusão e desinformação em relação aos conceitos filosóficos que norteiam os processos de pesquisa no

Brasil. No entanto, esses aspectos estão mais fortemente relacionados ao conceito de lógica social e serão abordados no capítulo seguinte.

5. A FALTA DE CONHECIMENTO FILOSÓFICO NA PESQUISA CONTÁBIL BRASILEIRA

No capítulo anterior, procurei descrever o desenvolvimento da PCB, apresentando os principais aspectos históricos envolvidos na mudança de uma tradição de pesquisa normativa para uma mais preocupada com os aspectos metodológicos e, fundamentalmente, positiva.

Neste capítulo, analisarei as características da PCB que surgiram ao longo desse processo de mudança. Com isso, os principais aspectos da lógica social, ou seja, das características da prática da pesquisa contábil brasileira atual passam a ser discutidos. Porém, assim como no capítulo anterior, aspectos das lógicas fantasmáticas e políticas também serão abordados, lembrando que a articulação e intervenção serão feitas no capítulo seguinte.

5.1. As análises da mudança paradigmática

O trabalho pioneiro no Brasil a discutir essa mudança de paradigma é a tese de doutorado de Carlos Renato Theóphilo (2004), em que o autor analisou 20% das pesquisas contábeis realizadas entre 1994 e 2003, incluindo dissertações, teses e artigos publicados em revistas e congressos, dividindo esse período de tempo em dois e comparando-os. Sua conclusão corrobora o exposto no capítulo anterior em relação à mudança paradigmática na PCB:

é possível propugnarmos que está se processando uma mudança de paradigma em relação à produção científica estudada. Conforme verificamos, essa mudança teve início no final dos anos 90, mas passou a ser mais intensa nos primeiros anos da década atual.

[...]

O novo paradigma caracteriza-se pela valorização dos estudos contendo pesquisas empíricas e pela busca de uma maior aproximação dos trabalhos a um formato científico.

[...]

Na primeira fase [1994-1998], são predominantes trabalhos teóricos, que adotam postura teórica normativa e desenvolvem investigações em profundidade, voltadas a propor novas ideias e visões. Por sua vez, o tipo de trabalho mais frequente no segundo período [1999-2003] é teórico-empírico, apresenta postura teórica positiva e realiza investigações em superfície. (THEÓPHILO, 2004, p. 175)

É clara a mudança na forma de se fazer pesquisa, tendo sido ampliada a visão da necessidade de trabalhos com fundamentação empírica. Afirmo o autor que:

Uma constatação interessante é feita em relação à evolução ocorrida ao longo dos anos na proporção de estudos contendo pesquisas empíricas: no intervalo de 1994 a 1998, os estudos teóricos constituíam maioria, representando 75% do total de trabalhos; já no período compreendido entre os anos de 1999 e 2003, a situação se inverteu e a proporção de trabalhos teórico-empíricos passou a ser maior do que a de estudos teóricos, atingindo 64% do total. (THEÓPHILO, 2004, p. 175)

Mendonça Neto (2007) elaborou tese de doutorado na qual que analisa duas mudanças paradigmáticas ocorridas na contabilidade brasileira (sendo a primeira a mudança do paradigma italiano para o norte-americano ocorrido em meados do século passado, como já comentado em depoimento transcrito, mas fora do escopo desta tese pois anterior ao início da pesquisa como aqui analisada). Nela, avaliou todos os números da Revista Contabilidade e Finanças entre 1984 e 2005, e todos os artigos publicados nos Congressos ENANPAD, referentes a pesquisas contábeis, entre 1981 e 2005. Segregou os artigos em positivo e normativo conforme o objetivo da pesquisa: implicações ou relevância para a prática contábil ou compreensão de fenômeno contábil (o que por si só já é uma construção questionável, pois trabalhos positivos podem ter efeito relevante e implicações na prática, mas voltarei a esse assunto no item 6.3.) (2007, p. 102 e 104). Apresento, a seguir, os gráficos que resumem os resultados encontrados, conforme publicados pelo próprio autor:

Gráfico 5 - Distribuição temporal da produção científica - RCF

Fonte: (MENDONÇA NETO, 2007, p. 105)

Gráfico 6 - Distribuição temporal da produção científica - ENANPAD

Fonte: (MENDONÇA NETO, 2007, p. 103)

Apesar de positivo e normativo não serem paradigmas propriamente ditos dentro do conceito apresentado no item 2.2.5, há uma relação entre o positivo e o positivismo, mas não necessariamente generalizável. Todavia, claramente na evolução dos trabalhos da ENANPAD a mudança da visão do normativa para a positiva, que apesar de ocorrer de maneira mais sutil nos trabalhos publicados na Revista Contabilidade & Finanças, a tendência de mudança também é clara. Ainda, corroborando com o apresentado no capítulo anterior, essa mudança paradigmática, seguindo as tendências da economia e finanças, se dá no momento em que há uma necessidade de publicação de artigos científicos. (MENDONÇA NETO, 2007, p. 119)

Portanto, existem evidências empíricas de uma mudança em direção a uma pesquisa mais empírica e mais positiva, focada primordialmente nos conceitos de conhecimento com base no positivismo. Essa conclusão pode também ser vista em inúmeros outros artigos que indicam a direção em relação às pesquisas teórico-empíricas, descritivas, positivas, aos moldes do positivismo. Todavia, afirmar que a pesquisa contábil é positivista é quase uma afirmação de fé, pois as análises paradigmáticas ainda carecem de mais profundidade.

Ainda, os trabalhos bibliométricos analisados estão focados em aspectos mais operacionais da pesquisa. Assim, descrições dos autores, contagem de métodos, metodologias, teorias, temas, áreas, visão positivo-normativo, aspectos empíricos da pesquisa, referências, entre outros, estão presentes, mas sem estar fundamentados em uma visão profunda das inter-relações entre os aspectos analisados, que somente a visão filosófica mais ampla permite. Desse modo, mais do que poder afirmar que a pesquisa contábil é positivista, os trabalhos bibliométricos mostram que ela tenta ser cada vez mais empírica, positiva, descritiva e objetiva, o que não

deixa de ser um indício da influência do positivismo. (SILVA *et al*, 2005; CARDOSO *et al*, 2007; RIBEIRO FILHO *et al*; DEMUNER *et al*, 2008; ESPEJO *et al*, 2009; COELHO *et al*, 2010; MACHADO, E. A. *et al*, 2011; MIRANDA *et al*, 2011; SÖTHE *et al*, 2011)

5.2. As discussões filosóficas no ambiente de mudança paradigmática

Um assunto que chama atenção na evolução da PCB é a falta de discussões amplas e organizadas sobre a filosofia do conhecimento, ontologia, epistemologia ou paradigmas. Por exemplo, quando perguntado se lembrava de quaisquer discussões formais sobre a necessidade de inserir o positivismo na pesquisa contábil, ou outras discussões desse tipo, um professor mencionou que:

Não houve essa, esse processo de discussão. Eu não me lembro. Eu, pelo menos, não participei disso. [...] Eu não me lembro de ter participado de movimento dessa natureza, não, de ter visto esse movimento.

Na mesma linha, ao menos outros três entrevistados não se lembravam de fazer parte ou notar a existência de qualquer tipo de discussão formal generalizada sobre questões relacionadas ao positivismo ou qualquer outro tipo de discussões ontológicas e epistemológicas.

Segundo outro professor, por outro lado, em alguns momentos, foram realizados painéis de discussão com enfoque pedagógico, em que foram discutidas algumas questões sobre pesquisa (de duas a quatro sessões), mas com pouca participação dos docentes. Também relembrou a presença limitada dos próprios professores nas *Discussões Metodológicas* da USP, apresentações obrigatórias sobre a metodologia das dissertações e teses de todos os alunos de pós-graduação de contabilidade. Em geral, no máximo, o orientador do aluno está presente, às vezes, nem isso.

Porém, conforme outro professor, apesar de não ter havido discussões formais,

nas reuniões, assim, vamos dizer, de conselho e outras reuniões regulares do conselho e outras reuniões no âmbito do departamento, aí começou a vir esse discurso forte, esse discurso começou a permear as conversas.

Também afirma que esse discurso culminou na inclusão do Prof. Gilberto Martins, como mencionado no capítulo anterior. Quando se trata de uma discussão mais especificamente relacionada ao positivismo, declara que:

Agora, essa questão de ser mais positivistas, é, a gente percebe também em todo o processo de elaboração de teses, dissertações e artigos. Na hora que você vai, não uma pressão, um discurso forte, presente, no sentido de que nossos trabalhos [...] têm que ser mais positivistas.

Contudo, quando perguntado sobre a fonte desse discurso, respondeu que: *“Acho que é meio difusa, um fala o outro fala...”*.

Desse modo, como declarado no capítulo 4, houve pressão para um aumento no aspecto metodológico da pesquisa, mas sem um processo formalizado de discussão sobre o positivismo, normativismo ou qualquer discussão filosófica sobre a geração de conhecimento. O que me parece ter acontecido é que, no meio dessas preocupações sobre a falta de aspectos metodológicos, emergiu o positivismo de forma difusa e não-organizada. O normativismo, que poderia ter sido uma contraposição, já estava, de modo geral, enfraquecido. De acordo com um entrevistado:

O [pesquisador] normativo, ele não se fez, eles não se juntaram para poder falar: nós também podemos fazer uma grande pesquisa. Tipo, o grupo que estava a favor do positivismo pegou o poder de só tentar nos congressos esse tipo [de trabalho], e o grupo normativo deixou rolar, e se distanciou até mesmo dos congressos e de todo esse meio. Eles não iam mais a nada.

Houve então a omissão do único grupo que poderia ter promovido uma reação ao positivismo, formado por professores mais antigos, com carreiras bem estabelecidas, que não necessariamente estavam almejando publicações em congressos e revistas científicas. Tinham mais vontade de continuar estudando aquilo que lhes interessava do que competir por publicações. Professores mais novos que abraçaram o positivismo, porém, precisavam delas para avançar na carreira e alcançar promoções. Além disso, o grupo normativo era muito menor, de antes da explosão dos programas de pós-graduação em contabilidade.

Desse modo, o positivismo era aceito principalmente pelos professores mais novos e pelos doutores que estavam sendo formados, já sob a influência dessa nova preocupação metodológica com disciplinas relacionadas a abordagens mais quantitativas e positivistas.

Os docentes sugeriram muitos motivos diferentes dessa ampla aceitação do positivismo, sem uma discussão geral. E, além de meras opiniões sobre o motivo de ter se tornado a corrente principal na contabilidade, indicaram que o processo do seu estabelecimento não foi pensado minuciosamente na academia brasileira, mas ‘simplesmente aconteceu’, simplesmente ‘seguiu o fluxo’.

Um entrevistado acredita que:

o movimento partiu meio direto deles [dos profs. Sergio, Alessandro e Gilberto] para os alunos, sem passar muito pelos professores propriamente ditos. Se você olhar os demais professores de contabilidade da época, quer dizer, isso foi para os professores depois. [...] Mas os professores do pós da época, ou da área de financeira, que era eu [e outros...] a gente trabalhava muito mais na forma de uma reação aos pedidos de alunos para trabalharem nessas linhas [positivas]. Ou mesmo na linha gerencial, O Catelli nunca trabalhou nessa linha. Ele era na área de criação de modelos.

Como outro relata, os alunos começaram a usar o que aprenderam nas aulas de pós-graduação, e que não seriam os professores que falariam contra seu uso. Deve-se lembrar que, no momento de transição, já há cursos de Contabilometria, Métodos Quantitativos, Metodologia e Teoria Avançada da Contabilidade bem estabelecidos.

Um entrevistado, por outro lado, usou uma metáfora para explicar o processo da emergência e do estabelecimento do positivismo:

É que essas coisas, quando você está dentro do contexto, você vai acabando vestindo essas coisas e não vai percebendo. Você que é jovem e que nada, se você for um bom nadador, e conseguir nadar, por exemplo, dois quilômetros no mar, o que que você faz? A temperatura de quando você pisa na água e começa a dar suas primeiras braçadas, a temperatura que você vai estar na água lá há 2 quilômetros depois elas são absolutamente diferentes, ou podem ser diferentes, ou podem se alterar durante o caminho, o que você vai fazer? Você vai se adaptar, seu corpo vai se adaptando. E você acaba nem percebendo. Eu tenho certeza o seguinte: se você botar medidor de temperatura diferentes em um trajeto de dois quilômetros, você vai encontrar uma cacetada de diferenças, mas o seu corpo se adapta. E na nossa cabeça é mais ou menos assim também.

Portanto, o ambiente estava mudando por muitos motivos e as pessoas estavam simplesmente se adaptando a uma nova realidade. Outro aspecto foi apresentado por outro entrevistado, sobre um efeito de deslumbramento de uma coisa nova:

o que eu tenho é uma mera... um mero chute. Eu acho que é uma tendência natural do ser humano. Você começa a estudar uma matéria, aparece uma forma nova de ver, é incrível o que isso chama a atenção. Eu vi isso várias vezes. Por exemplo, quando se falou aqui a primeira vez em balanço social, o que isso passou por todas as rodas, só se falava de balanço social. Todos os congressos só tinham quilos e quilos de artigos tudo repetido, falando de balanço social. Uma coisa nova dá a impressão que enobrece a área e cria uma oportunidade.

Continua mencionando outros exemplos na contabilidade e administração, tais como o capital intelectual, gestão baseada em objetivos, orçamento base-zero, eficiência vs. eficácia, custeio baseado em atividades e *Balanced Scorecard*. Quando trata do positivismo, prossegue:

Então, toda vez que acontece uma coisa nova há uma, parece, que descoberta do mundo! Está descoberta a salvação da humanidade. A cadeira, a matéria, agora ela vai ser científica, agora ela vai ser mais importante. Eu tenho a chance de entrar num negócio novo, ninguém tá lá. Então o campo vai ser mais fácil, tem pouca coisa, ninguém escreveu nada, não fez nada. Acho que tem tudo a ver com isso. Apareceu esse uso, ninguém sabia que podia usar essa coisa. Ah! é só usar estatística, é só aprender a fazer uma regressão, o que é uma correlação, o que que é R2 e estamos resolvidos, não é?

Nesse sentido, o uso do positivismo também se tornou um modismo. E, uma vez mais, como não houve a emergência de um paradigma concorrente, já que somente o positivismo estava sendo ensinado de forma mais estruturada, o campo estava aberto para que ele florescesse.

Ao estabelecer que a preocupação com a necessidade de metodologia não levou a uma discussão estruturada sobre a ontologia, epistemologia, filosofia do conhecimento e/ou paradigmas, passarei a abordar tanto os conceitos de positivo e positivismo presentes na PCB quanto o que está sendo ensinado na área de metodologia nos cursos contábeis.

5.3. Os cursos de metodologia nos programas de pós-graduação

Neste item analisarei as disciplinas de metodologia oferecidas pelos programas de pós-graduação em contabilidade no ano de 2012. As ementas das disciplinas foram obtidas

diretamente dos *sites* dos respectivos programas listados pela CAPES. Quando não disponíveis, foram utilizadas as últimas ementas das disciplinas encontradas no *site* da CAPES. As ementas utilizadas encontram-se, na íntegra, no Apêndice II. Em um levantamento sobre a programas no ano de 2012, as disciplinas de metodologia (ou métodos) e teoria positiva da contabilidade foram agrupadas em quatro categorias, conforme apresentadas abaixo (já agrupadas):

Tabela 8 – Disciplinas de metodologia oferecidas nos programas brasileiros de pós-graduação em contabilidade em 2012¹⁵²

	FUCAPE	FURB	PUC/SP	UERJ	UFBA	UFC	UFES	UFMG	UFPE	UFPR	UFRRJ	UFSC	UNB	UNIFECAP	UNISINOS	UPM	USP/SP	USP/RP	Total
Métodos Quantitativos*	2	2	2	2	2	2	2	1	2	1	1	1	1	3	1	1	4	1	31
Metodologia e Epistemologia**	1	2	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	20
Teoria Positiva da Contabilidade**				1			1						1				1		5
Métodos Qualitativos****						1													1
Total	4	4	3	5	3	4	4	2	3	2	2	2	3	4	2	2	7	2	57

* - Contabilometria, Econometria I e II, Análise Multivariada, Métodos Quantitativos e Séries Temporais, Dados em Painel e Modelagem Linear Hierárquica

** - Metodologia, Métodos de Pesquisa e Científicos, Epistemologia da Pesquisa e Pesquisa Empírica na Contabilidade

*** - Teoria Contábil Positivista, Teoria Avançada da Contabilidade (no sentido da teoria contábil positiva, não aquelas relacionadas à teoria contábil financeira)

Salta aos olhos a preocupação com os métodos quantitativos: pouco mais que metade das disciplinas oferecidas é de métodos quantitativos. Apesar de esses poderem, e serem, usados sob outros paradigmas que não o positivismo, representam a própria base metódica do positivismo e não são muito usados em outros (cenário que está mudando com o crescimento de pesquisas com métodos mistos). Ao se comparar essa informação com a quase inexistência de métodos qualitativos (atualmente, há apenas uma disciplina oferecida na UFC), o viés é evidente. O fato de não haver disciplinas de métodos qualitativos sendo oferecidas nos próprios programas, com conteúdos enfocados na pesquisa contábil, demonstra uma profunda

¹⁵² Disciplinas como os Seminários de Tese da USP ou Pesquisa Contábil da UnB não foram consideradas como disciplinas propriamente ditas porque sua característica principal é mais de um foro prático de discussão, melhoria e questionamento das teses, dissertações e artigos do que de uma verdadeira aula com conteúdo formalmente estabelecido transmitido por professores e leituras de textos. Além disso, as disciplinas que não são fixas nos currículos, por exemplo as especiais oferecidas esporadicamente, não foram consideradas. Para maiores informações sobre a metodologia deste levantamento, veja item 3.6.

falta de interesse nesse tipo de método e, por consequência, nos paradigmas que são principalmente baseados em dados qualitativos.

Essa preocupação não é somente de 2012. Uma análise dos nove programas que existiam em 2002 (para maiores detalhes, vide item 4.1) e a comparação da evolução nas disciplinas entre 2002, 2007 e 2012 (somente desses 9 programas, para fins de comparação) mostram o seguinte resultado:

Gráfico 7 – Evolução nas disciplinas de metodologia nos programas existentes em 2002

Houve um aumento na quantidade de disciplinas relacionadas aos métodos quantitativos durante o período de 10 anos observado. Seu uso, fundamentalmente na investigação positivista, está de acordo com a crescente preponderância do positivismo.

Por outro lado, quando olhamos as disciplinas relacionadas à teoria contábil positivista, somente quatro programas oferecem disciplinas especificamente relacionadas a esse tipo de pesquisa. Isso indica um foco mais forte no ensino dos métodos do que no das teorias.

Todos os programas oferecem disciplinas de metodologia, o que é um bom indicativo. Porém, somente na USP/SP e na FURB existem matérias mais avançadas, denominadas Epistemologia da Pesquisa, que supostamente abordam mais profundamente as questões filosóficas da pesquisa, mas essas serão analisadas separadamente.

Passemos então a uma análise mais detalhada das ementas das disciplinas de metodologia, visando a entender quais são os principais temas nelas abordados. O primeiro aspecto observado é a grande quantidade de ementas muito breves, o que limita as possibilidades de análise. Uma delas contém somente 18 palavras para descrever o curso. Metade tem menos de 60 palavras. Apesar dessa despreocupação quase generalizada com a elaboração das ementas, algumas conclusões são possíveis. A observação dos conteúdos revela que 17 entre as 18 disciplinas de metodologia com ementas disponíveis apresentam algum tipo de preocupação conceitual.

Quando se segregam as abordagens conceituais do resto dos temas, pode-se concluir que não há preocupação sobre a ontologia e epistemologia. Os aspectos conceituais de alguns deles são muito vagos, como nos seguintes exemplos (descrições completas somente das partes conceituais):

- Objetivo da pesquisa. (Curso 13)

Algumas demonstram preocupação com a natureza da ciência, do conhecimento e do processo de pesquisa, às vezes especificamente relacionada à pesquisa contábil (descrições completas somente das partes conceituais):

- Natureza do conhecimento científico. (Curso 1)
- A pesquisa e as ciências sociais aplicadas. O enfoque científico. Pesquisa pura e aplicada. (Curso 6)
- Proceder da investigação da pesquisa científica no processo da observação Informal e formal. A teoria do conhecimento e o saber. A natureza do conhecer, formas, conceitos e juízos. (Curso 8)
- A pesquisa e as ciências comportamentais. O enfoque científico. Ciência pura e aplicada. Pesquisa pura e aplicada. (Curso 10)
- Ciência, conhecimento e a pesquisa científica. O pesquisador, a pesquisa e suas classificações. (Curso 12)
- Objetivos da ciência, a exploração científica e teoria. O trabalho intelectual do Âmbito da ciência. Tipos de conhecimento. A produção de conhecimento na área da ciência contábil. Tipos de pesquisa. (Curso 11)
- A problemática do conhecimento. Ciência e verdade. A explicação científica. (Curso 16)
- Natureza e objetivo do conhecimento científico. (Curso 18)

Algumas mostram preocupação com o processo de pesquisa:

- O processo de pesquisa e as ações do pesquisador. Tipos de pesquisas e seu delineamento. (Curso 3)
- O processo de investigação científico. (Curso 18)
- Entender o processo de investigação científica. (Curso 2)

Outra inclui o aspecto da pesquisa normativa e positiva na controladoria:

- Conceito de Ciência e postura científica; aspectos e características do conhecimento científico; o processo da pesquisa científica em controladoria; pesquisa positiva e normativa em controladoria (Curso 15)

Todas as descrições acima são superficiais nas suas abordagens conceituais das questões relacionadas à pesquisa. Não há menção explícita à ontologia, epistemologia e/ou aos paradigmas, o que não necessariamente significa que não são apresentados nas disciplinas, mas indica uma falta de maior preocupação. Se tais questões realmente fossem tratadas a fundo, esperava-se que aparecessem nas ementas. Somente um sumário contém a palavra epistemologia:

- 1) Ciência Moderna, Método Científico e conceitos correlatos;
- 2) Perspectivas Epistemológicas relevantes e seu uso aplicado à pesquisas em Controladoria (Organizações) e Contabilidade; (Curso 17)

Porém, a preocupação epistemológica não parece ocupar posição central, conforme mostra a continuação do sumário:

- 3) Construção de Hipóteses e definição de variáveis;
- 4) Fases de um projeto de pesquisa;
- 5) Métodos qualitativos de pesquisa;
- 6) Métodos quantitativos de pesquisa: (a) Análise descritiva de dados (b) Seleção de amostra e amostras probabilísticas (c) Análise de Correlações (d) Regressões (Curso 17)

Isto é, a questão da epistemologia está presente, mas não tem papel central. O mesmo acontece com o único sumário que menciona a palavra paradigma:

Conceituação e tipologia. O processo de pesquisa. Paradigmas e metodologias. (Curso 4)

Esse único sumário que apresenta claramente a ideia de paradigma mostra a evolução diária do conteúdo do programa. Somente está previsto um dia para discussões sobre paradigmas e metodologias. Adicionalmente, há uma preocupação em apresentar paradigmas distintos, mas um foco na construção de hipóteses e variáveis, típicos de trabalhos positivistas

Assim, observa-se claramente a falta de maior preocupação com a ontologia, a epistemologia e/ou os paradigmas em geral na metodologia dos programas de pós-graduação em contabilidade no Brasil. Como as disciplinas de metodologia não têm foco principal nas premissas filosóficas do processo de pesquisa, abordam três outras questões: metodologias, métodos e formalidades do processo de escrever um relatório de pesquisa.

Quanto às metodologias, somente dois sumários declaram quais abordagens metodológicas distintas serão discutidas:

- Abordagens metodológicas: empirista; positivista; funcionalista; sistêmica; estruturalista; fenomenológica-hermenêutica e crítico-dialética. (Curso 16)
- Movimentos metodológicos (empirismo, positivismo, dialético, estruturalismo, sistemismo, fenomenalismo) (Curso 5)

Esses dois sumários apresentam abordagens metodológicas (na verdade, as mesmas em ambos, baseadas nas propostas de Théophile (THEÓPHILO, 2004; 2007)). Os outros sumários, quando mencionam metodologia, o fazem de forma superficial, sem explicação aprofundada do que será discutido. Ao tratar de métodos, a maioria também é muito superficial. Quando se observam somente as partes de metodologia e métodos, encontram-se:

Métodos de abordagem do problema científico. Principais métodos e técnicas de pesquisa em Contabilidade e Controladoria. (Curso 15)

Método científico

Técnicas de Pesquisa; (Curso 1)

Os métodos de pesquisa, procedimentos analíticos-científicos e suas tipologias, variáveis e aplicações. (Curso 8)

Hipóteses, Técnicas de pesquisa aplicada à empresa. Questionário. População e amostra. (Curso 10)

Metodologia da pesquisa científica. Bases de dados bibliográficos. (Curso 12)

Técnica de pesquisa. Lógica Aplicada. (Curso 13)

recursos utilizados na coleta, análise e tratamento de dados. (Curso 11)

No mesmo sentido em que as partes conceituais frequentemente podem ser muito superficiais, na maioria dos sumários, a metodologia e os métodos não são muito bem explicados. Outro aspecto é que somente três mencionam a distinção entre os métodos quantitativos e qualitativos:

Processo, métodos e técnicas de pesquisa qualitativa e quantitativa em contabilidade. (Curso 6)

5) Métodos qualitativos de pesquisa;

6) Métodos quantitativos de pesquisa: (a) Análise descritiva de dados (b) Seleção de amostra e amostras probabilísticas (c) Análise de Correlações (d) Regressões (Curso 17)

Pesquisa qualitativa: conceitos, tipos e aplicações

Pesquisa quantitativa: conceitos, tipos e aplicações (Curso 18)

A análise dos métodos desse sumário indica uma menor preocupação com os aspectos qualitativos. Em outro, essa visão parece se alterar:

- Levantamento (survey) – questionários;
- Entrevistas;
- Grupo Focado e Observação;
- Análise de conteúdo;
- Mapas conceituais;
- Estatísticas descritiva;
- Pesquisa-ação;
- Estudo de caso;
- Análise e Interpretação de dados e Relatórios. Argumentação. Dicas práticas. Métodos Multiatributos; (Curso 14)

O mesmo ocorre em:

Estratégias de Pesquisa: bibliográfica; documental; experimental; levantamento; pesquisa ex-post-facto; estudo de caso; pesquisa etnográfica e pesquisa-ação. • Técnicas para coleta de evidências, dados e informações: observação; observação participante; questionário; escalas de atitudes; entrevista; focus group; análise de conteúdo; análise do discurso; história de vida. (Curso 16)

Contudo, esses são os dois únicos programas que apresentam explicitamente métodos quantitativos e qualitativos. No seguinte, é clara a preocupação inversa:

- Processo de pesquisa
- **Paradigmas e metodologia**
- Pesquisa bibliográfica
- Projeto de Pesquisa
- Medição e escalonamento
- Coleta de dados
- Elaboração de questionários
- Dados quantitativos
- Amostragem; determinação do tamanho inicial e final da amostra
- Distribuição de frequência
- Análise da variância e covariância
- Redação
- Correlação e regressão
- Análise discriminante
- Análise fatorial (Curso 4)

E mesmo sendo o único sumário que menciona o termo paradigma, o resto do conteúdo programático é fortemente relacionado ao positivismo. Mostra o maior foco no aspecto quantitativo da coleta e análise dos dados, e nenhuma preocupação com os dados qualitativos, o que sugere uma abordagem positivista.

Outro sumário com viés claro para o positivismo mostra:

- 6- Procedimentos e Fontes e coleta de dados (exploração de dados secundários, Métodos de Survey; Instrumentos para comunicação com os correspondentes; Estudos observacionais; Experimentação);
- 7- Análise e interpretação de dados (preparação e descrição de dados; exploração exibição e exame de dados; testes de hipótese; medidas de associação, análise multivariada; apresentação de resultados); (Curso 5)

Embora apresente a ideia de diferentes abordagens metodológicas, há preocupação clara com os aspectos quantitativos e positivistas da investigação, tais como mensuração dos dados e escalas de mensuração, testes de hipóteses, medidas de associação, métodos de levantamento e análise multivariada. E essa influência do positivismo pode ser observada nos seus conflitantes objetivos:

Ajudar ao aluno a entender a diferença entre as diversas abordagens metodológicas;
Esclarecer o que é pesquisa científica e seus diferentes tipos; (Curso 5)

Apesar de aceitar diversas abordagens metodológicas, também declara o seguinte objetivo:

Ajudar o aluno a identificar oportunidades de investigação empírica na área contábil, **especialmente as que ensejem tratamento estatístico de dados**; (negrito adicionado)(Curso 5)

A intenção clara de encontrar problemas de pesquisa que demandam o tratamento estatístico dos dados mostra a influência do positivismo. Há, no mínimo, uma falta de cuidado na elaboração do sumário, ou, pior, uma compreensão equivocada do processo de pesquisa.

No sentido geral, pode-se perceber grande preocupação com os métodos. Somente dois sumários contêm uma discussão clara sobre diferentes metodologias. Também, os métodos (ou técnicas) de coleta e análise de dados parecem ser mais importantes do que a parte conceitual.

Entretanto, outra preocupação pode ser encontrada nos sumários das disciplinas: o relatório, seja na forma da dissertação, tese ou artigos científicos. Até formalidades como as regras da ABNT, citações e bibliografias são tratadas. Alguns exemplos:

Estruturação de uma dissertação de mestrado. Citação e referências bibliográficas. (Curso 13)

Normalização de trabalhos científicos. (Curso 1)

Capacitar os alunos para elaborar projetos de pesquisa científica, com ênfase na elaboração do projeto da dissertação de mestrado, e para a observância das normas comuns aos trabalhos monográficos segundo a ABNT. (Curso 2)

O projeto de pesquisa: Seus elementos e fatores de fundamentação. A normalização do trabalho científico. (Curso 8)

Projeto de dissertação. Delineamentos do projeto: tema; problema; objetivos; justificativa; metodologia; revisão de literatura; (Curso 11)

Estruturação do relatório final. (Curso 3)

Relatórios de pesquisa. (Curso 10)

principais aspectos referentes às técnicas e procedimentos usuais de pesquisa, especialmente os relacionados com planejamento, estruturação, elaboração e formulação de relatórios de pesquisas científicas relacionadas à Contabilidade e Finanças. (Curso 9)

Normas ABNT. (Curso 18)

Além de discutir como se faz um relatório, algumas disciplinas claramente demonstram sua intenção de solicitar ao aluno que desenvolva um projeto de pesquisa:

Elaboração, discussão e apresentação de um projeto de pesquisa para a defesa da dissertação de Mestrado. (Curso 12)

Da apresentação de anteprojeto da pesquisa que irá compor a dissertação [como item da avaliação]. (Curso 16)

aplicação prática por meio da elaboração de um projeto de pesquisa. (Curso 15)

9- Elaboração do projeto de pesquisa. (Curso 5)

No geral, o primeiro aspecto observado na análise das disciplinas de metodologia é que a maioria permanece muito superficial na sua apresentação do que será discutido em sala de aula. Ademais, nota-se a inexistência de preocupação com discussões ontológicas e epistemológicas. As partes conceituais dos cursos são mais relacionadas à natureza do conhecimento e da ciência, mas não tratam das diferentes formas possíveis de se ver o mundo e ganhar conhecimento. A ausência desses termos nos sumários não necessariamente representa que não são tratados, mas indica que não são considerados relevantes, são ignorados, ou pior, desconhecidos (tendo a crer na última).

Por outro lado, há uma forte preocupação com o processo de fazer pesquisa no sentido mais prático e operacional, enfocando principalmente os métodos e a elaboração dos relatórios. Ademais, parece haver uma preocupação mais ampla com os métodos quantitativos do que com os qualitativos.

Essa falta de discussão filosófica e o foco nos métodos encontrados nas disciplinas de metodologia estão de acordo com os resultados mostrados ao início do item atual. A grande preocupação com as disciplinas de métodos quantitativos e a única disciplina de métodos qualitativos oferecida em um único programa corroboram a interpretação dos posicionamentos das disciplinas de metodologia. Pode-se concluir que os programas mostram um foco visível nos métodos quantitativos, o que leva a um viés natural em direção ao positivismo.

A falta de discussões ontológicas e epistemológicas começa a cobrar seu preço. O foco no método faz com que os alunos não tenham conhecimento das próprias origens desses métodos. E como os métodos representam a parte central da preocupação, conforme foi mostrado, os fundamentos filosóficos de todo e qualquer tipo de método não foram discutidos. E o foco no método aguça as preocupações com o método, não com o problema da pesquisa. Ademais, quando se enfoca somente um tipo de método (quantitativo neste caso), buscam-se problemas que possam ser tratados com o uso de um único tipo de método e um tipo de paradigma: o positivismo. E um paradigma mal-informado, já que não há explicações ontológicas e epistemológicas.

Veja-se que essa conclusão também foi alcançada por Machado *et al.* (2011, p. 7) após análise de algumas ementas dos cursos de metodologia de programas de pós-graduação:

Pela análise das ementas percebe-se uma preocupação dos Programas de Pós-Graduação em viabilizar uma qualificação substantiva quanto à instrumentalização da pesquisa. Todavia, o desenvolvimento de habilidades críticas não recebe o mesmo nível de dedicação. Nesse sentido, tal debilidade fica ainda mais contundente em cursos de nível de mestrado, uma vez que estes, no que tange à formação do caráter científico do pesquisador, se dedicam minimamente a ofertar disciplinas que situam o aluno no plano metodológico da pesquisa, voltando-se para a operacionalização de trabalhos acadêmicos.

Faço aqui uma crítica: como é possível entender profundamente e aplicar metodologias e métodos sem a compreensão das fundamentações filosóficas que estão por trás das suas origens, dos seus desenvolvimentos? Como se pode falar em fazer projetos de pesquisa, artigos e dissertações se o entendimento do que é pesquisa é superficial e limitado? A preocupação em fazer está sendo superior ao entendimento do por que e como se faz pesquisa.

Contemos quantas vezes aparece o termo ciência nas citações acima. Como já discutido no capítulo 2, ele pode ser bastante problemático e trazer no seu bojo um viés sobre o que é conhecimento. Essa demarcação do que é científico e do que não é científico deve ser vista por um ponto de vista mais profundo da filosofia, da teoria do conhecimento, que não parece estar presente.

Um efeito desse discurso metodológico superficial e operacional pode ser visto na conclusão de Martins (2007, p. 12), após analisar 300 pareceres de avaliação para a seleção de trabalhos para o V Congresso USP de Controladoria e Contabilidade:

Preocupante constatação: a maioria dos trabalhos foi aprovada pelo cumprimento de critérios obrigatórios e necessários para qualquer texto cujo autor pretenda qualificar como científico – redação correta, atenção às regras de formatação, estrutura e organização e quesitos assemelhados.

É possível ser diferente com cursos de metodologia como os mostrados acima? Com um agravante, a análise das disciplinas de epistemologia em nada acrescenta. Basta ver, no Apêndice II, como uma delas é extremamente sucinta e a outra uma cópia quase que fiel da disciplina de metodologia oferecida no mesmo programa.

5.4. Ontologia, epistemologia e paradigma nos artigos publicados em revistas

Conforme visto nos itens anteriores, faltam discussões sobre ontologia, epistemologia e paradigmas de pesquisa não só nas discussões dos docentes, mas também nas disciplinas de metodologia. Com o intuito de verificar sua presença nos artigos publicados, realizei um levantamento para selecionar uma amostra desses, com conteúdos abarcando discussões ou posicionamentos filosóficos (conforme item 3.6.).

A análise dos artigos selecionados enfocará a busca de discussões ontológicas, epistemológicas e/ou paradigmáticas e seus respectivos discursos. Todavia, nem todos os artigos selecionados no levantamento para análise serão citados, somente aqueles considerados relevantes para a construção da argumentação deste item. Aqueles que não forem citados não serão listados nas referências desta tese, mas sim no Apêndice III.

A ideia das premissas ontológicas e epistemológicas e a construção de paradigma, conforme o capítulo 2, está presente em alguns artigos, mas não em muitos. Somente poucos apresentam uma discussão desses conceitos que vai além da mera tangência com o tema. Raras discussões aprofundadas sobre sua relevância no processo de pesquisa podem ser encontradas.

Teixeira e Albuquerque Filho (2011) apresentam uma discussão profunda sobre ontologia e epistemologia para caracterizar o paradigma do interpretativismo com vistas a clarificar o que ele representa em sua forma mais completa, terminando por propor sua utilização na pesquisa em estratégia.

Santos e Farias (2011) focam na visão de paradigmas de pesquisa, comparando os Quatro Paradigmas de Burrell e Morgan com os Quatro Polos de Burney. Realizam uma discussão sobre as ontologias e epistemologias dos diversos paradigmas, propondo que tais modelos são bases úteis para a avaliação e classificação da pesquisa contábil. Ainda, propõem uma discussão acerca de diversos aspectos relacionados à adoção de paradigmas na pesquisa contábil, mas com foco maior na classificação de trabalhos do que na própria geração de conhecimento.

Schmidt (1998) elabora uma discussão sobre a contabilidade como ciência utilizando esses conceitos. Ao defender a contabilidade como ciência social, reconhece que:

Os epistemólogos, ao analisarem a natureza da ciência social, concentram suas atenções em termos de quatro grupos de suposições relacionadas à ontologia, epistemologia, natureza humana e metodologia.

Declara que os aspectos ontológicos de uma ciência têm relevância para sua classificação, mas não apresenta uma discussão mais aprofundada sobre a ontologia, epistemologia ou

paradigma, nem sobre sua importância para a conclusão de que a contabilidade é uma ciência social.

Cosenza *et al* (2011) apresentam diferentes abordagens teóricas que podem ser usadas para pesquisas contábeis na área ambiental, concluindo que:

É importante destacar que as suposições que o pesquisador contábil faz com respeito à natureza da realidade do fenômeno pesquisado (ontologia) afetarão a forma de alcançar o conhecimento sobre esse fenômeno (epistemologia) e isto, por sua vez, afetará o processo mediante o qual se poderá realizar a pesquisa científica (metodologia). Consequentemente, a escolha da metodologia de pesquisa apropriada não pode ser feita isolada de uma consideração das suposições ontológicas e epistemológicas que sustentam a pesquisa em questão. A metodologia se ocupa do processo de pesquisar e como tal tem dimensões tanto ontológicas como epistemológicas.

Apesar de os autores não especificarem as premissas ontológicas e epistemológicas das suas pesquisas, as posições epistemológicas de algumas teorias são apresentadas no artigo.

Theóphilo e Iudícibus (2004), de maneira semelhante à anterior, apresentam diferentes abordagens à pesquisa contábil gerencial. Reconhecem a existência de diferentes premissas ontológicas e epistemológicas para cada uma delas, apontando premissas opostas: objetivismo e subjetivismo. A única menção das posições ontológicas está na distinção entre abordagens de pesquisa convencionais e não-convencionais, mas sem maiores discussões.

Em relação à apresentação e justificativa das escolhas ontológicas e epistemológicas, somente em Machado (2008), cuja autora é portuguesa, a posição ontológica e epistemológica é dada para justificar sua escolha paradigmática. Declara que:

A forma como se adquire conhecimento acerca de um fenômeno é condicionada pelo modo como se vê a realidade, o que significa que a posição epistemológica do investigador tem de ser coerente com a sua posição ontológica. Da mesma forma, a metodologia de investigação escolhida tem de ser coerente com a posição epistemológica do investigador.

Observa-se que tal compreensão está de acordo com as discussões apresentadas no capítulo 2. A autora define suas premissas ontológicas e epistemológicas no próprio resumo:

Os pressupostos ontológicos e epistemológicos subjacentes a este estudo são compatíveis com o paradigma de investigação positivista.

Tais pressupostos são justificados e apresentados, mesmo que resumidamente, no texto.

Cosenza e Laurencel (COSENZA; LAURENCEL, 2011), justificam o paradigma usado, mas não tão claramente quanto no último. Os autores (curiosamente o primeiro autor obteve seu título de doutorado em uma universidade espanhola) aplicam a teoria da ação comunicativa de Habermas em um estudo sobre o processo de harmonização contábil no Brasil. Justificam a escolha da abordagem dada ao problema criticando as premissas ontológicas e epistemológicas do positivismo:

Nas últimas décadas tem ampliado a produção de artigos contábeis utilizando outras perspectivas como alternativas ao *mainstream*. Tais estudos procuram incorporar abordagens diferentes, através da adoção de métodos de interpretação naturalista e da reunião de várias doutrinas aplicadas nas teorias sociais, tais como os conceitos e fundamentos oriundos das ideias de Marx, Foucault, Habermas, Bourdieu, etc. [...] essa tendência tem sido motivada pela percepção de lacunas nas pesquisas contábeis seguindo a corrente dominante, que **tradicionalmente tem aderido a uma ontologia e epistemologia positivista aplicando predominantemente métodos de pesquisa quantitativos como metodologia preferida**.

[...]

O emprego das ideias de Habermas (1976, 1984, 1987 e 1992) na Contabilidade apresenta contribuições que podem ser apropriadas como contraposição ao *mainstream*, especialmente no caso brasileiro, onde impera o paradigma da doutrina positiva na academia [...] (meus grifos)

Rascão (2011) discute o objetivismo filosófico como base para a área da gestão da informação. Nesse trabalho, mesmo que a ontologia não seja mencionada diretamente, o objetivismo é apresentado como premissa ontológica:

O mundo exterior aos seres humanos está pensado ser composto de distintos objetos reais. Estes objectos têm propriedades inerentes, implicando por isso que os mesmos não são afectados pela maneira como se pensa acerca deles ou como se usam. [...] Os objectos vivem em si próprios, imunes à subjectividade dos nossos pensamentos, sentimentos e emoções. Eles têm significados específicos que podem ser conhecidos pela investigação das suas propriedades.

O autor justifica e critica o motivo de essa posição ser a base generalizada para a área de gestão da informação. Contudo, discute que essa posição ontológica não é válida para todos os tipos de pesquisa nessa área, e propõe uma abordagem subjetiva:

Recomenda-se para futuras pesquisas sobre a gestão da informação se fundamentar na inspiração das teorias dos subjectivistas, que procuram a sua contribuição no objectivismo dos problemas e que a economia não pode resolver.

Veja-se que esse artigo expressa uma preocupação subjacente com o monopólio de uma posição ontológica e uma demanda pelo uso de métodos subjetivos alternativos (curiosamente, o autor é português e docente em uma universidade portuguesa).

Nascimento *et al* (2010), na sua apresentação de estudos bibliométricos anteriores, mencionam alguns artigos que apresentam um “importante debate de pressupostos ontológicos, epistemológicos e metodológicos” sem maiores discussões desses, e apresentam uma categorização da pesquisa dentro da visão de paradigmas. Ainda, consideram epistemologia no mesmo sentido que nesta tese, não como ‘ciência das ciências’.

Machado *et al* (2011) apresentam uma análise bibliométrica de artigos de pesquisa e educação e concluem que:

Os achados do estudo sugerem que, em linhas gerais, a preocupação dos pesquisadores recaiu sobre o estabelecimento de contornos metodológicos, possivelmente como forma de reafirmar o processo de operacionalização de suas pesquisas; com prejuízo das necessárias vigilâncias ontológica e epistemológica.

Ademais, consideram o ambiente de pesquisa em educação “*ontológica e epistemologicamente falho*”.

Não foram encontrados outros artigos que discutiram questões ontológicas. E são dez em uma base ampla para a busca. Dentro desses, somente os dois primeiros citados se aprofundaram no tema. E, dos dez, seis foram publicados em 2011, dois em 2010 e um em 2008, o que indica um crescimento recente na preocupação com o assunto. (Alguns outros artigos até contêm o termo ontologia, mas não o discutem, não dão maior importância a ele, ou o utilizam em outro contexto, como, por exemplo, Farias e Farias(2010) e Ribeiro Filho *et al* (2007)).

Ao analisar o termo epistemologia na amostra de artigos, excluindo-se os bibliométricos, verifica-se seu pouco uso. Além dos citados acima, Moraes Junior *et al* (2009) analisam a

questão da interdisciplinaridade, abordando seus problemas epistemológicos e a necessidade da construção de uma epistemologia adequada à essa característica.

Slomski *et al* (2010) discutem que o ensino atual se fundamenta nas pressuposições epistemológicas do positivismo, sugerindo a necessidade de alteração do paradigma de ensino.

Um autor que discute epistemologia e passou a ser muito influente é Theóphilo. Sua visão é mais voltada para o conceito de “ciência da ciência”, de uma epistemologia da ciência (vide item 2.2.2), não no sentido mais amplo da teoria do conhecimento mais ampla. Tal fato pode ser verificado no seu mestrado, doutorado e trabalhos posteriores: para o autor, o papel da epistemologia é de uma metaciência, na qual também incluem-se conceitos não científicos, tais como os critérios de cientificidade, a concepção de causalidade e validação da prova científica (THEÓPHILO, 2000, p. 39). Todavia, a função principal da epistemologia, como pode ser visto no seu modelo quadripolar, baseado na visão de Martins, Gamboa e Bruyne é a de uma vigilância crítica da pesquisa científica. (vide (THEÓPHILO, 2004, p. 16; THEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2005, p. 148; THEÓPHILO, 2007, p. n.d.) para um entendimento mais completo do modelo proposto e sua origem)

E essa visão dos quatro polos e da epistemologia como metaciência é bastante influente na pesquisa contábil. Muitos trabalhos bibliométricos se utilizam desse modelo para a observação e classificação da pesquisa contábil. (LOPES, J. E. G. *et al*, 2006; NOSSA *et al*, 2007; RIBEIRO FILHO *et al*, 2007; COELHO *et al*, 2010; TAVARES *et al*, 2010). Outros não voltados para a mensuração das características da produção da pesquisa também são influenciados por esse modelo. (MILANI FILHO, 2009; SOARES *et al*, 2009; SANTOS, N. A.; FARIAS, 2011)

Nesse momento vale uma crítica: a pesquisa dita epistemológica no Brasil ainda está fundamentalmente preocupada com a taxonomia. A classificação das metodologias, teorias, paradigmas (muitas vezes sem explicitar ou entender o que são paradigmas) e métodos, identificação de autores, número de autores, região de origem, instituição e outras são ainda o foco das análises epistemológicas. Não são realizadas pesquisas com vistas a analisar a profundidade, qualidade, utilidade do conhecimento gerado, nem se há continuidade das pesquisas, linhas de pesquisa ou problemas na construção da lógica e apuração dos resultados.

Quando o foco da análise se volta para o conceito de paradigma, encontram-se textos que o abordam. Aguiar e Guerreiro (AGUIAR; GUERREIRO, 2007) criticam o paradigma econômico e a visão positivista dominante, propondo não a sua substituição, mas a adoção também de outros, mais adequados em determinadas circunstâncias. Inclusive, esse artigo se vale de muitos dos argumentos utilizados em uma discussão entre a visão monoparadigmática de Zimmerman e diversos outros autores proponentes de uma visão mais ampla, publicada em periódicos internacionais e resumida em Frezatti (2009).

Costa *et al* (COSTA *et al*, 2010) também questionam o paradigma predominante na pesquisa, utilizando a modificação da visão do sujeito ao longo da evolução do conhecimento humano como argumento, o que indiretamente está relacionado ao conceito de ontologia. Proposta também de paradigma alternativo é feita por Espejo *et al* (SANTOS, R. C. *et al*, 2010).

Slimski *et al* (OLAK *et al*) discutem a mudança de paradigma filosófico de pensamento moderno para o pós-moderno e suas implicações no ensino contábil.

Cesar *et al* (1998) discutem a diversidade de paradigmas de pesquisa na sua análise dos rigores metodológicos dos estudos de caso nas publicações nacionais e internacionais e concluem que:

O fato de haver um número crescente de pesquisadores aderindo ao método qualitativo pode representar uma mudança de paradigma para os estudos da área de Contabilidade, mas também pode estar associado à percepção que alguns têm de que métodos qualitativos são “soft”, enquanto métodos quantitativos são “hard”.

Pohlmann e Iudicibus (2006) argumentam que o paradigma dominante “*limita a análise das questões e impede a evolução do conhecimento quando analisada a matéria tributária*”.

Exceto os artigos acima mais voltados para a discussão da natureza dos paradigmas, a maioria dos artigos que se utiliza desse termo está relacionada a produções bibliométricas (citadas no item 5.1).

Ante ao exposto, verifica-se que a discussão sobre ontologia, epistemologia e paradigma não é totalmente ausente na PCB, mas ainda é pouca e superficial. Salvo raras exceções, não se

encontram discussões aprofundadas acerca das justificativas filosóficas dos paradigmas, especialmente no nível ontológico e epistemológico.

Todavia, muitos dos textos que se aventuram por esse campo já se encontram cheios de questionamentos da validade do paradigma dominante, o que se percebe mais claramente no campo da contabilidade gerencial e menos na financeira. Percebe-se, da leitura dos artigos citados nesse item, que muitos estão propondo a adoção de paradigmas alternativos e criticando as posições e os resultados do positivismo quando aplicado às ciências sociais. Já aparenta existir um movimento contestatório. Alguns poucos textos adicionais encontrados, com críticas mais contundentes e voltadas especificamente para a pesquisa em contabilidade, serão avaliados no item 6.2, na construção do movimento de contestação do discurso hegemônico.

Esse tipo de contestação, vale dizer, não está presente só na PCB. Veja-se, por exemplo, Santos *et al* (2010, p. 1), que analisaram as discussões epistemológicas nos periódicos da área de administração e concluem que *“O comportamento da literatura revelou que o assunto epistemologia está centrado em discussões das contestações das estruturas pré-concebidas da construção do conhecimento.”*

5.5. Ontologia, epistemologia e paradigma nas teses da FEA/USP

Ao observar, nas teses, os conceitos de ontologia e epistemologia, o resultado não é muito diferente das observações obtidas nos artigos. Além da já tão citada tese de Theóphilo, ressalto duas que não estavam incluídas na primeira análise pois foram defendidas após o levantamento das teses, mas que são fortemente influenciadas pelas questões ontológicas, epistemológicas e paradigmáticas: Nascimento (2011), que elabora uma análise crítica da contabilidade gerencial adotando uma visão multiparadigmática fundamentada na visão de paradigma como aqui proposta; e Farias (2012), que analisa a evolução da ciência da contabilidade, segregando-a de outras formas de geração de conhecimento com base nas suas características ontológicas e epistemológicas.

Rezende (2009) se utiliza das posições ontológicas e epistemológicas para justificar a sua adoção do interpretativismo. Pimentel (2009) também o faz, justificando sua posição

positivista. Apesar de não ter sido foco de análise desta tese, a dissertação de mestrado de Albanez (2008)

Borinelli (2006) menciona a ontologia, mas sem se aprofundar no tema, preocupando-se mais com a visão epistemológica na busca por uma estrutura conceitual da contabilidade gerencial.

Quanto à utilização da visão de paradigmas na pesquisa, os resultados são semelhantes aos encontrados nos artigos: paradigma é utilizado como sinônimo de teorias (tais como teoria da institucionalização, teoria da agência, teoria da contingência), como maneira mais comum em que a prática é feita, como positivo ou normativo ou em outros sentidos que não na visão de processo de geração de conhecimento proposto nesta tese. Não há vinculação entre a ideia de paradigma e os níveis da ontologia e epistemologia: no máximo em relação à teoria e metodologia.

Veja-se, então, que as discussões acerca do processo de geração de conhecimento calcado em aspectos filosóficos são ainda mais raras nas teses do que nos artigos (até mesmo por serem um volume bem menor de trabalhos). Assim, verifica-se que a presença das discussões filosóficas não ocorreu no processo de mudança de paradigma, não se dá nos cursos de metodologia e são raramente foco de trabalhos de pesquisa. Vejamos, então, o resultado dessa ausência nos significados presentes na mente de alguns alunos do curso de pós-graduação da USP.

5.6. A compreensão sobre ontologia e epistemologia entre os alunos

Para compreender os significados relacionados à epistemologia e ontologia que os alunos têm em mente, entrevistei alguns alunos de doutorado da FEA/USP. De uma maneira geral, há uma falta de compreensão desses conceitos. Quando perguntado sobre o conceito de ontologia e epistemologia, um deles simplesmente respondeu:

Não conheço. Não conheço.

Outro, quando perguntado se conhecia ou se havia tido contato prévio com esses conceitos, respondeu da mesma forma lacônica que o primeiro:

Não, nenhuma vez.

Outro entrevistado respondeu à mesma pergunta, primeiramente com relação à epistemologia:

Sinceramente, até aqui, quem falou pouco de epistemologia, mas falou pouco porque nem é a disciplina dele, foi o Prof. Frezatti, tá? Mas eu tenho, assim, uma ideia muito limitada mesmo. Eu imagino que seja assim, epistemologia da pesquisa acho que seria a forma que você vai conduzir a sua pesquisa. Porque nós temos aí a pesquisa mais positivista, mais funcionalista, mais voltada pro subjetivismo, enfim, eu acho que a epistemologia está ligada a isso, mas de uma forma mais ampla. Mas, sinceramente, eu não sei te dizer exatamente o que é.

Há uma clara falta de compreensão do conceito de epistemologia. Apesar de o aluno ter alguma noção, o conceito do que a epistemologia realmente é ou sua relação com o processo de pesquisa não está claro. Por outro lado, quando se trata da ontologia, observa-se o mesmo laconismo:

Ontologia, aí então, eu não tenho, não sei o que te falar, sinceramente.

Os próximos dois alunos fizeram a disciplina de epistemologia como parte do programa na FEA/USP. Um deles respondeu que:

Olha só, epistemologia, é um pouquinho mais fácil, porque ontologia eu não consigo formular nada que se vincule ao conceito. Mas epistemologia... acho que é o estudo do conhecimento. É a verificação de teorias, definições, origens de definições ou conceitos, acho é algo nesse sentido.

O conceito de epistemologia respondido não é sobre o que essa trata. Ela também aborda a verificação de teorias, definições e conceitos, mas não só. Outro aluno disse que:

Epistemologia, pra mim, você tem as vertentes, você tem o ramo da ciência que é epistemologia propriamente dita que estuda a produção científica, então, quando eu penso, por exemplo, em estudo epistemológico dentro da produção científica em contabilidade, eu entendo que é um estudo que vai observar a produção da ciência dentro da contabilidade. Agora, se a gente pensa na questão da epistemologia enquanto uma parte da caracterização da pesquisa, aí a gente [...] tá olhando realmente para uma questão que é onde que aquela produção da ciência se coloca, né? Para mim, é esse o olhar que eu tenho para o termo, o aspecto epistemológico da pesquisa.

Essa ideia de epistemologia diz respeito à epistemologia como ciência das ciências, não como teoria do conhecimento (como comentado no item 2.2.2.). É um sentido mais restrito da epistemologia, normalmente denominado epistemologia científica, e está embutido no conceito de epistemologia adotado nesta tese, mas não representa a sua integralidade.

Outro aspecto é que essa falta de conceitos mais informados de metodologia, epistemologia ou ontologia afeta os trabalhos dos alunos de alguma forma. Um aluno reclamou que:

Sinto falta de metodologia. Não sei se eu faria por causa do tempo, assim, ter que fazer mais uma disciplina depois de ter terminado os créditos, mas é uma disciplina que eu sinto falta.

E, quando perguntado sobre metodologia, o foco da discussão claramente está no método, não na esfera filosófica, em que os métodos estão realmente justificados, em vez de meramente escolhidos.

Quando indagado sobre a justificativa de ter escolhido fazer um estudo de caso na sua tese, outro aluno declarou que:

De ver outros trabalhos. De ter essa percepção que esses trabalhos [sobre o mesmo objeto estudado] eles sempre acabam pegando a análise de um caso pra discutir.

Isso é um exemplo claro de uma receita de pesquisa: usar um método porque outras pessoas também usaram. Isso não é uma justificativa, mas sim seguir o que outras pessoas fizeram. Esse aluno também declarou, porém, que ao ler uma pesquisa sobre o mesmo assunto, observou que um estudo de caso conteve um questionário enviado às pessoas envolvidas, e questionou se deveria fazer o mesmo. Claramente, há uma total falta de compreensão sobre as questões filosóficas subjacentes aos estudos de caso e questionários.

Uma vez mais, nesse exemplo específico, a falta de compreensão epistemológica e ontológica pode causar confusões na execução de um estudo de caso com ou sem a ajuda de questionários: como o estudo de caso será conduzido? O que será observado? Qual nível de interpretação ou objetivismo será usado? Se um questionário for usado, o que será observado? As perguntas serão baseadas em uma escala Likert? Serão abertas? Qual realidade se está tentando capturar? Tais perguntas precisam ser respondidas não com base em uma repetição

de fórmulas, mas sim nas justificativas filosóficas que dependem do entendimento de ontologias, epistemologias e paradigmas.

O próprio aluno declarou a necessidade de conceitos mais bem informados, relacionados ao processo de pesquisa:

Agora eu acho que estou sentindo um pouco de dificuldade por não ter feito [uma disciplina de metodologia que não a do mestrado]. Quando chego lá com o [meu orientador] lá o problema, a situação problema, sempre cai naquela situação, bom isso aqui está muito mais parecendo um problema prático do que um problema acadêmico. (...) Então, eu vou me deparando com algumas limitações de conhecimento por não ter feito.

E a necessidade de um processo de pesquisa mais bem informado também pode ser observada na resposta de outro aluno:

Aqui [na FEA/USP], por exemplo, eu acho estranho a matéria de metodologia não ser obrigatória para os alunos do mestrado¹⁵³. [...] Eu não vejo sentido nisso. A gente até comenta. [...] Eu sei que se tivesse tido uma boa formação de metodologia, de epistemologia, eu estaria, assim, bem mais confortável para desenvolver a minha pesquisa. Hoje eu encontro, às vezes, dificuldades para delinear a minha pesquisa: bom, quero pesquisar isso, o que vou utilizar? Que tipo de pesquisa é essa? Que ferramenta vou utilizar? Imagino que os alunos que não optarem por fazer essa disciplina vai ser pior ainda.

Essa falta de compreensão da epistemologia e ontologia é generalizada entre os alunos. Porém, há exceções. Outra aluna entrevistada respondeu à mesma pergunta sobre ontologia e epistemologia:

Bom, ontologia eu vejo que é a forma como o pesquisador vai enxergar o mundo. Então, por exemplo, ele pode enxergar o mundo de uma forma realista, idealista, e nesse meio termo ainda tem alguma coisa. Esses seriam os extremos. Quanto à epistemologia, aí seria mais ligado em relação ao processo de pesquisa, seria mais ligado, a, por exemplo, eu vou usar uma base mais objetiva, menos objetiva, mais determinista, menos determinista, mais positivista, seria mais ou menos isso.

¹⁵³ Na realidade, a disciplina de epistemologia não é obrigatória para os alunos de doutorado, somente para uma das linhas.

Mesmo que o conceito de epistemologia não seja formulado da forma completa, a compreensão de ambos os conceitos é relativamente boa. Quando perguntada sobre como esses conceitos foram adquiridos, a resposta foi:

Aqui [na FEA/USP] eu fiz o de [curso] metodologia, mas eu fiz uma disciplina na GV que tocava no assunto de epistemologia e ontologia, mas não era sobre isso. [...] Então, eu comecei a verificar essas questões quando eu comecei a fazer o doutorado, em algumas disciplinas, não só nessas, mas em alguma disciplina que era comentado, como controle gerencial do Frezatti, e aí eu comecei sozinha a estudar, pegar os livros de metodologia, de epistemologia, com alguns autores que eu verifiquei com o Prof. Gilberto na aula de metodologia, **eu comecei a ir atrás e sozinha**. (Reforço adicionado).

Essa fala ratifica que os conceitos de epistemologia e ontologia não têm papel central na pesquisa contábil brasileira. Os fundamentos filosóficos da pesquisa são obscurecidos por uma preocupação com os métodos, como também pode ser observado na sua fala:

A gente, estou falando na contabilidade, está mais preocupado com o método. Estratégia, método de coleta. Ninguém fica falando em [epistemologia e ontologia].

Por outro lado, essa aluna que demonstrou compreensão dos conceitos epistemológicos e ontológicos como resultado de sua busca individual, “*sozinha*”, quando perguntada se esses conceitos eram relevantes para o seu o processo de pesquisa, respondeu que:

Totalmente. Porque quando eu decidi a estratégia que eu ia usar, que no meu caso foi estudo de caso, aí eu deveria também já definir como que eu ia encarar isso. Então, eu vou verificar o que eu estou estudando pelo que tá na ideia das pessoas, ou pelo que eu estou captando dessas pessoas, independente de ser um ideal. Isso ia fazer toda a diferença. Assim como a epistemologia também. Porque eu poderia partir lá para um estudo de caso, onde eu vou lá numa empresa sem nenhuma teoria, eu vou lá ver o que que existe, então uma coisa bem mais solta, subjetiva, ou pra um outro extremo, num estudo de caso você não vai ter um extremo objetivista, mas você vai tentar isolar o fenômeno o máximo que você puder, verificar ele de forma a não se envolver com o fenômeno. Então, isso marca toda a diferença, né? Os resultados iriam ser completamente diferentes de acordo com o que eu tivesse adotando no meu trabalho.

Ao explicar se tais conceitos ajudavam no processo de pesquisa, respondeu que:

Em alguns momentos ajudou, em outros confundiu. Quando eu fui verificar qual era o meu problema, eu parti de teorias. E eu, a minha ideia era usar duas teorias, e cada uma das teorias que eu escolhi eram de bases diferentes, tanto epistemológica quanto ontologicamente. Então, quando eu comecei a aprofundar nisso, eu comecei a confundir qual era a epistemologia e ontologia do meu trabalho e qual era a epistemologia e ontologia das teorias, porque uma dava mais margens a interpretação e a outra não. Mas a partir do momento que eu verifiquei essas questões, hoje eu vejo que facilitou. Então, assim, primeiro a gente teve que separar a epistemologia da teoria do que eu ‘tava’ estudando, pra verificar o que eu estava estudando, pra verificar como eu ia abordar. Aí ficou mais fácil de delimitar o problema.

Em resposta à pergunta sobre as justificativas para a dissertação, declarou que

[Sim], explicitamente. Inclusive na metodologia eu não tratei aqueles aspectos de, ah, explicativa, isso, aquilo. Eu só tratei assim, olha, epistemologicamente, eu tô indo pra esse lado e, ontologicamente, pra esse. E o resto eu nem comentei na metodologia, porque eu acho que pelo estudo que eu tô fazendo é o que mais importa.

Há uma diferença clara nas justificativas para o que está sendo feito na pesquisa. Se compararmos as falas dos dois alunos que estão usando estudo de caso, o que afirmou não conhecer profundamente os conceitos de ontologia e epistemologia justificou sua escolha com base em outros estudos feitos com esse método. A aluna que conhece os conceitos de epistemologia e ontologia utiliza-se deles para construir sua pesquisa, e claramente afirmou sua relevância, apresentando profundidade maior nas justificativas das suas escolhas. Ressalto que a segunda aluna afirmou sua busca solitária por esses conceitos.

5.7. Taxonomia da pesquisa na PCB

A última fala transcrita no item acima dá a dica para uma característica das pesquisas realizadas na PCB que, a meu ver, indicam a superficialidade do entendimento do processo de pesquisa. Veja-se exemplos retirados de artigos publicados nos últimos dois números da Revista Contabilidade e Finanças (não referenciados propositamente):

Esta é uma pesquisa descritiva e qualitativa.

A pesquisa caracteriza-se como descritiva, adotando-se, para atender ao objetivo proposto, abordagem quantitativa, com procedimentos documentais [...]

Este estudo configura-se como empírico-analítico e, por consequência, quantitativo [...]

Quanto à caracterização da pesquisa, optou-se por um estudo empírico-analítico [...]

Este estudo enquadra-se nos tipos exploratório e descritivo em relação aos seus objetivos [...]; quanto aos procedimentos para a coleta de dados trata-se de um levantamento (survey) com abordagem quantitativa [...].

Este estudo comparativo pode ser caracterizado como de natureza descritiva, correlacional e quantitativa [...]

Acrescento ainda os seguintes, obtidos em outras fontes:

A pesquisa, quanto à abordagem, classifica-se tanto quantitativa quanto qualitativamente. Quanto[sic] aos objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva, já que busca observar, registrar, interpretar fenômenos utilizando técnicas padronizadas de coleta de dados.

O método utilizado foi a pesquisa descritiva.

Theóphilo (2004, p. 170), há quase uma década, concluiu que:

A atenção dispensada à taxonomia tem sido, muitas vezes, maior do que a atribuída ao aspecto mais importante [...]: a indicação da trajetória ou caminho utilizado com vistas à busca de solução para os problemas levantados no trabalho.

Corroboro a fala do autor, argumentando que essas descrições taxonômicas indicam muito pouco ou quase nada sobre tais caminhos, mas principalmente sobre suas justificativas. Não indicam as razões das escolhas, não justificam o paradigma escolhido, não apresentam a metodologia, nem a teoria. Classificações taxonômicas tão banais são inúteis e desnecessárias, mas sua presença nos trabalhos até os dias atuais apresenta-se como um indício da imaturidade filosófica presente na PCB.

6. ARTICULAÇÃO E INTERVENÇÃO

*“If a hammer is all you’ve got, then sooner or
later everything starts to look like a nail”
(Glynos and Howarth)*

Neste capítulo, farei a articulação dos argumentos apresentados nos capítulos anteriores considerando os conceitos das lógicas social, política e fantasmática (conforme a abordagem metodológica proposta no item 3.1). A construção das lógicas e suas interações têm como objetivo o entendimento aprofundado do problema e a criação das justificativas para o caminho de ação proposto.

O processo de articulação das lógicas é fundamentado nas evidências apresentadas anteriormente, e muitas delas serão repetidas resumidamente para fins de argumentação.

6.1. Articulação das lógicas

A **lógica política** da PCB contempla a sua evolução histórica, buscando os pontos nodais no tempo, os fatos relevantes que a levaram a adquirir as características que possui atualmente, que estão sendo contestadas. Como já apresentado neste trabalho, a academia contábil no Brasil se iniciou na década de 1970 com os cursos de mestrado e doutorado em contabilidade da USP. À época, a preocupação era fazer uma pesquisa **normativa pragmática**. Nada mais natural para um ambiente econômico com um mercado de capitais ainda incipiente. Mesmo com dificuldades de acesso às pesquisas internacionais, aquelas que eram conhecidas também eram normativas pragmáticas.

Ao final da década de 1980, o normativismo pragmático brasileiro já dava indícios de sua **decadência**, mas ainda sem influência do positivismo. Com isso, aumentou a preocupação com metodologia de pesquisa no sentido de aprimorar a qualidade da pesquisa contábil, e foram criadas disciplinas mais **quantitativas**, mas ainda com visões bastante pragmáticas.

A falência do normativismo, a preocupação com metodologia e um maior quantitativismo (mesmo que voltado para a solução de problemas práticos) sendo utilizado foram a condição básica para o principal ponto nodal da PCB, que se iniciou em meados de 1990, com o surgimento da primeira disciplina com uma **visão positiva** da contabilidade, criada pelo prof. Sérgio de Iudícibus. Alguns fatos aconteceram a partir de então em um curto período de tempo, provocando uma mudança na prática da pesquisa.

Proximamente a essa nova visão positiva da contabilidade que surgia, em 1997 o prof. Gilberto Martins chegou ao departamento de contabilidade da USP, trazendo **uma metodologia** de pesquisa até então raramente utilizada na PCB. A visão normativa dominante estava finalmente sendo questionada.

Não esqueçamos, ainda, que nesse período já começavam a surgir outros programas de pós-graduação em contabilidade. Na avaliação da **CAPES** do triênio 1997-2000, publicada em 2001, a CAPES divulgou as notas dos programas, que já são oito: todos com a nota mínima 3 e a exigência de melhoria nas **publicações científicas**.

O aumento da academia contábil, que já havia iniciado à época, a expõe a **outras áreas**. A necessidade de publicação que surgiu a reboque da necessidade de melhorar na avaliação da CAPES levou à busca de periódicos e congressos mais ‘científicos’ de administração e economia, por falta desses na contabilidade. E o crescimento dos cursos trouxe a necessidade de doutores, mais da metade deles titulados em outras áreas. Essas já estavam mais avançadas metodologicamente do que a contabilidade.

Ainda em 2001, o prof. Alexsandro Broedel Lopes defendeu sua **tese de doutorado** e foi contratado como professor no ano seguinte. Seu trabalho inovador, de caráter positivo, provocou um grande impacto em uma academia carente de modelos de pesquisas que se encaixassem nessa nova visão metodológica a que estava sendo exposta, e com **necessidade de se tornar uma ciência**, especialmente diante das outras áreas.

Essencialmente, são esses os principais fatos que levaram a uma **guinada de rumo** na PCB. O que passou a ocorrer depois, a meu ver, é uma consequência disso. Novos doutores foram formados com essa mentalidade de busca de conhecimento científico, que encontrou na pesquisa positiva norte-americana sua inspiração. Passaram a frequentar os novos cursos de

pós-graduação, que continuam surgindo. Por outro lado, as pesquisas feitas nesse molde passaram a ter uma aceitação maior pelos periódicos e congressos, inclusive aqueles de contabilidade, que começaram a surgir com o aumento dos cursos e das exigências da CAPES. A mudança já ocorreu nesse momento, passando, então, a gerar suas consequências.

O normativismo pragmático foi morto e enterrado. Uma nova forma de se fazer pesquisa em contabilidade passou a dominar completamente a cena, preocupada com a visão positiva de conhecimento científico, principalmente em relação à isenção de valores e às leis gerais de explicação.

As consequências dessa mudança foram, então, analisadas pela observação da **lógica social**. E um fato é bastante sintomático: não houve discussões generalizadas sobre conceitos filosóficos de pesquisa enquanto da ocorrência desse ponto nodal. **O aumento da qualidade metodológica não trouxe consigo um aumento, na mesma medida, do conhecimento das razões fundamentais do por que as metodologias (e teorias) são utilizadas.** O mimetismo da pesquisa norteamericana impôs um paradigma de pesquisa que foi aceito sem questionamento aparente.

E o **foco no método**, em detrimento, muitas vezes, da relevância do problema de pesquisa, parece predominante na PCB. A busca por **objetivismo e isenção de valores** (muitas vezes de forma inconsciente) distancia a pesquisa contábil das necessidades pragmáticas do ambiente. Uma ênfase nos métodos quantitativos é dada, muitas vezes, às custas dos próprios conceitos contábeis. Contudo, os objetivos de **publicação** são alcançados, reforçando o novo paradigma.

Ao contrário do falecido normativismo, o positivismo sofre de uma crônica **falta de utilidade**, apesar de recheado metodologicamente. A visão de gerar conhecimento para informar a prática deixou de ser tão importante quanto antes, até porque o novo paradigma dominante não permite julgamento de valores, quanto mais proposições normativas. Descrições e explicações de comportamentos passaram a ser mais importantes do que auxiliar a prática. A demanda por pesquisa empírica não permite que propostas para alterações do mundo sejam feitas. O foco da pesquisa não é mais auxiliar a prática, mas sim a própria pesquisa (levando ao hermafroditismo contábil).

Ambas as características acima estão ligadas à visão **monoparadigmática** que leva a abordagens de problemas sempre dentro da visão ‘científica’ dominante, sem conhecimento de outros paradigmas também capazes de gerar conhecimento profundo e fundamentado. Não são adotadas posturas ontológicas e epistemológicas distintas, mas igualmente válidas. Isso mal é estudado na academia. Há uma aceitação cega da isenção de julgamento de valores que não permite que a tal ‘ciência’ da contabilidade atinja efetivamente a prática, pois isso requer propor mudança. E qualquer mudança é proposta com base em um ideal, obrigatoriamente subjetivo e empiricamente não comprovável, portanto, antagônico ao paradigma predominante. As patologias identificadas na PCB são consequências da visão monoparadigmática, pois ela distanciou a pesquisa contábil da própria contabilidade como prática social, não permitindo que se olhe o mundo de forma distinta.

Essas regras da lógica social de que a pesquisa precisa ser feita de uma determinada forma capturam os próprios pesquisadores. Assim, a **lógica fantasmática** da PCB deve levar em consideração as lógicas social e política. Um ponto que salta aos olhos é a influência do processo de avaliação da CAPES, presente até os dias de hoje. Ele leva a um foco na publicação bastante elevado, criando uma demanda por volume de artigos. E como o paradigma predominante facilita o volume de publicação, os pesquisadores continuam fazendo pesquisa da mesma forma. Isso, somado ao desconhecimento generalizado sobre os preceitos filosóficos do processo de pesquisa, faz com que a contestação das normas estabelecidas ainda seja muito rara.

A PCB teve um aumento não só quantitativo, mas também qualitativo na sua pesquisa nos últimos 20 anos. A academia contábil se expandiu e atingiu um patamar de pesquisa fundamentada em métodos incomparável com o que havia antes desse período. Programas, congressos e periódicos se multiplicaram. Esse sucesso acadêmico acabou por influenciar as pessoas a continuar fazendo pesquisa da mesma maneira, pois ela ‘deu certo’, porém, sem reflexões profundas sobre qual tipo de conhecimento se está gerando e quais as futuras implicações sociais desses conhecimentos acumulados.

A formação dos novos pesquisadores dentro da mesma mentalidade sem a sua exposição a visões diferentes de mundo, de formas diversas de geração de conhecimento, continua perpetuando a estrutura de significados hegemônica presente na PCB. Com o distanciamento no tempo do normativismo, muitos daqueles que eram adeptos dessa filosofia se aposentaram,

ou já estão com suas carreiras estabelecidas, sem tanta necessidade de publicação, e acabam por não contestar mais fortemente o paradigma instaurado.

Em suma, os pesquisadores da PCB, de maneira geral, são capturados em um círculo vicioso: o ensino da pós-graduação foca nos métodos quantitativos, os periódicos e congressos só aceitam pesquisa ‘científica’, é necessário publicar, faz-se então uma pesquisa ‘científica’, que é o único jeito que está sendo ensinado e utilizado e o círculo se repete. E as patologias se perpetuam.

Porém, já há um incipiente, mas crescente, movimento de contestação dessas normas, como discutirei no item seguinte.

6.2. Intervenção

No item 5.4, já levantei a questão da contestação, com a verificação de que alguns artigos questionam a estrutura hegemônica. Neste item, aprofundo-me nessa contestação. Poucos anos após a adoção da ciência positiva como principal paradigma de pesquisa no Brasil, a dicotomia positivo-normativo já estava começando a causar seus efeitos nocivos na PCB. No ano de 2005, Martins (2005, p. 3), admitindo o positivismo como quase dominante na pesquisa contábil, afirma que:

Com isso, por um lado desaparecem os artigos que criam ideias, que sugerem alternativas, e crescem os que procuram as consequências do uso deste ou daquele procedimento (inclusive gerencial) junto aos investidores, gestores e outros usuários. Por outro lado, ideias são transformadas em *papers* se previamente analisadas e testadas junto a grupos estatisticamente significativos de usuários, deixando-se de perder tanto tempo infrutífero em opiniões e “achômetros”. Hipóteses não são discutidas como hipóteses e sim a partir das efetivas verificações de sua validação empírica ou não. O mundo deixa de ser menos dos “donos da verdade” e mais dos que conseguem as efetivas e bem mais científicas verificações.

Só que os criativos, os inventivos e talvez até sonhadores que não tenham domínio do ferramental positivista, estão mortos! A visão dicotômica **Normativismo vs. Positivismo** tem a capacidade de poder matar o gérmen do que poderia ser uma fenomenal ideia por falta dessa completa lista de habilidades comprobatórias. E pode, também, destruir o entusiasmo por uma área quando se vê a comprovação da inutilidade de certos procedimentos, mas não se oferecem alternativas.

Assim, talvez chegada a hora de pensar numa convivência mais produtiva: aceitar que alguns pensam, criam, mas não são (tão) capazes de provar e comprovar. Outros, pelo contrário, são adeptos dos “laboratórios” e têm habilidade e capacidade para essas verificações empíricas, porém podem ser um tanto quanto estéreis como criadores. Quem sabe ainda tenhamos mais pesquisas e provas por parte dos **Positivistas** do que os usuários de fato precisam e querem (na Contabilidade Financeira Geral - e na Gerencial), e com isso consigamos direcionar a mente e a criatividade dos pesquisadores **Normativistas** para produzirem essas respostas, a serem testadas pelos **Positivistas**, que gerarão novas demandas para os **Normativistas** etc. Que belo círculo virtuoso corremos o risco de ter! (negritos no original, sublinhados adicionados)

Poucos anos após a publicação do editorial acima citado, Martins, agora em coautoria com dois professores citados como os “pais” do positivismo no Brasil, Lopes e Iudícibus, novamente em editorial da Revista Contabilidade & Finanças, contestam a PCB:

Tomada por uma tardia revolução metodológica, a produção de conhecimento científico em Contabilidade no Brasil apresenta, nos últimos anos, importantes sinais de preocupação com o método de investigação, desenvolvimento de hipóteses fundadas na teoria e validação dos resultados entre outras características comuns do método científico. Paralelamente a essa importante evolução no campo metodológico, outro fenômeno parece estar vindo à tona: estamos nos esquecendo de nosso objeto de estudo fundamental - a Contabilidade. Os trabalhos apresentados em congressos e periódicos, em nossa área, estão cada vez mais focados nos aspectos formais e burocráticos da pesquisa **sem a devida atenção às implicações efetivamente contábeis** dos resultados encontrados.

Quando Watts e Zimmerman criticaram a pesquisa normativa em Contabilidade, referiam-se à falta de preocupação metodológica de alguns autores e não à ausência de relevância dos trabalhos realizados ou ao pouco conhecimento institucional de Contabilidade dos autores. A ciência deve evoluir e não se dividir. Os mais importantes e profícuos autores da Academia Internacional de Contabilidade possuem profundo conhecimento do método aliado ao domínio dos aspectos institucionais da Contabilidade. **A contribuição que temos condições de fazer à academia mais amplamente concebida está em nosso detalhado conhecimento de Contabilidade** e não de Econometria ou Finanças – pesquisadores em outros Departamentos têm habilidades maiores do que as nossas nesses ramos. A nossa contribuição à sociedade em geral e à comunidade científica em particular advém dos nossos resultados relacionados com as propriedades da informação Contábil. (negritos adicionados) (LOPES, A. B. *et al*, 2008, p. 5)

Novamente, a dicotomia positivo-normativo é atacada com base na argumentação do distanciamento da pesquisa em relação à prática. A visão monoparadigmática da pesquisa contábil surge, então, como responsável por essa patologia.

Na busca por visões alternativas, Dias Filho (2008, p. 2) argumenta que:

a crescente demanda por teorias em Contabilidade não deve ser interpretada como um problema para esse ramo do conhecimento e muito menos como uma fragilidade a ele associada. Pelo contrário, como teorias são abstrações da realidade, não se pode esperar que elas forneçam explicações absolutamente completas para certos comportamentos ou descrições perfeitas de alguns fenômenos. Nesse caso, é perfeitamente natural e até desejável que se considere a possibilidade de realizar investigações sob o enfoque de teorias alternativas. Entendemos que esse é um caminho natural e necessário para a evolução de qualquer ramo do conhecimento humano, inclusive a Contabilidade, é claro.

Frezatti (2009) faz um resumo das discussões realizadas entre Ittner e Lacker (2001; 2002), Zimmerman (2001), Hopwood (2002), Lukka e Mouritsen (2002) e Luft e Shields(2002) acerca da pesquisa atual em contabilidade gerencial. Na sua conclusão, Frezatti aponta que um dos focos indica que:

o monoparadigma é altamente limitador e nocivo ao crescimento da área, além de trazer consequências políticas e de poder no mundo da pesquisa. O problema central do monoparadigma está no fato de que ao optar por ele, provavelmente, algumas questões de pesquisa deixarão de ser tratadas pelos pesquisadores. (FREZATTI *et al*, , p. 21)

Aguiar e Guerreiro (2007), que propõem um novo paradigma de pesquisa, também reforçam que não se deve haver a supremacia de um paradigma sobre outro.

Mais focados na área socioambiental, Cosenza *et al* (2010, p. 34) concluem propondo uma quebra com o monoparadigma:

No Brasil, a teoria crítica ainda não tem sido privilegiada nas pesquisas empíricas dos cursos de mestrado e doutorado no campo das Ciências Contábeis, já que existe um amplo e pleno domínio de trabalhos desenvolvidos sob a perspectiva da corrente dominante, a teoria positiva. A introdução de práticas de estudo empírico na área da Contabilidade Socioambiental baseadas nos fundamentos da teoria crítica sob a perspectiva do paradigma radical da Contabilidade abriria espaços para interessantes contribuições a partir de análises e discussões sobre a validade da metodologia científica contábil diante das questões

Após análise de produção na área de Ensino e Pesquisa em Contabilidade nos Congressos USP, Machado *et al*. (2011, p. 14) concluem que:

Os achados do estudo sugerem que, em linhas gerais, a preocupação dos pesquisadores recaiu sobre o estabelecimento de contornos metodológicos, possivelmente como forma de reafirmar o processo de operacionalização de suas pesquisas; com prejuízo das necessárias vigilâncias ontológica e epistemológica.

E complementam que:

A pesquisa científica em Ensino e Pesquisa em Contabilidade, tendo por base a amostra extraída do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, sustentou-se, predominantemente, na forma positivista de construção do conhecimento; o que de certa forma, surpreende por se tratar de uma área temática que representa um campo fértil para aplicação de abordagens qualitativas. (MACHADO, E. A. *et al*, 2011, p. 14)

Mais recentemente, Iudícibus *et al.* (2011, p.) afirmam:

Na academia brasileira, de modo particular, pode-se assistir um verdadeiro conflito entre pretensos positivistas e pretensos normativistas, com a abordagem positivista sendo apontada como o caminho do amadurecimento.

Uma abordagem científica que se ocupe, preferencialmente, da descrição e não da prescrição de assuntos, soluções e temas alcança a conjugação teoria e prática como delineada na visão da teoria crítica? Os profissionais de contabilidade brasileiros, aqueles efetivamente envolvidos com o cotidiano de fazer contabilidade, interessam-se e leem os artigos científicos elaborados sob a perspectiva positivista publicados nos periódicos especializados? Quando determinada empresa ou organização busca o assessoramento de um contador para opinar sobre determinado assunto, a solução dada se apresenta como uma prescrição normativa ou como uma descrição positiva? Por que existe espaço acadêmico, ainda, para discutir esse falso dilema metodológico: positivismo vs. normativismo?

A perspectiva desta reflexão, por outro lado, é no sentido de incentivar a **busca de outras abordagens teóricas**, também presentes na produção de conhecimento em contabilidade, mesmo que ainda em número pequeno, a exemplo da teoria institucional, teoria contingencial, teoria comportamental e teoria crítica.

Veja-se, então, que esta tese não está isolada na contestação das lógicas social e fantasmática da PCB. Mesmo que ainda nascente, já existe um movimento no sentido de quebrar com a condição monoparadigmática predominante, com vistas a aumentar a qualidade de pesquisa e

a sua utilidade na prática. Esse movimento pode ser verificado não somente nas citações acima, mas também ao longo desta tese, como nas inquietações dos professores entrevistados, na citada palestra proferida no XI Congresso USP pelo prof. Alessandro Broedel Lopes e nos questionamentos de alguns alunos. A vinda do prof. David B. Carter à USP (que tanto influenciou este trabalho), ministrando a disciplina com a apresentação de paradigmas diferentes, já por duas vezes, é representativa da preocupação e ação de alguns professores com o tema.

Trabalhos com abordagens distintas também estão sendo feitos, tais como Nascimento (2011), que se utiliza de uma visão multiparadigmática para a análise da contabilidade gerencial como prática social; Costa (2010), que adota a arqueologia de Foucault (pós-estruturalista) para analisar a produção do saber na contabilidade gerencial; Teixeira e Albuquerque Filho (2011), que propõem o interpretativismo como paradigma alternativo ao positivismo para estudos de estratégia; e Cosenza e Laurencel (2011), que fazem uma análise da harmonização das normas contábeis brasileiras à luz da teoria comunicativa (crítica) de Habermas.

As contestações apresentadas apontam uma necessidade de avaliação mais aprofundada dos conceitos de ciência, positivo, normativo, paradigma, julgamento de valor, teoria, metodologia e prática, entre outros, e também do próprio papel da pesquisa contábil, todos eles diretamente relacionados às questões filosóficas. E como se pode notar da leitura dos trechos acima citados, em linha com o que foi apresentado no capítulo 5, no Brasil, as críticas à pesquisa contábil, apesar de existentes, ainda não adquiriram, de forma generalizada, maturidade suficiente para atingir os níveis ontológicos e epistemológicos, estando ainda preocupadas com a questão do positivismo e normativismo sem o devido suporte filosófico, com raras exceções.

As contestações da pesquisa contábil positiva, no que tange aos posicionamentos filosóficos e às propostas de visões alternativas, não são de hoje e nem restritas à PCB. Ao contrário do que ocorre no Brasil, muitos trabalhos que abordam profundamente questões epistemológicas, ontológicas e paradigmáticas foram feitos na pesquisa contábil internacional, como mostrarei, não exaustivamente, a seguir.

Tinker *et al* (1982) já questionavam a pesquisa positiva na contabilidade como sendo baseada em uma teoria do conhecimento realista, portanto, epistemologicamente inadequada para uma

ciência social. Ressaltam o papel da história crítica social para contadores interessados em realizar mudanças.

Christenson (1983) argumenta contra a visão positiva da pesquisa contábil, sugerindo que os pesquisadores são bem treinados em métodos e raramente em metodologia no seu sentido mais amplo, como ramo da filosofia. Promove, então, uma discussão das posições da teoria positiva, como proposto por Jensen (1976), Watts e Zimmerman (WATTS, ROSS L., 1977; WATTS, ROSS L.; ZIMMERMAN, 1979), para expandir a consciência metodológica dos pesquisadores contábeis.

Lowe *et al* (1983) questionam a proposta da adoção da teoria positiva para a realização de políticas contábeis no nível ontológico, ao assumirem que as ciências naturais se diferenciam das ciências sociais na forma com que o fenômeno é examinado, e consequentemente, utilizam diferentes metodologias. Ainda, argumentam em prol da pesquisa normativa nessa área para propor soluções para assuntos importantes.

O tão citado artigo de Chua (1986) propõe uma visão multiparadigmática para a pesquisa contábil, assim como Tomkins and Groves (1983a; b). Hopper e Powell (1985) afirmam que qualquer pesquisa possui suposições filosóficas e propõe que todo pesquisador deve utilizar aquelas que são consistentes com seus próprios valores e crenças em relação à natureza da sociedade e das ciências sociais.

Whitley (1988) se coloca contra as posturas filosóficas da teoria positiva da contabilidade, adotando a posição de que o programa Popperiano de pesquisa (próprio das ciências naturais) é de utilidade questionável para pesquisadores da contabilidade. Tal crítica aborda questões tanto ontológicas (no que diz respeito à realidade do fenômeno social) quanto epistemológicas (no que tange à busca por leis gerais, indicando o interpretativismo como visão alternativa).

Manicas (1993) argumenta que a contabilidade é uma ciência social, abordando os aspectos filosóficos da pesquisa e da sociedade. Lukka (1990) propõe a necessidade de redução da importância da ontologia realista em favor de uma idealista para a análise dos conceitos contábeis.

Dillard (1991) também discute paradigmas e posições ontológicas, indicando que as suposições filosóficas subjacentes da visão positiva não permitem uma modificação do sistema atual, propondo o caminho da teoria crítica como paradigma mais adequado para a pesquisa contábil (lembrando que esse necessariamente propõe mudanças).

A já citada discussão realizada entre Ittner e Lacker (2001; 2002), Zimmerman (2001), Hopwood (2002), Lukka e Mouritsen (2002) e Luft e Shields (2002) aborda temas relacionados aos paradigmas de pesquisa, propondo visões distintas para pesquisa.

Malmi (2010), em defesa da visão multiparadigmática, afirma que qualquer paradigma único pode levar à redução das contribuições marginais das pesquisas, ao foco em problemas cada vez menores e menos relevantes sempre vistos dentro de um mesmo paradigma, à redução da criatividade, a deixar respostas sem questões não abordáveis pelo paradigma (com o argumento de não ser trabalho deles) e a criar uma elite acadêmica com tendências de perpetuação dos privilégios.

Livros de metodologia da pesquisa em contabilidade também apresentam preocupações com as questões ontológicas e epistemológicas. Ryan *et al* (2002) discutem com profundidade os problemas das diferentes abordagens, indicando que o *mainstream* está sendo questionado em razão de suas premissas filosóficas (vide página 8). Abordam diversos paradigmas, suas ontologias e epistemologias, discutindo questões relacionadas à objetividade e subjetividade, aos valores e julgamentos, entre outros.

Hoque (2006) também apresenta diversas possibilidades de pesquisa na contabilidade, focando-se no positivismo, nas abordagens naturalistas, nas perspectivas institucionais e críticas. Smith (2003) também aponta para diferentes posições ontológicas e epistemológicas que levam a diferentes formas de se fazer pesquisa.

Já há no mundo muito espaço aberto para alternativas. Por exemplo, a *Accounting, Organizations and Society*, a *Accounting, Audit & Accountability Journal* e a *Critical Perspectives on Accounting* são casos típicos de periódicos bem sucedidos de revistas não focadas em pesquisas baseadas na teoria positiva da contabilidade. A *European Accounting Review* também não se limita a pesquisas do *mainstream*, assim como a *Australian Accounting Review*. Nelas, diversos paradigmas de pesquisa podem ser encontrados.

Dessa forma, dentro do conceito de *contra-lógica* e da identificação de assuntos relevantes que não estão sendo considerados pela sociedade, como discutido no item 3.1, neste trabalho, identifiquei a discussão filosófica em relação ao processo de pesquisa como ausente na PCB e que traz à tona a necessidade de seu conhecimento.

Portanto, pelo ponto de vista da filosofia, para que os problemas identificados na PCB possam ser mais bem abordados e quiçá solucionados, a minha intervenção é que é necessário que a academia brasileira amplie seu entendimento sobre o processo de pesquisa, de geração de conhecimento profundo e fundamentado. Somente assim poderá não mais se pautar pela ciência positiva (positivista na sua forma mais predominante), mas sim pela teoria do conhecimento como um todo. Isso implica o entendimento não somente de teorias, metodologias e métodos, mas também de ‘subir’ para os níveis das suposições filosóficas que justificam como o conhecimento é criado.

A originalidade dessa intervenção está em trazer para a PCB uma discussão já presente na comunidade de pesquisa contábil internacional há mais de três décadas e que, apesar de não inexistente, ainda é rara no Brasil. Ainda, diferentemente de muitas das críticas encontradas, não nego a validade do conhecimento científico positivo, mas critico o posicionamento de que seja a única forma possível de se gerar crenças verdadeiras e justificadas. **Não estou propondo a troca de um paradigma por outro, mas o entendimento da existência de vários, muitas vezes complementares.** Minha opinião não é contra a ciência positiva (ou até mesmo a positivista mais radical), mas contra um cientificismo desinformado, que age como um tapa-olho que afunila as possibilidades de pesquisa e conhecimento, principalmente quando consideradas as necessidades do mundo real sobre o qual a contabilidade como disciplina se debruça.

A vasta gama de naturezas de atividades em que a contabilidade está envolvida exige uma noção mais ampla de conhecimento do que a visão dominante atual. As mais diferentes posições ontológicas e epistemológicas são necessárias para que se possam abordar todos os tipos de problemas que a realidade contábil coloca para serem estudados. E, novamente, o uso exclusivo da visão científica positiva não permite que todos sejam abordados da maneira com que a realidade de mundo sugere que sejam.

Para se alcançar as possibilidades de aplicação dos diversos paradigmas na pesquisa contábil, é, antes de tudo, necessário entender o que é contabilidade e suas interações com o mundo. Nesse sentido, apresentarei a seguir minha visão da contabilidade e a relação dos seus diferentes ambientes com a pesquisa e o conhecimento que pode (e muitas vezes precisa) ser gerado. Com isso, pretendo criar as bases para justificar, posteriormente, que a PCB, além de precisar ampliar generalizadamente o conhecimento de pesquisa, precisa, também, tomar uma posição política clara sobre qual é a sua função na sociedade.

6.2.1. Os ambientes da pesquisa contábil

Na figura abaixo, proponho a segregação de três ambientes distintos para observarmos a contabilidade¹⁵⁴:

Figura 4 - Os ambientes da pesquisa contábil

A primeira coisa a se observar e ter em mente é que os ambientes se sobrepõem e interagem entre si. Assim, é impossível segregar um do outro na vida real. Entretanto, essa visão diagramática facilita a visualização da amplitude da pesquisa contábil e a justificativa da necessidade de diferentes paradigmas.

O primeiro ambiente é o **patrimonial**, cujo foco é a mensuração da riqueza de uma entidade. É onde acontece a prática contábil no seu sentido mais tradicional, onde a informação contábil é gerada. Dessa maneira, a contabilidade, nesse ambiente, ocupa-se em mensurar os efeitos das transações ocorridas em um patrimônio, interpretando a realidade econômica que se

¹⁵⁴ A ideia dos ambientes já foi apresentada no 11º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, onde foi publicado e apresentado artigo no qual alguns dos aspectos apresentados nesse item já foram discutidos (MARTINS, E. A.; CARVALHO, 2011). Entretanto, não será feita nenhuma citação no texto, uma vez que o artigo apresentado fez parte do processo de elaboração dessa tese, tendo sido o congresso um fórum de discussão de algumas ideias iniciais deste trabalho, que evoluíram desde então.

apresenta. É necessária a identificação, categorização e avaliação de elementos representativos da realidade das transações (tais como ativo, passivo, receitas e despesas). Uma vez que a realidade é interpretada, a informação contábil é divulgada a quem irá utilizá-la.

Com isso, é crucial o foco em quem irá tomar decisões econômicas relacionadas ao patrimônio avaliado, tais como investimentos no mercado de ações, concessão de crédito, gerenciamento de firmas e avaliação da performance de gestores, entre tantas outras. Então, nesse ambiente, são desenvolvidos modelos contábeis e métodos para avaliação dos elementos patrimoniais, tanto para usuários internos quanto externos. Nesse ambiente, estão as regras contábeis financeiras e os sistemas gerenciais e de controle.

O efeito das transações econômicas no patrimônio das entidades é estudado de forma racional e sistemática, não com base em achismos e meras opiniões. Há toda uma estrutura conceitual que suporta os modelos gerados, composta pela chamada teoria da contabilidade financeira - aos moldes de Iudícibus (2004) e Hendriksen (1999), por exemplo - e todo o arcabouço teórico da contabilidade gerencial e seus artefatos - da contabilidade de custos tradicional até a logística integrada e cadeia de valor, de técnicas de orçamento ao *Balanced Scorecard* e uma enormidade de outras técnicas.

Aqui é a casa do normativismo pragmático. Nele, está arraigada a posição ontológica de que a contabilidade tem uma função social que deve ser cumprida. Portanto, o papel da pesquisa no ambiente patrimonial é auxiliar a contabilidade a cumprir essa sua função de prover informação a um usuário. Essa posição ontológica exige um alto grau de subjetivismo. O atendimento das necessidades do usuário somente se dá após a elaboração da informação contábil e sua utilização; somente aí se pode medir o grau de atingimento dessas necessidades. Antes desse momento, tudo é prescrição normativa. Como lembra um dos entrevistados, a contabilidade não tem laboratório, não sendo possível testar empiricamente todos os possíveis efeitos de novos procedimentos contábeis antes de colocá-los em prática. Muitas vezes, esse tipo de proposição depende da definição de um ideal, que também será sempre subjetivo.

Somente a título de exemplo, veja-se a discussão da utilização do valor justo na contabilidade societária encontrada em Iudícibus e Martins (2007, p. 9-18), realizada antes mesmo da

adoção do IFRS no Brasil: por mais que os estudos sejam fundamentados em teorias, modelos de avaliação e experiências passadas, somente se pode conhecer efetivamente os efeitos de sua adoção após ela ser posta em prática.

Ainda no nível ontológico, esse ambiente está completamente envolvido pelos aspectos econômicos e sociais. As técnicas contábeis e suas deduções são feitas e interpretadas por seres humanos e utilizadas por outros seres humanos que agem com base nos significados que as informações lhes transmitem. A linguagem contábil em ação é eminentemente social.

Tais características ontológicas da pesquisa nesse ambiente por si só já eliminam a possibilidade de ela ser feita com base em uma ciência positiva para atingir adequadamente seus objetivos. Epistemologicamente, essa visão ontológica é incompatível com a visão tradicional de ciência positiva, pois exige a proposição de ação.

Assim, uma ontologia que busca proposições normativas para a melhoria de prática eminentemente social exige uma epistemologia que não somente aceite que elas sejam feitas, mas que auxilie na criação das suas fundamentações. A utilização de uma visão positiva da ciência, nesse ambiente, não permite atingir o objetivo ontológico de atuação na prática, pois proíbe tais prescrições e depende de pesquisa *ex post factum*, impossível de ser feita antes de as propostas normativas serem postas em prática. Como já discutido no capítulo 2, isso não implica dizer que esse conhecimento focado na prática não possa ser fundamentado, profundo. Muito pelo contrário, até mesmo para reduzir ao máximo a margem de erro de proposições normativas, deve ser o mais bem fundamentado possível.

O método dedutivo tradicionalmente utilizado nesse ambiente pode ser fundamentado em observações empíricas de comportamentos passados, fatos históricos, sociais ou econômicos relevantes, identificação de necessidades da sociedade, enfim, uma miríade de evidências que suportem e justifiquem a proposição normativa, que demonstrem sua necessidade e as possibilidades de os comportamentos previstos efetivamente ocorrerem.

A adoção de paradigmas que permitam prescrições normativas não implica o abandono da pesquisa empírica. Veja-se, por exemplo, as teses do prof. Ariovaldo dos Santos, tanto de doutorado quanto de livre docência: ambas normativas, mas com base em evidências empíricas. (SANTOS, A., 1993; 1999)

O segundo ambiente em que a contabilidade atua é o **econômico**. Ao contrário do ambiente patrimonial, confinado nas fronteiras da entidade (mas sem deixar de olhar o ambiente e o usuário), a pesquisa, nesse ambiente, busca entender como essa informação contábil se relaciona com os elementos constituintes do ambiente econômico. A divulgação e a utilização da informação contábil impactam os mercados de investimento e crédito, gerando significados e induzindo comportamentos. Desse modo, o foco desse ambiente é na análise das relações entre a informação contábil e o mercado de capitais.

Aqui, a visão positiva da ciência predomina. Desenvolvida a partir dos seminais trabalhos de Ball e Brown (BALL; BROWN, 1968), Watts e Zimmerman (WATTS, ROSS L., 1977; WATTS, ROSS L.; ZIMMERMAN, 1979; 1986), fundamenta-se nos conceitos de teoria da agência, teoria contratual da firma, hipóteses de mercado eficiente, teoria das escolhas racionais e nos modelos de Ohlson, entre outras, para buscar explicações para a prática. (Bons pontos de partida para o entendimento dessa linha de pesquisa são Iudícibus e Lopes (2004) e Khotari (2001).)

A maioria das pesquisas nesse ambiente se fundamenta na ontologia e epistemologia do positivismo, indo de encontro à ontologia e epistemologia da pesquisa no ambiente patrimonial. Todavia, as pesquisas realizadas nesses ambientes não são antagônicas, mas sim complementares. Por exemplo, pesquisas que buscam analisar a relevância da informação contábil para o mercado de capitais têm potencial para informar a prática e servir como justificativa para pesquisas normativas no ambiente patrimonial. (Sobre esse assunto vide, por exemplo, discussão entre Holthausen e Watts(2001) e Barth *et al* (2001).)

As pesquisas que efetuam prescrições normativas podem (e devem, quando possível) se utilizar de pesquisas sobre o ambiente econômico, pois essas apresentam evidências empíricas sobre como a prática está efetivamente atuando. Voltemos ao exemplo anterior do valor justo: uma proposição normativa de que o valor justo deve ser adotado para certos ativos, antes de posto em prática, pode ter o objetivo de dar mais informações aos analistas das demonstrações financeiras. Todavia, pesquisas positivas sobre o ambiente econômico, após a adoção da prática proposta, podem indicar que a informação sobre o valor justo de determinados ativos não está sendo tão útil tanto quanto se imaginava que seriam. Dessa maneira, uma nova pesquisa pode ser realizada com a avaliação das razões dessa falta de utilidade da informação e com uma proposta de alteração para prática. Após a adoção dessa nova prática, novos testes

empíricos podem avaliar se ela está promovendo os resultados desejados, e assim por diante. É nesse sentido que o já citado texto de Martins (2005, p. 5) sugere um “*belo círculo virtuoso que corremos o risco de ter*”.

Todavia, para que haja esse círculo virtuoso, é necessário que a academia contábil entenda que não só de pesquisa positiva vive o mundo. Apesar de parecer lógico, em uma primeira instância, não é isso que está ocorrendo na PCB. A rejeição da pesquisa normativa quebra esse círculo virtuoso, deixando para outras instâncias, que não a acadêmica, a responsabilidade de propor. E os que propõem não estão se utilizando das pesquisas positivas para suas fundamentações, até mesmo pelo fato de muitos não serem acadêmicos e não conhecerem a fundo essa literatura, muitas vezes de difícil entendimento para os não iniciados nesse tipo de pesquisa (com raríssimas exceções).

Nesse sentido, novamente o conhecimento da estrutura de pesquisa proposta permite o entendimento desse “círculo virtuoso” e a aceitação do papel da academia não somente como geradora de conhecimento descritivo e subsídios para a tomada de decisão de outrem, mas também como parte ativa das intervenções na prática.

Por fim, no ambiente **social**, o comportamento das pessoas como indivíduos ou sociedade que se relacionam com a informação contábil é estudado. Como já dito anteriormente, o ser humano é o principal ator em ambos os ambientes apresentados. Portanto, esses não podem ser entendidos sem a análise do próprio ser humano.

Esse ambiente abraça aspectos tão amplos quanto a necessidade humana de informação contábil, a organização social que se desenvolveu ao redor dessa necessidade, o comportamento das pessoas quando utilizando ou gerando essas informações, como ela é ensinada, como a pesquisa é feita, como evoluiu a prática, qual o papel da contabilidade no mundo, entre tantas outras possibilidades.

Pesquisas como a de Burchel (1980), que analisa o papel da contabilidade na sociedade, e Ezzamel *et al* (2007), que discutem as relações entre ideologia política e contabilidade na China, a visão da Teoria Institucional de Hopwood.

Esse ambiente apresenta, talvez, a mais ampla possibilidade de aplicações de diferentes paradigmas de pesquisa. Desde a mais radical visão científica positivista até o mais subjetivo dos paradigmas podem ser aqui aplicados.

Como já mencionado, os ambientes da pesquisa contábil foram segregados para fins didáticos. Algumas pesquisas focam-se em uns mais do que em outros, mas eles são inseparáveis. Ao se focar no ambiente patrimonial, deve-se ter em mente que os modelos contábeis são feitos e utilizados por seres humanos que analisam patrimônios que atuam na economia. Se o foco for no ambiente econômico, para analisar as relações entre as variáveis, é mandatório o entendimento dos modelos subjacentes à informação contábil analisada e o fato de que os movimentos econômicos são reflexo de uma sociedade em ação. Se o foco for nos aspectos sociais, também é necessário o entendimento da função da contabilidade na sociedade de gerar a informação contábil e seus impactos na economia. Assim sendo, não podem ser separados na vida real. Se voltarmos à Figura 4, verifica-se que a pesquisa contábil jaz na intersecção entre todos os ambientes, no meio do diagrama, e nunca estará em um ambiente isolado.

Essa visão permite entender que a contabilidade não é uma disciplina autônoma, não é uma área de conhecimento independente, mas se relaciona com diversas outras, como será visto no item seguinte.

6.2.2. Contabilidade como uma inter-disciplina social

Quando observamos os ambientes apresentados, uma primeira consequência óbvia que não necessita de aprofundamento é que a contabilidade é uma área social. Ela é indissociável do ser humano; não há contabilidade no mundo natural. São os significados presentes na mente humana que levam à necessidade de informação contábil, que geram as análises da realidade econômica a ser representada e a organização social que se utiliza dessas representações.

Uma segunda consequência da observação dos ambientes é que a contabilidade é interdisciplinar, e não uma área de conhecimento independente. Nesse sentido, Hopwood (2007, 1371) afirma que:

Em vez de ser uma disciplina em seu próprio direito, a contabilidade precisa recorrer a uma variedade de fontes de iluminação e entendimento. Tem sido e deve continuar a ser um local para a investigação interdisciplinar.¹⁵⁵

Para um melhor entendimento, voltemos à Figura 4. Ao observarmos isoladamente o ambiente patrimonial, uma visão inicial pode levar ao entendimento da pesquisa contábil como uma área de estudo independente. Todavia, a necessidade de observação da realidade econômica já cria uma interface com a própria economia. Ainda, a necessidade de divulgação (seja pública ou não) da informação contábil gera uma interface com as ciências da comunicação.

A relação da contabilidade com a economia é mais gritante ainda quando é visto o ambiente econômico. Nesse sentido, a contabilidade tem emprestado diversas teorias e técnicas dessa área para a realização das pesquisas dentro do *mainstream*.

No ambiente social, inúmeras outras disciplinas podem ser utilizadas para criar as fundações da pesquisa contábil: ciência política, ciência social, psicologia, antropologia, história, etnografia e tantas outras. Até mesmo ciências biológicas são ‘incorporadas’ à pesquisa contábil, como no caso do inovador ramo de *neuroaccounting*, já presente no Brasil com a pesquisa de Cesar Valentim de Oliveira Carvalho Jr.¹⁵⁶, que analisou ondas cerebrais de auditores ao tomarem decisões. E o que dizer do tão íntimo relacionamento entre contabilidade e o direito, seja na área tributária seja na societária?

Assim, a contabilidade não é uma área de conhecimento isolada, e como tal não deve ser tratada. Mais uma vez, a aplicação de somente um paradigma de pesquisa não permite o tratamento de toda a amplitude de problemas que essa característica de interdisciplinaridade apresenta.

Já existem grupos de pesquisa voltados exclusivamente para essa visão da contabilidade. Veja-se, por exemplo, a conferência *Interdisciplinary Perspectives on Accounting - IPA* - reconhecida como um dos principais fóruns de estudos interdisciplinares em contabilidade no

¹⁵⁵ “Rather than being a discipline in its own right, accounting needs to draw on a variety of sources of illumination and understanding. It has been and must continue to be a site for interdisciplinary inquiry”

¹⁵⁶ Esta tese já havia sido defendida no departamento de contabilidade e atuária da FEA/USP no momento em que este trabalho foi escrito, mas ainda não estava disponibilizada para consulta, fato esse que não permitiu sua citação de forma mais adequada.

mundo¹⁵⁷. Sua missão tem sido abordar assuntos sobre a forma como a contabilidade afeta e é afetada por ambientes sociais, políticos e econômicos, provendo discussões baseadas nas mais diferentes abordagens de pesquisa. A título de exemplo, trabalhos como Roslender e Dillard (2003) e Tomkens *et al* (1980) abordam a necessidade de pesquisas com essa característica. Merchant (2008) discute as razões de essa perspectiva ainda não ter sido amplamente aceita nos EUA. No Brasil, Andrade e Lima (2005), Pohlmann e Iudícibus (2006), Calijuri (2009), Moraes Junior *et al* (2009), Bernardo *et al* (2010) e Barros *et al* (2012) são exemplos de estudos que abordam a questão da interdisciplinaridade na contabilidade.

Japiassu (1976, p. 54) nos ensina que:

Interdisciplinaridade se define e se elabora por uma crítica das fronteiras das disciplinas, de sua compartimentação, proporcionando uma grande esperança de renovação e de mudança no domínio da metodologia das ciências humanas.

Assim, uma nova forma de se olhar o processo de geração de conhecimento é necessária em projetos interdisciplinares. E a aceitação de um paradigma único, especialmente o fundamentado nas ciências naturais, exige revisão:

Tanto do ponto de vista epistemológico quanto do pedagógico, os empreendimentos interdisciplinares já nos revelam a necessidade de *rever e reformular as relações* entre as chamadas ciências *humanas* e *naturais*. (JAPIASSU, 1976, p. 213)

6.3. Problemas da falta de conhecimento filosófico no processo de pesquisa

Muitas patologias podem acontecer quando não há uma visão ampla do processo de geração de conhecimento justificado. Questões relacionadas à utilidade, ao excesso de foco no método, ao excesso de uso de estatísticas e possibilidades de requeimamento já foram previamente discutidas. Neste item, busco abordar outras que ainda não foram claramente abordadas. A primeira que ocorre na PCB é a adoção passiva de um paradigma estabelecido sem o necessário conhecimento das justificativas das escolhas teóricas, metodológicas e metódicas. A aceitação tácita de ‘verdades’ a serem utilizadas no processo de pesquisa sem o

¹⁵⁷ Vide <http://business.cardiff.ac.uk/news/events/interdisciplinary-perspectives-accounting-conference-2012>.

seu questionamento leva à repetição e perpetuação sempre das mesmas posições. E “*Quando alguém para de criticar e faz suposições não questionadas, cai no ambiente da crença mística e religião*”¹⁵⁸ (QUATTRONE, 2009, p. 628).

Ao se observar a realidade em busca de problemas a serem solucionados, a falta dessa ampla visão da geração do conhecimento e a repetição de metodologias já utilizadas leva a um afunilamento da amplitude de problemas que podem ser analisados. Um caso típico na PCB é a rejeição de propostas normativas, consideradas como sem interesse para a ciência. A visão monoparadigmática leva a quaisquer problemas identificados serem sempre observados pela mesma lente e a problemas na validação das pesquisas.

Um exemplo que está na ordem do dia, escolhido para também focar na questão do positivo-normativo, são as já não tão novas normas contábeis adotadas no Brasil. Seus efeitos no mercado financeiro são observados por meio da visão positivista, relações entre variáveis mercadológicas e a informação contábil. Todavia, não há na literatura recente nenhum artigo que foque em eventuais problemas práticos, cotidianos, gerados por essas novas normas. Não são feitas discussões sobre como calcular *impairment*, quais são as formas de mensuração dos ativos biológicos, se propriedades por investimento devem ou não ser contabilizadas pelo seu valor justo, como deve ser o tratamento fiscal de sua variação, como contabilizar *goodwill* gerado internamente ou qualquer outro tipo de proposição que venha a gerar alterações nas normas. Esse conhecimento é classificado como técnico ou tecnológico, sem validade científica, portanto, sem interesse para a academia. Pesquisa sobre isso não é conhecimento? Só por não ser classificada como científica não é boa, não é de utilidade e validade para a academia e sociedade? As respostas dependem de uma posição política: aceitar ou não a rigidez do “pensamento científico” predominante na PCB. E a justificativa dessa posição somente pode ser feita no nível filosófico e nas escolhas subjetivas, sejam elas individuais ou coletivas.

Meras opiniões e achismos normativos são tão ruins quanto descrições positivas de situações pequenas e superficiais, sem relevância prática. Fazer pesquisa “científica” contábil de má qualidade seguindo a estrutura dominante é tão ruim quanto fazer pesquisa normativa de má qualidade. O desconhecimento das questões filosóficas do processo de pesquisa leva ao

¹⁵⁸ “When one stops criticising, and makes unquestioned assumptions, one falls into the realm of mystical belief and religion.”

engessamento daquilo que é considerado como conhecimento, acarretando na avaliação do saber pelo seu grau de cumprimento dos critérios metodológicos (e muitas vezes metódicos) mínimos, e não da sua efetiva utilidade, relevância, lógica interna, profundidade e fundamentação. O mais importante na geração de conhecimento não é como ele é gerado, mas sim qual a sua contribuição, como ele impacta e altera a sociedade. E essa contribuição pode ser dada de diversas maneiras e depende de qualidade, de substância nas justificativas, não de meros cumprimentos de rituais paradigmáticos (que são importantes, mas não suficientes).

Dessa forma, o desconhecimento do processo de geração de conhecimento, de forma ampla, atrapalha na avaliação daquilo que é boa pesquisa. A busca de validação de trabalhos com base em critérios paradigmáticos incoerentes fica clara quando não se tem conhecimento filosófico. Ainda referente ao exemplo das normas, um trabalho que busca propor alteração na prática não pode ser avaliado pelo ponto de vista do positivismo. Argumentar que a proposta de mudança é um juízo de valor e, por isso, deve ser invalidado, é aplicar a ontologia e epistemologia do positivismo sobre uma pesquisa que tem posições diferentes. A proposta de mudança deve ser validada dentro do seu paradigma (completo, do nível ontológico e epistemológico ao metódico), que deve permitir juízos de valor e ações normativas, e que vai exigir critérios próprios para sua justificativa, não sendo uma mera opinião. Por outro lado, reclamar que as pesquisas positivas somente trazem relações entre variáveis e não têm utilidade, pois não fazem propostas para a prática, é cometer erro semelhante: a ontologia e a epistemologia do positivismo não permitem propostas normativas.

Para se poder validar o conhecimento, é necessário o entendimento dos diferentes paradigmas (e as conseqüentes relações entre ontologia, epistemologia, teoria, metodologia e método) e perceber que cada um deles possui critérios próprios para a geração do conhecimento, levando a critérios próprios de validação dos resultados. Os diferentes critérios de validação devem ser discutidos nos âmbitos ontológicos e epistemológicos e, portanto, podem ser, em última instância, irreconciliáveis, posto que posições filosóficas são subjetivas e ultimamente individuais; porém, a discussão deve chegar a esse nível e não parar em simples definições taxonômicas muitas vezes desinformadas.

Outras confusões podem surgir. Veja-se, por exemplo, uma das ementas analisadas que propõe abordagens metodológicas diversas, mas dá tratamento especial às pesquisas que “*ensejem tratamento estatístico de dados*” (Curso 5). Ou outra que, no mesmo sentido, busca

mostrar a pesquisa quantitativa e qualitativa e o estudo crítico dos diferentes modelos de investigação social empírica, mas que na parte relacionada aos dados menciona somente informação estatística, amostragens, mensuração e escala (Curso 18). Veja-se que a falta de entendimento do processo de geração de conhecimento e suas fundamentações filosóficas leva a esse tipo de incoerência.

Outra questão problemática é o juízo de valor. Nesse contexto, Théophilo (2004) defende uma visão multiparadigmática, porém, acaba por considerar inadequadas questões de pesquisa com juízos de valor. Como se lida, então, com paradigmas que pedem juízo de valor? Mais uma vez o pensamento filosófico resolve a questão, já que o entendimento de cada paradigma e sua organização lógica interna permitem averiguar se o juízo de valor é parte relevante, aceita e até mesmo exigida.

Essa questão leva aos conceitos de objetividade e subjetividade. Obviamente, toda pesquisa tem um grau de subjetividade, nem que seja na própria escolha de, por exemplo, usar o positivismo, isento de juízos de valores e em busca de uma objetividade máxima. Há também a subjetividade da escolha do problema. Quando se vai além dessas discussões, cada paradigma tem sua característica própria de objetividade e subjetividade. O positivismo vai tentar anular todo traço de subjetividade no processo de geração de conhecimento, ao passo que outros não. E essas questões devem ser discutidas à luz da filosofia, pois estão diretamente relacionadas às questões ontológicas e epistemológicas.

No item 2.4, apresentei minha visão dos termos quantitativo e qualitativo, que se restringe ao tipo de dados tratados por determinado método. Eles não são paradigmas, e sim tipos de métodos. Não são formas de se fazer pesquisas completas em si mesmas; precisam das justificativas de suas escolhas. Assim, uma pesquisa ser taxada de qualitativa não significa nada além de ela tratar dados de natureza não quantitativa. Contudo, como ela trata os dados, interpreta, analisa, descreve, entende, busca significados ou qualquer outro objetivo em relação, não é expresso nessa classificação que somente ocorre em termos de paradigmas e suas justificativas.

No entanto, certamente, o problema que mais aflige a PCB devido à falta de conhecimento dos preceitos filosóficos (que restringem o entendimento da dimensão da pesquisa contábil) está na dicotomia positivo-normativo, que merece item à parte, a seguir.

6.3.1. A dicotomia positivo-normativo na pesquisa contábil

Iudícibus (2012, p. 42), afirma que um “*aspecto que deve ser definitivamente superado é o falso dilema positivismo x normativismo*”. Essa posição está em linha com a que defendo nesta tese, visto que esse dilema surge com a introdução do cientificismo na pesquisa contábil e tem sido responsável por muitas das patologias identificadas já tão discutidas.

Entretanto, ao se analisar a contabilidade pela ótica dos diversos ambientes (item 6.2.1), verifica-se que as diferentes naturezas ontológicas dos problemas que se colocam para estudo exigem diferentes posições epistemológicas para suas abordagens de forma adequada. Ao se adicionar a visão da contabilidade como uma interdisciplina, fica ainda mais clara a necessidade de quebra dessa visão dicotômica. A rejeição do normativismo como pensamento válido e necessário não é adequada para a área contábil. Essa opinião, inclusive, já era expressa por Most (1977, p. 12):

A teoria positiva explica *o que é*, a teoria normativa, *o que deve ser*. É claro que, idealmente, não deveria haver tal distinção [...] Uma boa teoria da contabilidade deve ser tanto positiva quanto normativa, de forma que explicará as práticas em termos de sua utilidade.

Watts e Zimmerman (1990, p. 148) explicam a origem do termo:

Nós adotamos o rótulo “positivo” da economia, em que era usado para distinguir a pesquisa com o objetivo de explicar e prever as pesquisas cujo objetivo era a prescrição. Dada a conotação já vinculada ao termo na economia, pensamos que seria útil na distinção da pesquisa contábil voltada ao entendimento da contabilidade direcionada para a geração de prescrições.¹⁵⁹

Já que importado da economia, Friedman (FRIEDMAN, 1953, p. 4-5) esclarece:

A economia positiva é, em princípio, independente de qualquer posição ética particular ou julgamentos normativos. Como Keynes diz, trata-se do que “é”, não com o que “deveria ser”. A sua função consiste em proporcionar um sistema de generalizações que podem ser usados para fazer previsões corretas sobre as consequências de qualquer mudança nas circunstâncias. Seu desempenho é para ser julgado pela precisão, alcance e conformidade com a experiência que suas previsões entregam. Em suma, **a economia positiva é, ou pode ser, uma ciência “objetiva”**,

¹⁵⁹ “We adopted the label “positive” from economics where it was used to distinguish research aimed at explanation and prediction from research whose objective was prescription. Given the connotation already attached to the term in economics we thought it would be useful in distinguishing accounting research aimed at understanding accounting from research directed at generating prescriptions.”

precisamente no mesmo sentido que qualquer das ciências físicas. Naturalmente, o fato de a economia lidar com as inter-relações dos seres humanos, e de o investigador ser ele próprio parte do assunto sendo investigado em um sentido mais íntimo do que nas ciências físicas, leva a especiais dificuldades em conseguir objetividade ao mesmo tempo que fornece o cientista social com uma classe de dados não disponíveis para o cientista físico. Mas nem um nem o outro é, no meu ponto de vista, uma distinção fundamental entre os dois grupos de ciências.

Economia normativa e a arte da economia, por outro lado, não pode ser independente da economia positiva. Qualquer conclusão política necessariamente repousa na previsão sobre as consequências de fazer uma coisa ao invés de outra, uma previsão que deve ser baseada - implícita ou explicitamente - na economia positiva. Não há, naturalmente, uma relação um-para-um entre as conclusões políticas e as conclusões da economia positiva, se houvesse, não haveria ciência normativa separada.¹⁶⁰ (negrito adicionado)

A influência da economia positiva tem todas as características do positivismo. Tão assumidamente que a compara com a física. Suas posições ontológicas e epistemológicas estão implicitamente declaradas: a pouca diferença entre a realidade do objeto do físico e do economista, a observação isenta da realidade, a busca por generalizações, previsões baseados em testes empíricos. Totalmente positivista. Ainda, apontam a relação entre a teoria positiva e a normativa, indicando que o papel da positiva é dar subsídios para a normativa, que deve se apoiar na positiva e assim por diante.

Watts e Zimmerman (1990, p. 148) argumentam que não tinham o intuito de trazer à baila o positivismo lógico, mas simplesmente distinguir o tipo de pesquisa que era feita. Mas há influência da economia positiva claramente positivista. Mas não negam a necessidade da visão normativa, mostrando sua relação *“uma teoria positiva se difere da teoria normativa,*

¹⁶⁰ “Positive economics is in principle independent of any particular ethical position or normative judgments. As Keynes says, it deals with “what is”, not with “what ought to be”. Its task is to provide a system of generalizations that can be used to make correct predictions about the consequences of any change in circumstances. Its performance is to be judged by the precision, scope and conformity with experience of the predictions it yields. In short, positive economics is, or can be, an “objective” science, in precisely the same sense as any of the physical sciences. Of course, the fact that economics deals with the inter-relations of human beings, and that the investigator is himself part of the subject matter being investigated in a more intimate sense than in the physical sciences, raises special difficulties in achieving objectivity at the same time that it provides the social scientist with a class of data not available to the physical scientist. But neither the one nor the other is, in my view, a fundamental distinction between the two groups of sciences.

Normative economics and the art of economics, on the other hand, cannot be independent of positive economics. Any policy conclusion necessarily rests on a prediction about the consequences of doing one thing rather than another, a prediction that must be based – implicitly or explicitly – on positive economics. There is not, of course, a one-to-one relation between policy conclusions and the conclusions of positive economics; if there were, there would be no separate normative science.

apesar da teoria positiva poder ter implicações normativas uma vez que uma função objetiva é especificada.” (WATTS, ROSS L; ZIMMERMAN, 1990, p. 148).

Assim, os principais fundadores da corrente dominante de pesquisa contábil não se vinculam ao positivismo de forma direta, apesar de sua visão estar fundamentada no objetivo de descrição e predição, influenciado pelo positivismo econômico. A visão positiva se difere da positivista, podendo ser adotada em condições epistemológicas diversas (como as do interpretativismo inicial). Certamente, o positivismo é o paradigma que melhor se adequa à essa visão dos objetivos de uma ciência positiva por conta de sua visão de mundo objetiva.

Entretanto, como já visto no item 5.4, na PCB não há uma discussão generalizada e organizada sobre os efeitos dessa dicotomia, e pior, nem sobre suas origens, com raras exceções. No item 2.5, vimos que a segregação entre julgamento de valores para a proposição de ações da visão objetiva isenta de Keynes e Friedman foi ampliada por Weber para um espectro político mais do que paradigmático e filosófico. Lembremos que Weber foi um dos primeiros interpretativistas, tendo sido um crítico do positivismo. Assim, ligar a dicotomia positivo-normativo ao positivismo, como é amplamente feito na PCB, não é integralmente adequado, apesar dela ter nascido dentro do positivismo e ter sido por ele influenciada.

Focar a pesquisa na dicotomia positivo-normativo, seja segregá-la somente por conta da isenção de julgamentos de valor, dentro da visão Weberiana, ou segregá-la pelas condições ontológicas e epistemológicas do positivismo, é vendiar os olhos para uma filosofia do conhecimento muito mais ampla, com diferentes visões de mundo e processos de geração de conhecimento que estão além da questão da isenção de valores. Rejeitar a possibilidade de propostas normativas é aceitar a posição Weberiana de que o cientista não deve propor ações na prática para não dar a elas a falsa ideia de que são semelhantes às suas descrições científicas. Mas essa posição de Weber já foi tomada há mais de um século. Ou ainda é aceitar que contabilidade (ou economia), são ciências exatas como a física, como afirmado por Friedman em 1953. Lembremo-nos, ainda, que a colocação da ciência normativa como inferior à positiva, ocorre com o advento do positivismo lógico do círculo de Viena, que ocorre por volta das décadas de 1920 e 1930. Ainda, a posição de Watts e Zimmermann já foi tomada há mais de quarenta anos.

Sugiro eu que repensemos nossa posição como pesquisadores, que atualizemos nossas visões sobre conhecimento, ciência social e filosofia. Isso não implica em rejeitar a existência da dicotomia positivo-normativo, tampouco rejeitar o positivismo, mas não mais aceitar tacitamente a imposição de que só o lado positivo deve ser feito, ou que ele é melhor ou superior. Ainda, basear a geração de conhecimento em positivo ou normativo, é ignorar a existência dos inúmeros paradigmas existentes, muito mais amplos do que a segregação entre existência ou não de juízo de valor e proposições para alteração no mundo, ou entre positivismo e outras formas de conhecimento.

Assim, me alinho com o pensamento de Japiassu (1975, p. 91), que argumenta:

Uma crítica aos fundamentos epistemológicos do cientificismo e a seus suportes ideológicos significa colocar em questão o próprio conceito de ciência. A concepção que dela se faz o cientificismo está apoiada em dois mitos: a) o da ciência conduzindo necessariamente ao progresso; b) o da ciência pura.

E os mitos citados podem ser claramente verificados em posições tais como a de Farias (2012, p. 25), com a qual me contraponho, e que sugere que correntes relativistas e construtivistas antirrealistas defendem um completo divórcio das ciências sociais das naturais e são marginais e pouco influentes. Ainda, o autor considera que esse divórcio ocorre pois defendem ontologias idealistas (esquecendo-se das outras possíveis) e epistemologias relativistas (esquecendo-se, novamente, das outras possíveis), opostas às posições da ciência, e que *“estão na contramão do progresso científico em geral, tanto das ciências sociais como das ciências naturais, bem como das pesquisas em áreas interdisciplinares”*.

Apesar do autor estar discutindo ciência nos níveis ontológicos e epistemológicos, demonstrando conhecimento raro na PCB, ele sugere a ciência tradicional como sabedoria superior, defende o objetivismo e o realismo como a única forma válida de conhecimento, rejeitando, inclusive Weber, Marx, Heidegger, Feyerabend, Baudrillard, Foucault e tantos outros pensadores que, segundo ele, são *“pouco influentes”* (coisa que não são). Ainda, a ideia de uma ciência como salvadora da humanidade e a única fonte de progresso é moderna, sem dúvida. Mas esqueceu o autor que o modernismo já vem sendo questionado há décadas, vivemos em tempos pós-modernos, com muitas outras visões de mundo possíveis e fontes de progresso que não necessariamente a ciência tradicional. Por fim, tratar a contabilidade pela

mesma lente de uma ciência natural é, no mínimo, equivocado, apesar de lógico para quem rejeita ontologias e epistemologias alheias à ciência tradicional.

O caminho que proponho na direção oposta desta, todavia, traz junto com a mudança de visão sobre o processo de geração de conhecimento uma posição política, como discutirei no item seguinte.

Outro aspecto a ser abordado é a discussão sobre a existência ou não de teorias contábeis. A rejeição da teoria normativa como teoria, e aceitação da positiva como tal é, no mínimo, mal informada. Watts e Zimmerman (1990, p. 148), inclusive, rebatem a críticas sugerindo que o termo por eles preferido é “*literatura contábil positiva*”. Não que nessa literatura não existam teorias, ou que elas não possuem potencial para gerá-las, mas ela em si não é uma teoria, e sim uma forma de se fazer pesquisa. Farias e Farias (2010) apresentam como exemplo de teorias positivas os modelos de Nobes (1998) e Ohlson-Juettner (2005). Só aí já são duas (se realmente teorias são). No mesmo sentido, Iudícibus (2012, p. 42) afirma que “*Como o prof. [Alexsandro] Broedel [Lopes] já abordou, o positivismo deve ser encarado mais como uma forma de pesquisa e não, propriamente, de teoria.*”

Por outro lado, há uma rejeição implícita à chamada teoria normativa como não sendo uma teoria. Como já abordado no item 2.2.3, a definição de teoria depende do ponto de vista pela qual ela é analisada. Aceitar que uma teoria, como proposto por Farias e Farias (2010, p. 4), precisa ser empiricamente comprovada para ter validade como tal é aceitar a postura do positivismo e rejeitar que outras formas de se ver o mundo também podem gerar teorias. Considerar que a teoria da contabilidade financeira não é teoria porque é um modelo tautológico também é aceitar tacitamente a posição positivista e acatar o “*argumento de que as ciências sociais investigam fenômenos existentes no mundo real, assim como ocorre com as chamadas ciências naturais*” (FARIAS; FARIAS, 2010, p. 1). Como já amplamente discutido, tratar ciências sociais da mesma maneira que as ciências naturais é ou ignorar as diferenças ontológicas presentes nos distintos objetos de seus estudos, ou considerá-las irrelevantes. Essa última é a posição de Friedman acima transcrita: a diferença ontológica não importa, tanto que economia é comparada com a física.

A teoria normativa da contabilidade se apresenta como uma teoria, mas não aos moldes da visão científica objetiva e realista. Ela é um corpo de conhecimento baseado em postulados,

princípios, axiomas e deduções lógicas de conceitos que são não somente vinculados à realidade, mas especificamente voltados a como entender e representar a realidade econômica. Se ela é um modelo tautológico, é assim por uma razão de utilidade prática. Se definirmos o patrimônio líquido não somente como sendo o residual entre ativos e passivos, mas buscarmos dar a ele uma característica própria mais definida, o modelo deixará de ser tautológico e passará a ser científico? O método das partidas dobradas não é a base fundamental da teoria normativa, mas somente uma maneira de registro das transações que facilita a prática. A teoria, em si, é a busca pelo entendimento e descrição da realidade econômica e sua forma ideal de divulgação. Existem inúmeros constructos teóricos focados na explicação da realidade, mas não nos mesmos daquilo que é positivo. E se ela busca um ideal, só por essa razão já não pode ser analisada como teoria pelo ponto de vista positivo.

Ademais, a teoria normativa é absolutamente relevante para as teorias positivas, pois é ela que baliza como a informação contábil analisada é efetivamente gerada, como a realidade econômica é representada. Seu desconhecimento pode levar ao não entendimento das informações presentes por trás dos números analisados positivamente, limitando a própria interpretação dos dados. A alteração de como a teoria normativa gera a informação afeta o seu conteúdo informacional e como as pessoas agem em relação às informações, o que se torna visível com os resultados dos testes positivos. E a teoria normativa deve, também, se suportar nas avaliações positivas para o seu próprio desenvolvimento conceitual, incorporando novas evidências e argumentos às suas construções teóricas. Elas são inseparáveis.

Mais importante do que se existir teoria ou não, é se existe um corpo de conhecimento profundo. Aqueles que negam que a teoria normativa da contabilidade não possui essa característica estão ignorando a profundidade do seu conteúdo. As que aceitam proposições positivas como científicas só por cumprirem rituais paradigmáticos, estão ignorando que, conhecimento, para ser profundo, precisa ter mais do que rigores metodológicos (que são fundamentais, mas não suficientes).

A rotulação do que é teoria ou o que não é teoria, apesar de importante, parece-me secundária quando ela é analisada pelo ponto de vista da contabilidade de forma ampla. O já citado “círculo virtuoso” proposto por Martins depende de ambas as visões positivas e normativas. O caso da Demonstração do Valor Adicionado - DVA - no Brasil é típico da necessidade de interação entre as visões positivas e normativas.

De Luca (1996) apresenta, em sua tese de doutorado, um modelo do que é a DVA e indica, de forma normativa, suas possíveis utilizações especificamente relacionadas à geração de riqueza nacional (vinculada ao conceito de Produto Interno Bruto). Desenvolve exemplos e sugere utilizações, mas sem uma busca de evidência empírica. Santos, que junto com De Luca foram pioneiros no estudo mais aprofundado da DVA, se debruçou sobre o tema na sua tese de livre docência. (Ambos os trabalhos citados foram posteriormente transformados em livro).

Em sua tese, Santos (1999, p. 16), define como um dos problemas averiguar se a *“contabilidade por contribuir para a melhoria de qualidade das informações macroeconômicas disponíveis para a análise da relação empresa-sociedade”*. Uma visão exclusivamente positiva da pesquisa não permitiria essa análise, pois ‘*melhoria*’ depende de juízo de valor e definição de um ideal. A visão normativa do autor é visível. Mas, para argumentar acerca da importância e necessidade dessa demonstração, efetua, além de estudos conceituais profundos sobre a sua forma de elaboração, inúmeras análises com base em DVAs de centenas de empresas que se propuseram a elaborar as suas demonstrações e fornecer os dados para a pesquisa. Apresenta, então, de forma descritiva (por que não dizer até positiva), inúmeras análises sobre a criação de valor e sua distribuição no Brasil. E se utiliza dessas observações para justificar a necessidade da publicação da DVA pelas empresas e argumentar que a contabilidade pode, sim, melhorar a informação sobre os agregados econômicos. Esta tese é um claro exemplo da possibilidade de união das visões positiva e normativa (mesmo não sendo citado trabalho revestido de todas as formalidades estatísticas que se vê atualmente, desnecessárias para ser positivo).

Um efeito prático dessas pesquisas: a adoção obrigatória da DVA passou a fazer parte da proposta de alteração da Lei das S/As já no ano de 2000.

Cosenza (2003) também publicou um artigo normativo sobre a DVA, analisando a relevância da informação nela contida para o ambiente social e econômico, sugerindo a necessidade da concordância dos conceitos contábeis com os econômicos. Contudo, não fez nenhuma análise empírica.

No mesmo ano, Santos e Hashimoto (2003) publicaram artigo buscando demonstrar os efeitos da utilização observando a prática. Analisaram um espaço temporal de cinco anos, construindo a geração de valor de mais de mil empresas, demonstrando a variação da carga

tributária de diversos setores. Esse artigo, apesar de ainda não estar revestido de todas as formalidades existentes na pesquisa positiva atual, apresenta um viés não normativo, mas descritivo, analisando o comportamento de variáveis reais baseadas na demonstração outrora foco de proposições normativas. Ribeiro e Santos publicaram artigo semelhante no ano seguinte, avaliando a remuneração de capitais feita pelas distribuidoras de energia elétrica, por meio de medidas da DVA (RIBEIRO, M. S.; SANTOS, 2004), de forma descritiva.

A atuação dos professores e pesquisadores envolvidos com a DVA culminou na sua divulgação tornada obrigatória para as empresas de capital aberto no Brasil, com a promulgação da Lei 11.638 em 2007. Outros artigos positivos continuam sendo feitos com base nas informações obtidas na DVA. Veja-se, por exemplo, estudo de caso sobre a DVA da Petrobrás elaborado por Almeida *et al* (2009), Bispo *et al* (2009) e Machado *et al* (2009), tendo os dois últimos as características típicas do positivismo dominante atual.

Veja-se, então, que uma pesquisa que nasce normativa acaba por afetar a prática e ser base para diversas pesquisas positivas. Dentro do paradigma dominante atual, a pesquisa original, normativa, teria dificuldades para existir. Teriam os normatizadores práticos, não acadêmicos, se debruçado sobre a DVA e feito com que ela fosse obrigatória? Talvez não. Essa resposta não é possível de se obter; mas afirmar que, nesse caso, a atuação de acadêmicos pesquisadores foi fundamental para alteração da prática, é inegável. Conhecimento profundo e útil foi gerado na academia. Por outro lado, a atuação desses acadêmicos não se restringiu exclusivamente à geração de conhecimento, mas também a todo processo político de normatização. Contudo, o pensamento de ponta, inovador, nasceu na academia, na pesquisa. Esse foi o estopim para o Brasil ser, atualmente, considerado um dos poucos países que tem essa demonstração como obrigatória (mesmo que seja somente para as empresas de capital aberto).

O círculo virtuoso não para por aí. Segundo Santos (2007, p. 243-244), por exemplo, a carga tributária dos setor bancário é significativamente menor do que a dos demais. Deve a academia somente se preocupar em apresentar esse fato ou deve também propor alterações na prática? Deve ela buscar entender as razões dessa diferença e explicitá-la somente ou deve a pesquisa contábil também se envolver em propor mudanças? Deve a academia somente buscar verificar se a DVA está cumprindo os objetivos propostos, ou deve, se for o caso, propor eventuais melhorias na sua forma de adoção obrigatória? Essa pesquisa da DVA

nasceu normativa e seus efeitos são analisados positivamente. Entretanto, a evolução da prática e a melhoria do mundo somente ocorrerão com novos trabalhos normativos baseados nas evidências empíricas, muitas vezes obtidas de forma positiva. Ao rejeitar a possibilidade de pesquisa normativa, a PCB rompe com esse círculo, deixando para outros as propostas de mudanças.

E o caso da DVA é um raro exemplo em que esse círculo se completa. Fregonesi (2009, p. 162), em tese de doutorado orientada pelo próprio prof. Ariovaldo dos Santos, após apresentar uma discussão teórica sobre a DVA e uma análise empírica de dados publicados por uma amostra de empresas, conclui que perante a existência de certos tipos de operação (relacionadas a investimentos sociais com incentivos fiscais) a distribuição do valor adicionado pode ser divulgada de forma incorreta. Identifica que tal fato pode causar distorções na avaliação da carga tributária das empresas, classificando como tributos transações de natureza diversa desta. E propõe normativamente a inclusão de uma linha na DVA para investimentos socioambientais com certas características. Ainda, conclui que:

Mudar a estrutura de uma demonstração contábil envolve muita discussão e muitas simulações para análise dos impactos da mudança. Esta tese dá início à discussão de incluir na DVA uma linha para investimentos socioambientais. (FREGONESI, 2009, p. 162)

Assim, a autora identifica um problema, o observa na realidade e propõe solução. O foco principal da DVA é a distribuição do valor adicionado, incluindo-se o pagamento de impostos. E se há a possibilidade (ou efetiva existência) de distorções nessa distribuição, ela carece ser corrigida. E o círculo-virtuoso se fecha; e continuará com eventuais alterações na norma da DVA, com futuros testes positivos, com novos problemas que poderão ser identificados e novas propostas de mudança e assim por diante.

Japiassu (1975, p. 49) afirma:

As ciências humanas, tais como elas existem, em suas condições reais de realização, apresentam-se como técnicas de intervenção na realidade, participando ao mesmo tempo do *descritivo* e do *normativo*: são *praxeologias*. A análise epistemológica não tem o direito de dissociar, no domínio das disciplinas humanas, uma teoria científica de uma técnica de aplicação, pois não somente se dão sentido uma à outra, mas também determinam-se reciprocamente.

6.4. Posição política

Muito se falou nesta tese sobre a PCB. Mas o que é a PCB? No fundo, ela é composta pelos professores e seus alunos de pós-graduação, que são as pessoas que fazem pesquisa contábil no Brasil. Não somos somente pesquisadores, nem somente professores. Muitos também são consultores, profissionais do setor privado e até profissionais do estado (tais como da Secretaria da Receita Federal e do Banco Central). Muitos de nós trabalhamos com vários chapéus, atuamos em uma área prática, que possui uma função social no mundo.

Ensinamos a técnica para graduandos, pós-graduandos e profissionais do mercado. Atuamos, muitas vezes, no próprio mercado. Mas quando fazemos pesquisa ouvimos que o resultado delas não está sendo útil para a prática. A busca por isenção nas pesquisas, a rejeição do “normativo”, o cientificismo e o monismo paradigmático sem as devidas fundamentações filosóficas está não só distanciando o eu-pesquisador do eu-prático, mas distanciando a pesquisa que fazemos da prática como um todo.

Kaplan (2011, p. 367) publicou um artigo na *Accounting Review* onde argumenta, no próprio resumo, que:

Já que os acadêmicos contábeis focaram-se no entendimento de como os mercados e os usuários processam os dados contábeis, ele se distanciaram do processo contábil em si. A academia contábil falhou quando não tratou de questões de medição e *valuation* importantes que vieram à tona nos últimos 40 anos de prática. [...]

Este comentário encoraja os acadêmicos contábeis a dedicar mais recursos na obtenção de um entendimento fundamental de práticas contemporâneas e futuras, e como as ferramentas analíticas, os avanços contemporâneos na **contabilidade e as disciplinas relacionadas podem ser organizados para melhorar a prática contábil profissional**.¹⁶¹ (negrito adicionado)

O autor está sendo normativo, pois propõe ação. E também subjetivo, já que a base de justificativa dessa ação é um ideal a ser atingido, aquele de uma prática *melhor*. Sua

¹⁶¹ “as accounting scholars have focused on understanding how markets and users process accounting data, they have distanced themselves from the accounting process itself. Accounting scholarship has failed to address important measurement and valuation issues that have arisen in the past 40 years of practice. [...]

This commentary encourages accounting scholars to devote more resources to obtaining a fundamental understanding of contemporary and future practice and how analytic tools and contemporary advances in **accounting and related disciplines can be deployed to improve the professional practice of accounting**.”

proposição é que a pesquisa deve focar na prática, melhorando-a. Termina sugerindo que seja usado o método necessário para tal. Contudo, não menciona paradigmas, epistemologias e ontologias, e são esses que servem como base para a escolha desses métodos. Essa crítica, inclusive, está voltada para a pesquisa norte-americana, que é o principal modelo seguido pela pesquisa brasileira. Ela não é de hoje; em 1984, o autor já efetuava crítica à pesquisa, observando a relutância dos pesquisadores em se envolver com organizações reais e seu envolvimento com dados e relações bagunçadas (KAPLAN, 1984, p. 415).

Ao analisar o problema de pesquisa no item 2.2.1, abordei a questão de que a pesquisa contábil dever se relacionar à prática, e foi citado, entre outros, o texto de Chua, que propõe que a pesquisa contábil deve ter forte relação com a prática, gerando contribuições positivas para a sociedade que a mantém (CHUA, 2011, p. 28). Mais recentemente, Hopwood (2007, p. 1365 e 1372) argumentou que a pesquisa contábil está se distanciando da prática. Para o autor, as necessidades impostas pelas carreiras acadêmicas levam ao foco na publicação em periódicos que reforçam as pressões de conformidade (com o *mainstream*), concluindo que:

Certamente nós estamos testemunhando os efeitos de fortes vieses e preconceitos intelectuais que são consistentes com isso. Manter distância da política, mesmo da ciência política da definição de normas contábeis, parece ser um deles.

[...]

O resultado líquido dessas pressões é que a contabilidade está atualmente com uma comunidade cujos membros são, na minha visão, demasiadamente conservadores, demasiadamente restritos intelectualmente, demasiadamente conformistas e insuficientemente excitados e envolvidos com a mudança da prática ou regulação da profissão.¹⁶² (2007, p. 1372)

Ainda, Hopwood e Anthony (2008, p. 96), ao discutir a questão da relação com a prática, propõe que:

¹⁶² “Certainly, we are witnessing the effects of some quite strong intellectual biases and prejudices that are consistent with this. Keep away from politics, even the political science of standard setting, seems to be one.

[...]

But seemingly it is still all right to have intellectual prejudices. That is most likely right in a free society, but it is less right when its consequences are imposed by some on others. The net result of all these pressures is that accounting is currently left with a research community whose members are, in my view, too conservative, too intellectually constrained, too conformist, and insufficiently excited by and involved with the changing practice or regulation of the craft.”

Em um tempo em que a pesquisa contábil *mainstream* enfrenta crescente dificuldade em se comunicar com o mundo da prática, muito pode se ganhar com o início de um conjunto de diálogos alternativos que teriam potencial para iluminar a relevância de abordagens de pesquisas diversas. Isso poderia prover uma variedade maior de abordagens de pesquisas com uma racionalidade fundamentada em uma agenda tanto intelectual quanto prática.¹⁶³

Ittner e Larcker (2002, p. 788) afirmam que:

Diferentemente de um questionamento científico puro que tenta gerar conhecimento sem nenhuma aplicação conhecida para a prática, a contabilidade é fundamentalmente uma área de pesquisa aplicada, que deveria prover novos *insights* para a prática.¹⁶⁴

Malmi e Granlund (2009, p. 597), ao discutir o papel da teoria na contabilidade gerencial, mencionam que:

teorias em um campo aplicado como a pesquisa de contabilidade gerencial deveriam prover explicações úteis para aqueles que estudamos - gestores, organizações e sociedade [...] teorias, no presente, amplamente falham ao prover suporte válido para a prática. Sustentamos que a teoria da contabilidade gerencial deve nos ajudar a responder questões sobre qual tipo de sistema de contabilidade gerencial deveríamos aplicar, como, em quais circunstâncias e como alterá-los.¹⁶⁵

Os já citados editoriais de Martins (2005, p. 3) e Lopes *et al* (2008, p. 5) também argumentam em prol da pesquisa contábil útil para a prática.

Essa necessidade de atuação na prática exige que seja tomada uma posição política acerca de qual é o papel da pesquisa contábil: gerar conhecimento científico ou gerar conhecimento que seja útil. Não que o conhecimento científico positivo não possa ser útil, mas o foco é a ciência ou a utilidade do conhecimento? O foco deve ser a isenção de julgamentos de valores ou a possibilidade de influência na prática? Fazer pesquisa e estudar a contabilidade não deve ter o

¹⁶³ “At a time when the accounting mainstream has increasing difficulty communicating with the world of practice, much could be gained from initiating an alternative set of dialogues that would have the potential to illuminate the relevance of more diverse research approaches. It could provide a wider variety of research approaches with a rationale that is grounded in both an intellectual and a pragmatic agenda.”

¹⁶⁴ “Unlike a pure scientific inquiry that attempts to generate knowledge without a known application, accounting is fundamentally an applied research area that should ultimately provide new insights for practice.”

¹⁶⁵ “theories in an applied field such as management accounting research should provide explanations that are useful for those we study – managers, organizations and society. [...] theories, at present, largely fail to provide valid support for practitioners. We contend that management accounting theory should help us to answer questions of what kind of management accounting systems we should apply, how, in what circumstances, and how to change them.”

foco em auxiliar a contabilidade como prática? Tal influência somente deve ser feita com a exibição de “como o mundo funciona” e deixar que os praticantes utilizem essas informações para tomar decisões? A pesquisa não deve nunca propor alterações na prática, mas somente gerar subsídios para as decisões? Os pesquisadores devem buscar explicações e predições quando fazem pesquisa e propor mudanças somente quando o chapéu de pesquisador for trocado por outro?

Todas essas questões envolvem uma posição política relativa à função da pesquisa no mundo que deve ser tomada antes mesmo de se fazer pesquisa. O argumento de que os pesquisadores focam na prática não quando estão gerando pesquisa, mas em suas aulas e trabalhos profissionais é limitar a possibilidade de geração de conhecimento. O processo de pesquisa aqui proposto busca gerar um conhecimento mais profundo, mais fundamentado filosoficamente, teórica e metodologicamente do que aqueles gerados quando atuamos como profissionais, docentes ou não. E esse tipo de conhecimento pode dar fundamentos para a melhoria da prática não somente para os pesquisadores, mas para a coletividade em geral.

As instituições de pesquisa contábil no Brasil, incluindo seus periódicos, e os próprios pesquisadores como indivíduos, precisam adotar uma posição política no sentido de reforçar qual papel o produto de sua geração de conhecimento deve ter na sociedade. Seja a posição adotada de que o conhecimento científico contábil deve estar voltado para a academia e a pesquisa, focando nos problemas que ela mesma entende existir, ou de que a função da pesquisa é atender às necessidades da prática, o mais relevante é que essa discussão seja feita, as posições adotadas e justificadas.

A própria Constituição da República Federativa do Brasil, aprovada em 1988, dispõe que:

Art. 207. As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de **indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão**. (negrito adicionado)

Ao discutir esse assunto, Ferreira (2009, p. 272) explica que:

a indissociabilidade pode ser entendida como um princípio orientador da universidade nascido sob o influxo dos debates que estabelecem o lugar da universidade no seio da sociedade em geral,

recebendo, daí, uma nítida influência [...]: a de um conhecimento científico em diálogo permanente com as demandas sociais.

Ao analisar a utilização desse princípio, focado na área da educação, afirma que:

Um dos efeitos da inobservância do princípio de indissociabilidade pelos professores da pós-graduação é o esquecimento dessa ética científica, que se torna evidente na desconfiança entre as comunidades que participam da investigação e o pesquisador em formação, a provocar um distanciamento entre os resultados da pesquisa e sua aplicação na vida da população. (2009, p. 277) [...]

afirmarmos a necessidade da indissociabilidade na pós-graduação. A extensão e o ensino não são acessórios à pesquisa, mas continuações naturais dela, se a produção científica do conhecimento quiser ser efetiva e intervir para modificar a realidade estudada – voltando a enriquecer-se, nesse processo, por dela alimentar-se continuamente. Onde não haver relevância social da pesquisa sem a indissociabilidade. (2009, p. 279)

Será que estamos nós, pesquisadores da área contábil no Brasil, esquecendo desse tripé? Será que nos lembramos de cada pé, mas esquecemos da indissociabilidade? Estão nossas pesquisas buscando se enriquecer pelo seu envolvimento com a prática? Estamos sendo efetivos na intervenção para modificar a realidade estudada? Os argumentos apresentados levam a crer que não.

Desse modo, amparada nos autores citados, a pesquisa contábil não pode somente observar a prática e buscar explicá-la: isso deve ser uma parte da atividade de pesquisa, não sua totalidade. O papel dos pesquisadores também é discutir possibilidades para a melhoria da prática, propor alterações e ações significativas que levem a um mundo melhor (com todos os julgamentos de valor possíveis que a palavra melhor enseja) no próprio processo de pesquisa, e não somente nas atividades de ensino, extensão ou como profissionais não acadêmicos.

A segregação desinformada entre positivo e normativo (ou pior, científico e não científico, ou positivista e não positivista) que se vê atualmente não impede, mas reduz o envolvimento da pesquisa em questões do dia-a-dia da contabilidade. A atuação na prática que muitos de nós temos como professores e profissionais não é separada das nossas percepções dos problemas reais do mundo, e nossa pesquisa também não deve ser. Ensinamos alunos, estudamos técnicas e procedimentos com olhar crítico para melhorar a prática, mas, como pesquisadores, não estamos alinhando, de maneira geral, o conhecimento que geramos com as necessidades

da prática. Podemos até achar que estamos fazendo isso, mas se isso estivesse ocorrendo, não haveria tanto questionamento da utilidade da pesquisa como posto anteriormente.

A visão de geração de conhecimento que proponho permite trazer a visão científica positiva para mais perto da prática, pois justifica e clarifica suas características, facilitando a visualização da sua utilidade prática e suas limitações. Ademais, permite a adoção de paradigmas distintos com vistas à criação de propostas de intervenção. Assim, o processo de geração de conhecimento, quando analisado como um todo e não de forma compartimentada entre positivo e normativo, científico e não científico, permite a conciliação entre a pesquisa e o seu papel na sociedade.

7. CONCLUSÃO

Nesta tese, busquei averiguar a condição atual da PCB, no que diz respeito exclusivamente aos conceitos filosóficos sobre a geração de conhecimento por ela adotados, baseando-me na Teoria do Discurso e na proposta teórica e metodológica de Glynos e Howarth (denominada *Logics of Critical Explanation in Social and Political Theory*).

Antes da análise da PCB, para o entendimento das fundamentações filosóficas da geração de conhecimento profundo e fundamentado, apresentei, no capítulo 2, uma estrutura de geração de conhecimento fundamentada na ideia de paradigmas e as relações entre os níveis que os compõem: a posição ontológica e epistemológica adotada, derivada da natureza do problema e dos objetivos da pesquisa, que informam as teorias e metodologias a serem adotadas, que, por sua vez, balizam as escolhas dos métodos a serem utilizados; tudo isso com o objetivo da elaboração de um resultado de pesquisa coerente e justificado.

Ainda, apresentei os paradigmas do positivismo, interpretativismo, teoria crítica, pós-modernismo e pós-estruturalismo, indicados como visões alternativas para a geração de conhecimento, mas igualmente válidos, especialmente no que se refere às ciências sociais. Por fim, uma visão da origem e característica da dicotomia positivo-normativo.

Para abordar o problema desta pesquisa, focado na busca pelos aspectos filosóficos necessários para que a PCB evolua sanando as patologias identificadas, caracterizei a estrutura hegemônica nela presente, sua evolução e a razão pelas quais as pessoas continuam agindo de acordo com a visão dominante.

Para tanto, realizei entrevistas com eminentes professores da área contábil brasileira, analisei condições econômicas e sociais das diferentes épocas e observei diversos dados empíricos pertinentes com vistas a construir uma narrativa histórica do processo de evolução da PCB. Essa objetivou a levantar os principais aspectos e fatos relevantes nessa evolução, principalmente no que tange ao momento de mudança de paradigma ocorrido.

Nascida no início da década de 1970, com a abertura do curso de mestrado da FEA/USP, imersa em um ambiente econômico caracterizado por um mercado de capitais incipiente, a

pesquisa contábil nasceu normativa, focada na solução de problemas práticos, tanto na área financeira quanto gerencial. Trabalhos como a correção monetária integral e o modelo GECON foram desenvolvidos. Todavia, essa pesquisa normativa começou a se enfraquecer por volta do início da década de 1990, e alguns professores (dentro os quais se ressalta o prof. Sérgio de Iudícibus), preocupados com a qualidade metodológica e falta de métodos quantitativos, iniciaram um movimento com o objetivo de melhoria desses aspectos. Isso acabou por levar ao departamento de contabilidade da FEA/USP o prof. Gilberto Martins, que iniciou seus trabalhos para a fortificação da parte metodológica da PCB próximo da virada do século XX para o XXI.

Em 2001, a CAPES avaliou com notas mínimas todos os programas de pós-graduação em contabilidade, apontando em suas críticas a falta de publicações científicas realizadas. Assim, a contabilidade, por não ter seus próprios congressos e periódicos científicos, passou a aumentar sua relação com as áreas de economia e administração (já mais avançadas metodologicamente), buscando nelas os veículos necessários para a publicação.

A crescente preocupação metodológica, reforçada pela avaliação da CAPES e pela relação com as outras áreas, criou um campo fértil para que um novo paradigma metodologicamente bem fundamentado fosse adotado. Dentro desse ambiente, o prof. Alexsandro Broedel Lopes realizou um trabalho pautado pelo positivismo, nos moldes da pesquisa contábil internacional, e iniciou a divulgação desse paradigma entre seus alunos.

Por se adequar às características exigidas pelos veículos de publicação, às necessidades da PCB e por não sofrer competição ou contraposição mais forte, o *mainstream* positivista da pesquisa contábil internacional, principalmente aquela existente nos principais periódicos norteamericanos, começou a ser mimetizado no Brasil de forma cada vez mais presente, tornando-se também na PCB o principal paradigma de pesquisa.

Todavia, nesse processo de evolução, não ocorreram discussões filosóficas mais profundas. A preocupação com os métodos quantitativos, típica de uma visão positivista, tornou-se aparente. A aceitação do positivismo foi feita de forma tácita, sem críticas ou questionamentos da sua real validade, com raras exceções.

Considerada essa evolução histórica, passei a caracterizar a estrutura hegemônica presente na PCB. Com o intuito de verificar o *status quo* dos significados presentes na mente dos atores e como esses são construídos, utilizei as já citadas entrevistas com os professores, com alunos, análise dos cursos de metodologia, artigos e teses.

A formação metodológica constante nos cursos de pós-graduação em contabilidade foca quase que exclusivamente nos métodos quantitativos e na prática da realização da pesquisa, não se preocupando com as justificativas filosóficas de suas escolhas. Os artigos e teses analisados apresentam raras menções aos conceitos de ontologia, epistemologia e paradigma.

Nesse sentido, a estrutura hegemônica da PCB foca em uma ciência positiva, sem julgamentos de valor. Tal posição não se adequa integralmente às necessidades das ciências sociais. Propostas normativas de ação na prática são consideradas sem valor científico e descrições de comportamentos e variáveis são dominantes. Julgamentos de valor são sumariamente rejeitados e um objetivismo é adotado. Todavia, o discurso existente é vazio de entendimento das justificativas filosóficas dessas opções.

Tal fato pode ser visto tanto na evolução da PCB quanto na sua estrutura atual, pois se nota uma ausência quase que completa do entendimento do processo de geração de conhecimento à luz da filosofia, mais especificamente da teoria do conhecimento. E essa falta é perpetuada pelos conteúdos dos cursos de metodologia (que, nas raras situações que abordam esses aspectos, não o fazem de forma profunda), pelo grande número de cursos de métodos quantitativos, pela quase inexistência de cursos de métodos qualitativos (somente em um programa), pela necessidade de volume de publicação de artigos para melhor avaliação dos programas e pela facilidade com que o positivismo permite a realização e publicação de pesquisas reforçadas pela preferência velada por parte dos periódicos de trabalhos positivos.

Essa falta de preocupação com os conceitos filosóficos leva ao não questionamento do discurso atual. Apesar de existirem críticas a essa condição, feitas inclusive por professores reconhecidos nacionalmente pela sua importância, elas ainda não atingem a prática da pesquisa. Nesse sentido, o discurso hegemônico filosoficamente vazio presente na PCB acarreta as patologias levantadas, todas elas relacionadas, em maior ou menor grau, à falta de entendimento do processo de geração de conhecimento que levou a um foco desinformado no objetivismo e no realismo.

Assim, uma vez analisada a evolução da PCB, o atual discurso hegemônico, as razões que levam os atores a perpetuarem esse discurso e o seu relacionamento com as patologias identificadas, proponho que:

É necessário, pelo ponto de vista exclusivo da filosofia, que seja ampliado o conhecimento dos conceitos filosóficos de geração de conhecimento profundo e fundamentado para que a pesquisa contábil brasileira evolua e consiga superar suas dificuldades, atingindo um patamar superior na sua utilidade e influência social.

Isso não implica a substituição de um paradigma por outro, nem a eliminação do positivismo como válido, mas, sim, a possibilidade de adoção de outros paradigmas. Somente assim a contabilidade poderá ser vista, pelos olhos da pesquisa, na sua totalidade. Os aspectos patrimoniais, sociais e econômicos afetados pela contabilidade (e que também a afetam), suas interações e suas múltiplas ontologias somente poderão ser adequadamente estudados na sua plenitude com a ampliação do conhecimento das justificativas filosóficas do processo de pesquisa.

A utilidade da pesquisa e sua influência social somente serão incrementadas se a visão monoparadigmática presente deixar de causar seus efeitos. A dicotomia positivo-normativo deve ser entendida mais profundamente e colocada no seu devido lugar. Propostas normativas são tão relevantes quanto descrições positivas. Interpretações subjetivas de significados e seus entendimentos profundos são fontes de justificativa de conhecimento tão relevantes quanto análises estatísticas objetivas.

Todavia, mais importante do que tudo isso, também atrelado às questões filosóficas, é o entendimento do papel da pesquisa na sociedade. Ver a contabilidade somente pela lente do objetivismo e realismo não é suficiente para que a PCB possa efetivamente auxiliar a contabilidade na prática. Devemos entender que a contabilidade tem uma função e leva a uma organização social que nasce da necessidade humana de informação. Fazer pesquisa contábil sem se atentar a esse fato e sem perceber toda a amplitude da contabilidade no mundo é continuar gerando um conhecimento acadêmico que só serve para os acadêmicos; é continuar a fazer pesquisa para pesquisadores; é ignorar a necessidade do mundo de conhecimento que o auxilie a girar.

Dessa forma, é necessário que as instituições de pesquisa e os próprios pesquisadores adotem uma posição política em relação à sua própria função na sociedade: serem geradores de conhecimento que, quando útil, é para poucos; ou auxiliar a promover mudanças no mundo para que esse seja melhor para muitos. E se o discurso hegemônico da PCB não mudar, ela corre sérios riscos de ver pessoas que queriam se tornar pesquisadores e que tinham uma posição política como a segunda desistirem e buscarem outras formas de atuação. Pior para a academia. Porém, pior ainda mais para o mundo, que deixa de ter uma massa crítica estudiosa e intelectual ajudando na prática, na solução de problemas reais e cotidianos, na melhoria de sistemas de informação e no incremento da qualidade da profissão e do ensino contábil.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. *In: Congresso ANPCONT*, I, 2007. Gramado. **Anais...**
- AJDUKIEWICZ, K. **Problemas e teorias da filosofia: teoria do conhecimento e metafísica**. Ciências Humanas, 1979.
- ALBANEZ, T. **Impactos da assimetria de informação na estrutura de capital de empresas brasileiras de capital aberto**. 2008. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.
- ALMEIDA, N. S. D. *et al.* A utilização da demonstração do valor adicionado na análise da produção e distribuição de riqueza entre os *stakeholders*: um estudo de caso da Petrobras. **Revista Informação Contábil**, v. 3, n. 1, p. 134-148, 2009.
- ANPCONT. Quantidade de mestres e doutores 2012. Disponível em: < <http://www.anpcont.com.br/site/materia.php?id=31> >. Acesso em: 20/01/2012.
- ARISTOTLE. **The complete works of Aristotle**. Princeton: Princeton University, 1984.
- AUDI, R., (Ed.) **The Cambridge dictionary of philosophy**. Cambridge: Cambridge University, 1995.
- BALL, R.; BROWN, P. An empirical evaluation of accounting income numbers. **Journal of Accounting Research**, v. 6, p. 159 - 177, 1968.
- BARROS, C. M. E. *et al.* Interdisciplinaridade em contabilidade gerencial e contabilidade de custos em programas de mestrado: percepções de docentes e discentes. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 163-181, 2012.
- BARTH, M. E. *et al.* The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, n. 1-3, p. 77-104, 2001.
- BENDER, J.; WELLBERY, D. E. Rhetoricality: on the modernist return of rhetoric. In: BENDER, J. e WELLBERY, D. E. (ed.). **The ends of rhetoric: history, theory, practice**. Stanford: Stanford University, 1990.
- BERNARDO, D. C. R. *et al.* Representações do ensino, pesquisa e interdisciplinaridade dos cursos de ciências contábeis no estado de Minas Gerais. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 3, p. 111-133, 2010.

BERNSTEIN, R. J. **Beyond objectivism and relativism: science, hermeneutics and praxis**. Philadelphia: University of Pennsylvania, 1988.

BISPO, J. D. S. *et al.* A importância dos dados contábeis para a relação entre carga tributária, tamanho e setor econômico das empresas brasileiras. **Revista Informação Contábil**, v. 3, n. 3, p. 25-43, 2009.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da praxis**. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

BRUUN, H. H. **Science, values and politics in Max Weber's methodology**. Hampshire: Ashgate, 2007.

BRYMAN, A. **Social research methods**. 3rd ed. Londres: Oxford University, 2008.

BUNGE, M. **Epistemologia: curso de atualização**. 2. ed. São Paulo: T. A. Queiroz, 1980.

BUNNIN, N.; YU, J. **The Blackwell dictionary of western philosophy**. Blackwell, 2004.

CAHOONE, L., (Ed.) **From modernism to postmodernism**. Cambridge: Blackwell, 1996.

CALIJURI, M. S. S. **Avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

CAPES. Planilhas comparativas da avaliação trienal. 2012a. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/avaliacao/planilhas-comparativas-da-avaliacao-trienal>>. Acesso em: 23/01/2012.

_____. Resultados da avaliação de programas 2012b. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/avaliacao/resultados-da-avaliacao-de-programas>>. Acesso em: 23/01/2012.

CARDOSO, R. L. *et al.* Influências da positive accounting nos programas de mestrado em contabilidade: uma análise bibliométrica da produção acadêmica de 2002 a 2005. **Brazilian Business Review**, v. 4, n. 2, p. 158-170, mai/ago 2007.

CARTER, D. B. **Crossing the wires the interface between law and accounting and the discourse theory potential of telecommunications regulation**. 2008. Tese (Doutorado). Victoria University of Wellington, Wellington.

CASTAÑON, G. **Introdução à epistemologia**. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária, 2007.

CHAUI, M. **Convite à filosofia**. 14a. ed. Ática, 2010.

CHRISTENSEN, J. Good analytical research. **European Accounting Review**, v. 20, n. 1, p. 41-51, 2011.

CHRISTENSON, C. The methodology of positive accounting. **The Accounting Review**, v. 58, n. 1, p. 1-22, 1983.

CHUA, W. F. Radical developments in accounting thought. **The Accounting Review**, v. 61, n. 4, p. 601-632, 1986.

CHUA, W. F. In search of ‘successful’ accounting research. **European Accounting Review**, v. 20, n. 1, p. 27-39, 2011.

COELHO, A. C. *et al.* Abordagens metodológicas na área “contabilidade para usuários externos”– ENANPAD: 2005-2006. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 18-37, jan/abr 2010.

COSENSA, J. P. *et al.* Análise dos fundamentos teóricos associados à pesquisa contábil na área ambiental. **Enfoque: reflexão contábil**, v. 29, n. 1, p. 18-38, 2010.

COSENZA, J. P. A eficácia informativa da demonstração do valor adicionado. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. no. esp., p. 7-29, 2003.

COSENZA, J. P.; LAURENCEL, L. D. C. Um olhar sobre a harmonização contábil no Brasil à luz da teoria habermasiana. **Revista de Informação Contábil**, v. 5, n. 4, p. 79-103, 2011.

COSTA, F. **A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia foucaultiana**. 2010. Dissertação (Mestrado). Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

COSTA, F. *et al.* A compreensão das práticas de contabilidade gerencial à luz do paradigma espiritual: uma lente alternativa ao pensamento econômico-racionalista. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 79-99, 2010.

CRAVER, C. F. Structure of scientific theories. In: MACHAMER, P. e SILBERSTEIN, M. (ed.). **Philosophy of Science**. Malden: Blackwell, 2002.

CRESWELL, J. W. **Qualitative inquiry & research design: choosing among five approaches**. Londres: Sage, 2007.

_____. **Research design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches**. 3rd ed. Londres: Sage, 2009.

CROTTY, M. **The foundations of social research: meaning and perspective in the research process**. Crows Nest: Sage Publications Ltd, 1998.

DE LUCA, M. M. M. **A contribuição da demonstração do valor adicionado no processo de mensuração do PIB e em algumas análises macroeconômicas**. 1996. (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

DELANTY, G.; STRYDOM, P., (Eds.). **Philosophies of social science: the classic and contemporary readings**. Maidenhead: Open University, 2003.

DEMUNER, J. A. *et al.* Coordenação e controle nos ENANPADs de 1998 a 2005: em busca da pesquisa positiva. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 1-15, 2008.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S., (Eds.). **Handbook of qualitative research**. Londres: Sage, 1994.

DIAS FILHO, J. M. Novos desenvolvimentos teóricos em contabilidade. **Revista Contabilidade - UFBA**, v. 2, n. 2, p. 2-3, 2008.

DILLARD, J. F. Accounting as a critical social science. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 4, n. 1, p. 8-28, 1991.

DILTHEY, W. The development of hermeneutics. In: DELANTY, G. e STRYDOM, P. (ed.). **Philosophis of social sciences: the classical and contemporary readings**. Maidenhead: Open University, 2003.

DOUVEN, I. Abduction. In: ZALTA, E. N. (ed.). **The Stanford Encyclopedia of Philosophy**, 2011. <<http://plato.stanford.edu/archives/spr2011/entries/abduction/%3E>. Acessado em 04/04/2012.

EASTERBY-SMITH, M. *et al.* **Management research**. Londres: Sage, 1991.

ELDRIDGE, J. E. T. Introductory essay: Max Weber: some comments, problems and continuities. In: ELDRIDGE, J. E. T. (ed.). **Max Weber: the interpretation of social reality**. Londres: Michael Joseph, 1970.

ESPEJO, M. M. D. S. B. *et al.* Estado da arte da pesquisa contábil: um estudo bibliométrico de periódicos nacional e internacionalmente veiculados entre 2003 e 2007. **Revista Informação Contábil**, v. 3, n. 3, p. 94-116, 2009.

FARIAS, M. R. S. **Desenvolvimento científico da contabilidade: uma análise baseada na epistemologia realista da ciência**. 2012. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis).

Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

FARIAS, M. R. S.; FARIAS, K. T. R. O papel epistemológico da teoria e sua importância para o avanço da pesquisa científica em contabilidade. *In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, X, 2010. **Anais...**

FEA/USP. História. 2012. Disponível em: < <http://www.fea.usp.br/conteudo.php?i=4> >. Acesso em: 20/01/2012.

FOUCAULT, M. **Essential works of Foucault**. Nova Iorque: The New Press, 1984.

FREGONESI, M. S. F. D. A. **Investimentos socioambientais na demonstração do valor adicionado: formação ou distribuição do valor adicionado?** 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

FREZATTI, F. *et al.* Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 49, p. 6-24, 2009.

FRIEDMAN, M. **Essays in positive economics**. Chicago: The University of Chicago Press, 1953.

FÜLBIER, R. U.; SELLHORN, T. Approaches to accounting research - evidence from EAA anual congresses. **SSRN**, 2008.

GLYNOS, J.; HOWARTH, D. **Logics of critical explanation in social and political theory**. Londres: Routledge, 2007.

GRAY, D. E. **Doing research on the real world**. Londres: SAGE, 2009.

GUBA, E. C. The alternative paradigm dialog. In: GUBA, E. C. (ed.). **The paradigm dialog**. Londres: Sage, 1990.

HANDS, D. W. The positive-normative dichotomy and economics. In: Maki, Ü. **Philosophy of Economics**. Amsterdam: Elsevier 2012.

HARVEY, D. **The condition of postmodernity**. Cambridge: Blackwell, 1989.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLTHAUSEN, R. W.; WATTS, R. L. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting. **Journal of Accounting & Economics**, n. 31, p. 3-75, 2001.

HONDERICH, T., (Ed.) **The Oxford companion to philosophy**. Nova Iorque: Oxford University, 1995.

HOPPER, T.; POWELL, A. Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. **Journal of Management Studies**, v. 22, n. 5, p. 429-465, 1985.

HOPWOOD, A. G. If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. **The European Accounting Research**, v. 11, n. 4, p. 777-785, 2002.

_____. Whither accounting research? **Accounting Review**, v. 82, n. 5, p. 1365, 2007.

HOPWOOD, A. G. Changing Pressures on the Research Process: On Trying to Research in an Age when Curiosity is not Enough. **European Accounting Review**, v. 17, n. 1, p. 87-96, 2008.

HOQUE, Z., (Ed.) **Methodological issues in accounting research: theories and methods**. Londres: Spiramus, 2006.

HOWARTH, D. **Discourse**. Philadelphia: Open University Press, 2000.

IBARRA, J. R. R. B. **A supervisão bancária de derivativos no Brasil**. 1997. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting & Economics**, v. 11, p. 349-410, 2001.

_____. Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? **European Accounting Review**, v. 11, n. 4, p. 787-794, 2002.

IUDÍCIBUS, S. Existirá contabilometria? **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 41, p. 44 - 60, 1982.

_____. **Análise de custos**. São Paulo: Atlas, 1988.

_____. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. Teoria da contabilidade: evolução e tendências. **Revista ANEFAC**, n. 157, p. 36-44, 2012.

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

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, p. 09-18, 2007.

IUDÍCIBUS, S. *et al.* Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da “teoria tradicional e teoria crítica”. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 8, n. 4, p. 274-285, 2011.

JAPIASSU, H. **O mito da neutralidade científica**. Rio de Janeiro: Imago, 1975.

_____. **Interdisciplinaridade e patologia do saber**. Rio de Janeiro: Imago, 1976.

JENSEN, M. C. Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting. **Stanford Lectures in Accounting 1976**, p. 11-19, 1976.

KAPLAN, R. S. The Evolution of Management Accounting. **Accounting Review**, v. 59, n. 3, p. 390, 1984.

_____. Accounting Scholarship that Advances Professional Knowledge and Practice. **The Accounting Review**, v. 86, n. 2, p. 367-383, 2011.

KEYNES, J. N. **The scope and method of political economy**. Kitchener: Batoche Books, 1999.

KING, G. *et al.* **Designing social inquiry: scientific inference in qualitative research**. Princeton: Princeton University, 1994.

KOTHARI, S. P. Capital markets research in accounting. **Journal of Accounting & Economics**, v. 31, p. 105-231, 2001.

KUHN, T. S. **Structure of scientific revolutions**. Chicago: University of Chicago, 1996.

LACLAU, E.; MOUFFE, C. **Hegemony and socialist strategy**. 2001.

LALANDE, A. **Vocabulário técnico e crítico da filosofia**. 3rd ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LOCKE, L. F. *et al.* **Proposals that work**. 4th ed. Thousand Oaks: Sage, 2000.

LOPES, A. B. **A relevância da informação contábil para o mercado de capitais: o modelo de Ohlson aplicado à BOVESPA**. 2001. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

LOPES, A. B. *et al.* Sobre a Necessidade de se Estudar Contabilidade e (e não ou) Finanças. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 1-5, 2008.

LOPES, A. B.; WALKER, M. Asset revaluations, future firm performance and firm-level corporate governance arrangements: New evidence from Brazil. **The British Accounting Review**, v. 44, n. 2, p. 53-67, 2012.

LOPES, J. E. G. *et al.* Investigação epistemológica e metodológica da pesquisa contábil: um estudo de caso do programa do mestrado multiinstitucional em ciências contábeis. *In:* Colóquio internacional sobre gestão universitária na América do Sul, 2006. Blumenau. **Anais...**

LOWE, E. A. *et al.* Simple theories for complex processes: Accounting policy and the market for myopia. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 2, n. 1, p. 19-42, 1983.

LUFT, J.; SHIELDS, M. Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. **European Accounting Review**, v. 11, n. 4, p. 795-803, 2002.

LUKKA, K. Ontology and accounting: The concept of profit. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 1, p. 239-261, 1990.

LUKKA, K.; MOURITSEN, J. Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? **European Accounting Review**, v. 11, n. 4, p. 805-811, 2002.

MACEY, D. **The Penguin dictionary of critical theory**. Londres: Penguin, 2000.

MACHADO, E. A. *et al.* Contorno metodológico da produção científica sobre ensino e pesquisa em contabilidade: um olhar epistemológico. *In:* Congresso ANPCONT, V, 2011. Vitória. **Anais...**

MACHADO, E. A. *et al.* Destinação de riqueza aos empregados no Brasil: comparação entre empresas estatais e privadas do setor elétrico (2004-2007). **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, p. 110-122, 2009.

MACHADO, M. R. *et al.* Análise crítica-epistemológica da produção científica em contabilidade social e ambiental no Brasil. *In:* Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, VIII, 2008. São Paulo. **Anais...**

MALMI, T. Reflections on paradigms in action in accounting research. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 121-123, 2010.

MALMI, T.; GRANLUND, M. In Search of Management Accounting Theory. **European Accounting Review**, v. 18, n. 3, p. 597-620, 2009.

MANICAS, P. Accounting as a human science. **Accounting, Organizations and Society**, v. 18, n. 2-3, p. 147-161, April 1993.

MARKIE, P. Rationalism vs. empiricism. In: ZALTA, E. N. (ed.). **The Stanford encyclopedia of philosophy**, 2012.
<<http://plato.stanford.edu/archives/spr2012/entries/rationalism-empiricism/%3E>. Acessado em 17/04/2012.

MARTINS, E. Normativismo e/ou Positivismo em Contabilidade: Qual o Futuro? **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 39, p. 3-6, 2005.

MARTINS, E. A.; CARVALHO, L. N. G. Ciência da contabilidade: um ensaio teórico sobre seu objetivo e objeto. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, XI, 2011. São Paulo. **Anais...**

MARTINS, G. A. Avaliação das avaliações de textos científicos sobre contabilidade e controladoria. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 1, n. 1, p. 1-13, 2007.

MENDONÇA NETO, O. R. **Mudanças de paradigmas na contabilidade brasileira: análise a partir da sociologia da tradução**. 2007. (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

MERCHANT, K. A. Why interdisciplinary accounting research tends not to impact most North American academic accountants. **Critical perspectives on accounting**, v. 19, n. 6, p. 901-908, 2008.

MILANI FILHO, M. A. F. **Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares**. 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo.

MILNER, A. **Contemporary cultural theory: an introduction**. Londres: UCL, 1994.

MIRANDA, G. J. *et al.* Tese das teses em contabilidade na USP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, mai/ago 2011 2011.

MOITA, F. M. G. S. C.; ANDRADE, F. C. B. Ensino-pesquisa-extensão: um exercício de indissociabilidade na pós-graduação. **Revista Brasileira de Educação**, v. 14, p. 269-280, 2009.

MORA, J. F. **Dicionário de filosofia**. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004.

MORAES JUNIOR, V. F. *et al.* Percepção sobre a atitude interdisciplinar dos professores no curso de ciências contábeis: um estudo nas universidades rio-grandenses. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 127-144, 2009.

MOST, K. S. **Accounting Theory**. Columbus: Grid, 1977.

MUÑOZ, J.; VELARDE, J. **Compendio de epistemología**. Madrid: Editorial Trotta, 2000.

NASCIMENTO, A. R. **Controle gerencial como prática social e organizacional: análise crítica a partir dos paradigmas neofuncionalista, interpretativista e pós-estruturalista**. 2011. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

NASCIMENTO, A. R. D. *et al.* Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, 2010.

NASH, W. **Rhetoric: the wit of persuasion**. Cambridge: Basil Blackwell, 1989.

NOBES, C. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. **ABACUS**, v. 34, n. 2, 1998.

NOSSA, S. N. *et al.* Uma abordagem epistemológica da pesquisa contábil sobre balanço social e demonstração do valor adicionado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 1, n. 2, p. 89-118, 2007.

OHLSON, J. A. On Successful Research. **European Accounting Review**, v. 20, n. 1, p. 7-26, 2011.

OHLSON, J. A.; JUETTNER-NAUROTH, B. Expected EPS and EPS growth as determinants of value. **Review of Accounting Studies**, v. 10, p. 349-365, 2005.

OLAK, P. A. *et al.* As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor.

OLIVEIRA, M. C. Análise dos periódicos brasileiros de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 29, p. 68-86, 2002.

PETTIT, P. **The concept of structuralism: a critical analysis**. Bristol: Gill and Macmillan, 1975.

PIMENTEL, R. C. **Accounting earnings properties and determinants of earnings response coefficient in Brazil**. 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis).

Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

POHLMANN, M. C.; IUDÍCIBUS, S. Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar. **Enfoque: reflexão contábil**, v. 25, n. 3, p. 57-71, 2006.

POPPER, K. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 1975.

_____. **Conjectures and refutations: the growth of scientific knowledge**. Londres: Routledge and Kegan Paul, 1981.

QUATTRONE, P. 'We have never been Post-modern': On the Search of Management Accounting Theory. **European Accounting Review**, v. 18, n. 3, p. 621-630, 2009.

RASCÃO, J. P. Objectivismo: porque a gestão da informação necessita de uma nova fundamentação? **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 1, p. 88-105, 2011.

REZENDE, A. J. **Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras**. 2009. (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

RIBEIRO FILHO, J. F. *et al.* Uma análise das abordagens epistemológicas e metodológicas da pesquisa contábil do programa do mestrado multiinstitucional em ciências contábeis. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 27-49, 2007.

RIBEIRO, M. S.; SANTOS, A. A remuneração dos capitais utilizados para financiamento dos ativos de empresas distribuidoras de energia elétrica medida por meio da DVA. **Brazilian Business Review**, v. 1, n. 1, p. 17-30, 2004.

RIBEIRO, S. L. S. **Contando história: o departamento de contabilidade e atuária–FEA/USP entre números e palavras**. São Paulo: D'Escrever, 2009. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/memoria/ContandoHistoria.pdf>>.

ROBEY, D., (Ed.) **Structuralism: an introduction**. Oxford: Clarendon Press, 1973.

ROSLENDER, R.; DILLARD, J. F. Reflections on the Interdisciplinary Perspectives on Accounting Project. **Critical perspectives on accounting**, v. 14, n. 3, p. 325-351, 2003.
ROUTLEDGE. **Concise Routledge encyclopedia of philosophy**. Londres: Routledge, 2000.

RYAN, B. *et al.* **Research method and methodology in finance and accounting**. Londres: South-Western, 2002.

SANTOS, A. **Alguns efeitos da utilização de índices inadequados na correção dos balanços de empresas estrangeiras no Brasil**. 1993. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. **Demonstração contábil do valor adicionado - DVA. Um instrumento para medição da geração e distribuição de riquezas das empresas**. 1999. Tese (Livre Docência). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária. **Revista de Administração da USP**, v. 38, n. 2, p. 153-164, 2003.

_____. **Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA**. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, N. A.; FARIAS, M. R. S. Modelos meta-teóricos para estudos epistemológicos do processo de pesquisa acadêmica. *In*: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, XI, 2011. São Paulo. **Anais...**

SANTOS, R. C. *et al.* Epistemologia e administração: abordagem de estudos na base *Scielo* Brasil, de 1998 a 2008. *In*: Congresso ANPCONT, IV, 2010. Natal. **Anais...**

SCHMIDT, P. A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano. **Caderno de Estudos**, v. 10, n. 17, p. 9-22, 1998.

SCHWANDT, T. Constructivist, interpretivist approaches to human inquiry. *In*: DENZIN, N. K. e LINCOLN, Y. S. (ed.). **Handbook of qualitative research**. Londres: Sage, 1994.

SHAPIRO, I. Problems, methods, and theories in the study of politics, or what's wrong with political science and what to do about it. **Political Theory**, v. 30, n. 4, p. 596-619, Aug 2002.

SILVA, A. C. B. *et al.* Revista Contabilidade & Finanças - USP: uma comparação entre os períodos 1989/2001 e 2001/2004. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 39, p. 20-32, 2005.

SLOMSKI, V. G. *et al.* Mudanças curriculares e qualidade de ensino: ensino com pesquisa como proposta metodológica para a formação de contadores globalizados. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 160-188, 2010.

SMITH, M. **Research methods in accounting**. Londres: Sage, 2003.

SOARES, M. *et al.* Uma discussão sobre a viabilidade da pesquisa-ação na contabilidade. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 109-126, 2009.

SÖTHER, A. *et al.* Evolução do conhecimento contábil nos artigos científicos da Revista Contabilidade e Finanças sob a visão epistemológica de Ludwik e Fleck. **Enfoque: reflexão contábil**, v. 30, n. 2, p. 83-97, 2011.

TAVARES, M. R. F. N. *et al.* Uma contribuição epistemológica à contabilidade internacional: análise nas dissertações e teses brasileiras divulgadas no banco de dados de teses e dissertações (BDTD) entre 1999 e 2008. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 2, p. 217-238, 2010.

TEIXEIRA, M. G.; ALBUQUERQUE FILHO, J. B. Qualidade é interpretacionismo: proposta de superação do possível viés contra pesquisas qualitativas em estratégia. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 8, n. 1, 2011.

THEÓPHILO, C. R. **Uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade**. 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. **Pesquisa em contabilidade no Brasil: uma análise crítico-epistemológica**. 2004. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. Pesquisa científica em contabilidade: desenvolvimento de uma estrutura para subsidiar análises crítico-epistemológicas. *In*: Congresso ANPCONT, I, 2007. **Anais...**

THEÓPHILO, C. R.; IUDÍCIBUS, S. As novas abordagens metodológicas na pesquisa em contabilidade gerencial.

_____. Uma análise crítico epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil. v. 8, n. 2, p. 147 - 175, 2005.

TINKER, A. M. *et al.* The normative origins of positive theories - ideology and accounting thought. **Accounting Organizations and Society**, v. 7, n. 2, p. 167-200, 1982.

TOMKINS, C.; GROVES, R. The everyday accountant and researching his reality. **Accounting, Organizations and Society**, v. 8, n. 4, p. 361-374, 1983a.

_____. The everyday accountant and researching his reality: further thoughts. **Accounting, Organizations and Society**, v. 8, n. 4, p. 407-415, 1983b.

TOMKINS, C. *et al.* The social process of research: Some reflections on developing a multi-disciplinary accounting project. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 2, p. 247-262, 1980.

TOSTES, F. P. **Gerenciamento de riscos e derivativos: um estudo comparativo entre o enfoque financeiro e contábil de gerência de risco em instituições financeiras**. 1997. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

TURNER, B. S. **For Weber: essays on the sociology of fate**. Boston: Routledge, 1981.

VALLE, M. R. **O custo de captação nos mercados americanos de bonds e internacional de eurobonds: uma análise das maiores empresas do setor de papel e celulose**. 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

WALSHAM, G. The emergence of interpretivism in IS research. **Information Systems Research**, v. 6, n. 4, p. 376-394, Dec 1995.

WATTS, R. L. Corporate financial statements, a product of the market and political processes. **Australian Journal of Management**, n. April, p. 53-75, 1977.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. The demand for and supply fo accounting theories: the market for excuses. **The Accounting Review**, v. LIV, n. 2, p. 273 - 305, 1979.

_____. **Positive accounting theory**. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1986.

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

WEBER, M. The 'objectivity' of knowledge. In: WHISMSTER, S. (ed.). **The essential Weber**. Nova Iorque: Routledge, 2004.

WHIMSTER, S., (Ed.) **The essential Weber**. Nova Iorque: Routledge, 2004.

WHITLEY, R. D. The possibility and utility of positive accounting theory. **Accounting Organizations and Society**, v. 13, n. 6, p. 631-645, 1988.

WILLIANS, M. **Science and social science**. Nova Iorque: Routledge, 2000.

WILLIS, J. W. **Foundations of qualitative research: interpretive and critical approaches**. Londres: Sage, 2007.

WILSON, F. John Stuart Mill. In: ZALTA, E. N. (ed.). **The Stanford encyclopedia of philosophy**, 2012. <<http://plato.stanford.edu/archives/spr2012/entries/mill/%3E>. Acessado em 17/04/2012.

YUENGERT, A. M. The positive-normative distinction before the fact-value distinction. **EGHTESAD-E ISLAMI**, v. 7, n. 26, p. 149-180, 2008.

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

APÊNDICE I – ESTRUTURA DA CODIFICAÇÃO DAS ENTREVISTAS COM OS PROFESSORES

1. Academia brasileira
2. Dicotomia Normativismo-Positivismo
 - 2.1. Comparação da produção
 - 2.2. Existência da dicotomia
 - 2.3. Integração
 - 2.4. Maniqueísmo
 - 2.5. Saudosismo
 - 2.6. Um não é mais importante que o outro
3. Efeito CAPES
 - 3.1. Hoje atrapalha
 - 3.2. Necessidade de publicação
 - 3.3. Sistema de avaliação
4. Foco no método
 - 4.1. Excesso de estatística
 - 4.2. Falta de problema
 - 4.3. Método científico
 - 4.4. Metodologia como meio
 - 4.5. Questionamento da necessidade
 - 4.6. Questionamento das formalidades
5. História do departamento
6. Metodologia no curso
 - 6.1. Atualmente
 - 6.1.1. Aproximação das ciências naturais
 - 6.1.2. Inquietação do departamento
 - 6.1.3. Maior preocupação metodológica
 - 6.1.4. Pouca atualmente
 - 6.2. No passado
 - 6.2.1. Inexistência
 - 6.2.2. Professores da área
7. Métodos Quantitativos
 - 7.1. Contabilometria
 - 7.2. Desconhecimento de métodos quantitativos
 - 7.3. Métodos quantitativos aplicados
 - 7.4. Origem dos métodos quantitativos
8. Mudança de paradigma
 - 8.1. Aumento dos rigores científicos
 - 8.2. Como ocorreu
 - 8.2.1. Aceitação por osmose
 - 8.2.2. Ambiente propício
 - 8.2.3. Atraso na chegada do positivismo
 - 8.2.4. Ausência de discussão epistemológica
 - 8.2.5. Desconhecimento de causa
 - 8.2.6. Deslumbramento
 - 8.2.7. Esgotamento do modelo normativo
 - 8.2.8. Estrangeirismo
 - 8.2.9. Falta de resposta dos normativistas
 - 8.2.10. Influência da administração e da economia
 - 8.2.11. Influência do prof. Alessandro
 - 8.2.12. Influência do prof. Gilberto
 - 8.2.13. Influência do prof. Sergio
 - 8.2.14. Influência do prof. Stephen
 - 8.2.15. Maior facilidade do positivismo
 - 8.2.16. Movimento alunos-professores
 - 8.2.17. Novidade e modismo
 - 8.2.18. Parte de um processo
 - 8.2.19. Primeiros conhecimentos do positivismo
 - 8.2.20. Teoria avançada
 - 8.2.21. Teórico-empírico
 - 8.2.22. Desaparecimento do normativismo
- 8.3. Desestímulo aos normativistas
- 8.4. Enrijecimento da pesquisa
- 8.5. Internacionalização
- 8.6. Legitimação da ciência da contabilidade
- 8.7. Mudança no foco da pesquisa
- 8.8. Não imposição do positivismo
- 8.9. Não negação do normativismo
- 8.10. Novo ambiente da pesquisa
- 8.11. Perda da relevância profissional
- 8.12. Resistências
9. Necessidade de reflexão sobre a pesquisa
 - 9.1. Falta de interlocução no departamento
 - 9.2. Independência dos professores
10. Normativismo
 - 10.1. Ápice do normativismo
 - 10.2. Ausência nas pesquisas atuais
 - 10.3. Característica conceitual
 - 10.4. Existência do conceito de normativismo
 - 10.5. Importância do normativismo
 - 10.6. Não aceitação em periódicos
 - 10.7. Não submissão de artigos
 - 10.8. Normativismo e ciência
 - 10.9. Normativismo pragmático
 - 10.10. Origem do Normativismo
 - 10.11. Predominância antigamente
11. Outras Abordagens
 - 11.1. Falta de tradição
 - 11.2. Método não é o mais importante
 - 11.3. Pouca gente
 - 11.4. Qualitativa na gerencial
12. Periódicos
 - 12.1. Editores dos periódicos
 - 12.2. Influência da RCF
13. Pesquisa anterior
 - 13.1. Acesso ao conhecimento
 - 13.2. Ambiente de pesquisa da época
 - 13.3. Ambiente em que tudo tinha que ser feito

- 13.4. Comunidade pequena
- 13.5. Existência de diretrizes
- 13.6. Lideranças
- 14. Posicionamento da universidade
- 15. Positivismo
 - 15.1. Conceito do positivismo
 - 15.2. Falta de profundidade
 - 15.3. Início nos EUA
 - 15.4. Predominância do positivismo
 - 15.5. Presença na contabilidade gerencial
 - 15.6. Problema dos modelos
 - 15.7. Questionamento se tudo é positivismo
 - 15.8. Relação com normativismo
 - 15.9. Relevância do positivismo
 - 15.10. Sinônimo de pesquisa contábil
 - 15.11. Trazido por poucos
 - 15.12. Utilidade do método estatístico
- 16. Qualidade da pesquisa contábil
 - 16.1. Anterior
 - 16.1.1. Características
 - 16.1.2. Falta de método
 - 16.1.3. Falta de pesquisa
 - 16.1.4. Não uso de métodos quantitativos
 - 16.1.5. Utilidade para o mercado
 - 16.2. Atual
 - 16.2.1. Cenário ruim
 - 16.2.2. Cópia de Modelos
 - 16.2.3. Excesso de método
 - 16.2.4. Falta de comprometimento dos alunos
 - 16.2.5. Falta de qualidade
 - 16.2.6. Falta de qualidade dos alunos
 - 16.2.7. Falta de reflexão crítica
 - 16.2.8. Falta de utilidade
 - 16.2.9. Paradigma atual
 - 16.2.10. Requentamento atual
 - 16.3. Melhoria da qualidade da pesquisa
 - 16.4. Necessidade de utilidade
 - 16.5. Tinha pesquisa ruim no normativo também
- 17. Relação com o mercado
 - 17.1. Pesquisa e mercado
 - 17.2. Academia e mercado
- 18. Relevância da IOB
- 19. USP como referencia

APÊNDICE II – EMENTAS DOS CURSOS DE METODOLOGIA

Curso 1

Objetivo:

Capacitar os alunos para a elaboração de projetos de pesquisa científica, para o entendimento do processo de investigação científica e para a reflexão crítica acerca da produção científica na área de ciências contábeis e finanças.

Ementa:

Natureza do conhecimento científico

Método científico

Técnicas de Pesquisa;

Normalização de trabalhos científicos.

Curso 2

Ementa:

Linhas de Pesquisa: Contabilidade Financeira e Controle de Gestão Entender o processo de investigação científica. Motivar reflexões críticas sobre a produção científica na área contábil. Capacitar os alunos para elaborar projetos de pesquisa científica, com ênfase na elaboração do projeto da dissertação de mestrado, e para a observância das normas comuns aos trabalhos monográficos segundo a ABNT.

Curso 3

Ementa:

Buscar desenvolver uma postura voltada para o trabalho científico, através do domínio teórico, entendido como clareza dos pressupostos e da lógica de pesquisa e aquisição de habilidades específicas, próprias do processo metodológico. Propiciar as bases necessárias para a compreensão dos fundamentos da metodologia científica e fornecer subsídios para a elaboração e desenvolvimento de projetos de pesquisa, com vistas à elaboração da dissertação.

Conteúdo Programático:

O processo de pesquisa e as ações do pesquisador. Escolha do tema e formulação do problema. Hipóteses e variáveis de pesquisa. Tipos de pesquisas e seu delineamento. Instrumentos de coleta de dados. Estruturação do relatório final. Apresentação e discussão de projetos de pesquisa.

Curso 4**Objetivo Geral da Disciplina**

- Oferecer uma visão abrangente sobre os principais temas próprios à disciplina;
- Despertar atenção sobre os desafios associados à atividade de pesquisa;
- Desenvolver habilidades de pesquisa;
- Preparar para a concepção, desenvolvimento e execução de pesquisas acadêmicas;
- Apresentar e estabelecer conceitos e instrumentos para facilitar ao acadêmica em Ciências Contábeis.

Objetivo específico:

Conceituação e tipologia. O processo de pesquisa. Paradigmas e metodologias. A pesquisa bibliográfica. O projeto de pesquisa: caracterização, desenvolvimento e execução. Coleta e análise de dados. Redação.

Conteúdo Programático

O processo de pesquisa

Paradigmas e metodologia

Pesquisa bibliográfica

O projeto de Pesquisa

Medição e escalonamento

Coleta de dados

Elaboração de questionários

Amostragem

Dados quantitativos

Amostragem; determinação do tamanho inicial e final da amostra

Dados quantitativos

Distribuição de frequência

Dados quantitativos
Análise da variância e covariância
Redação
Correlação e regressão
Ajuste de cronograma
Análise discriminante
Análise fatorial

Curso 5

Ementa:

Ciência e Conhecimento Científico, Métodos Científicos, Pesquisa em Contabilidade, O processo de Pesquisa, Planejamento da Pesquisa. Ética em Pesquisa.

Objetivos Principais:

O objetivo principal desta disciplina é ajudar o aluno a identificar e compreender os métodos científicos de pesquisa em contabilidade, para que possam efetuar o planejamento das pesquisas que darão suporte ao desenvolvimento das suas dissertações.

Objetivos Específicos:

Esclarecer os seguintes aspectos da investigação científica: O problema de pesquisa; a formulação e o teste de hipóteses; Definir os objetivos da pesquisa, criando condições para que o aluno possa desenvolver o seu projeto de pesquisa;

Ajudar o aluno a identificar oportunidades de investigação empírica na área contábil, especialmente as que ensejem tratamento estatístico de dados;

Ajudar ao aluno a entender a diferença entre as diversas abordagens metodológicas;

Esclarecer o que é pesquisa científica e seus diferentes tipos;

Compreender a terminologia utilizada em pesquisa científica;

Manter o aluno atualizado em relação aos desafios que recaem sobre a agenda da pesquisa em Contabilidade;

Apoiar o aluno em esforços de integração com redes de pesquisa, auxiliando-o em contatos com instituições de ensino, pesquisadores, agência de fomento, canais de publicação e outros correlatos;

Incentivar a formação de parcerias entre alunos e professores em atividades de pesquisa.

Introduzi-los ao “mundo” da Ciência e do Conhecimento Científico;

Conteúdo Programático:

- 1- Ciência, Conhecimento e Métodos Científicos;
- 2- Movimentos metodológicos (empirismo, positivismo, dialético, estruturalismo, sistemismo, fenomenalismo)
- 3- A pesquisa em Contabilidade;
- 4- O processo de pesquisa;
- 5- Planejamento da pesquisa (estratégias, definição de amostras, mensuração de dados, escalas de mensuração);
- 6- Procedimentos e Fontes e coleta de dados (exploração de dados secundários, Métodos de Survey; Instrumentos para comunicação com os correspondentes; Estudos observacionais; Experimentação);
- 7- Análise e interpretação de dados (preparação e descrição de dados; exploração exibição e exame de dados; testes de hipótese; medidas de associação, análise multivariada; apresentação de resultados);
- 8- Ética em pesquisa
- 9- Elaboração do projeto de pesquisa.

Periódicos Recomendados:

Em função dos objetivos a que se destina esta disciplina, exige-se o uso contínuo de periódicos altamente qualificados sob o ponto de vista acadêmico. O conteúdo programático em referência recomenda que se utilizem, prioritariamente, os seguintes:

- a) Accounting Review
 - b) Revista de Contabilidade e Finanças (USP)
 - c) Journal of Accounting Research
 - d) Accounting Organization and Society
 - e) Journal of Accounting and Economics
 - f) Journal of Accounting, Auditing & Finance
 - g) Auditing: A Journal of Theory and Practice
-

Curso 6**Ementa**

A pesquisa e as ciências sociais aplicadas. O enfoque científico. Pesquisa pura e aplicada. Processo, métodos e técnicas de pesquisa qualitativa e quantitativa em contabilidade. Projeto de pesquisa, relatório de pesquisa e artigo científico.

Curso 7**Ementa:**

Pressupostos teóricos e filosóficos da pesquisa científica. Principais tendências. Evolução do Conhecimento. Métodos de abordagem do problema científico. Etapas da pesquisa. Principais métodos e técnicas de pesquisa em Contabilidade e Controladoria. Planejamento e construção de Projetos de Pesquisas.

Curso 8

O proceder da investigação da pesquisa científica no processo da observação Informal e formal. A teoria do conhecimento e o saber .A natureza do conhecer, formas, conceitos e juízos. Os métodos de pesquisa, procedimentos analíticos-científicos e suas tipologias ,variáveis e aplicações . O projeto de pesquisa: Seus elementos e fatores de fundamentação . A normalização do trabalho científico. O desenvolvimento do estudo e suas aplicações nos trabalhos acadêmicos e de conclusão do mestrado em Ciências Contábeis.

Curso 9**Ementa:**

Exame, sob os aspectos metodológicos, de questões relacionadas com a produção e a comunicação do conhecimento científico, destacando os principais aspectos referentes às técnicas e procedimentos usuais de pesquisa, especialmente os relacionados com planejamento, estruturação, elaboração e formulação de relatórios de pesquisas científicas relacionadas à Contabilidade e Finanças.

Curso 10**Ementa:**

A pesquisa e as ciências comportamentais. O enfoque científico. Ciência pura e aplicada. Pesquisa pura e aplicada. Hipóteses, Técnicas de pesquisa aplicada à empresa. Questionário. População e amostra. Relatórios de pesquisa.

Curso 11

Objetivos da ciência, a exploração científica e teoria. O trabalho intelectual do Âmbito da ciência. Tipos de conhecimento. A produção de conhecimento na área da ciência contábil. Tipos de pesquisa. Projeto de pesquisa: significado, finalidade e princípios. Projeto de dissertação. Delineamentos do projeto: tema; problema; objetivos; justificativa; metodologia; revisão de literatura; recursos utilizados na coleta, análise e tratamento de dados.

Curso 12**Ementa:**

Ciência, conhecimento e a pesquisa científica. O pesquisador, a pesquisa e suas classificações. Metodologia da pesquisa científica. Bases de dados bibliográficos. Etapas da Pesquisa científica e o projeto como instrumento de problematização e organização do processo de produção científica. Os tipos de trabalhos científicos e a comunicação da pesquisa e do artigo científico e a dissertação de mestrado. O Relatório da Pesquisa científica. Elaboração, discussão e apresentação de um projeto de pesquisa para a defesa da dissertação de Mestrado.

Curso 13**Programa:**

Objetivo da pesquisa. Técnica de pesquisa. Estruturação de uma dissertação de mestrado. Lógica Aplicada. Citação e referências bibliográficas.

Curso 14**Ementa:**

A disciplina examina, sob os aspectos metodológicos, questões relacionadas à produção e à comunicação do conhecimento científico, destacando os principais aspectos referentes às técnicas e procedimentos usuais de pesquisa.

Conteúdo Programático:

- Estruturada Atividade e Visita à Biblioteca – COMUT;
 - A Ciência, o Método Científico e Metodologia;
 - Texto Científico - o que é? Estrutura de um relatório científico (Definição do Problema, Objetivos, Justificativa, Teoria e Revisão Teórica);
 - Levantamento (survey) – questionários;
 - Entrevistas;
 - Grupo Focado e Observação;
 - Análise de conteúdo;
 - Mapas conceituais;
 - Estatísticas descritiva;
 - Pesquisa-ação;
 - Estudo de caso;
 - Apresentação 2: Imposturas científicas;
 - Análise e Interpretação de dados e Relatórios. Argumentação. Dicas práticas. Métodos Multiatributos;
 - Discussão sobre artigos.
-

Curso 15**Objetivo:**

Capacitar o participante a elaborar projeto e desenvolver investigação de problemas científicos vinculados à área de atuação da controladoria.

Ementa:

Enfoque da disciplina: instrumentalizar o participante com metodologias para o desenvolvimento da pesquisa.

Conteúdo Programático:

Conceito de Ciência e postura científica; aspectos e características do conhecimento científico; o processo da pesquisa científica em controladoria; pesquisa positiva e normativa em controladoria; métodos de pesquisa em controladoria, fontes de informação científicas e elaboração do projeto de pesquisa aplicado.

Curso 16**Objetivos:**

• Capacitar os alunos para elaboração e condução de projetos de pesquisa científica; • Capacitar os alunos para o entendimento do processo de investigação científica; • Capacitar os alunos para reflexões críticas acerca da produção científica das áreas das Ciências Sociais Aplicadas, particularmente Ciências Contábeis.

Conteúdo:

• A problemática do conhecimento • Ciência e verdade • A explicação científica • A escolha do tema • Abordagens metodológicas: empirista; positivista; funcionalista; sistêmica; estruturalista; fenomenológica-hermenêutica e crítico-dialética. • Estratégias de Pesquisa: bibliográfica; documental; experimental; levantamento; pesquisa ex-post-facto; estudo de caso; pesquisa etnográfica e pesquisa-ação. • Técnicas para coleta de evidências, dados e informações: observação; observação participante; questionário; escalas de atitudes; entrevista; focus group; análise de conteúdo; análise do discurso; história de vida. A avaliação do aprendizado se dará pela consideração do aproveitamento: • Dos resumos dos textos indicados; • Do conteúdo e exposição dos temas propostos; • Das resenhas crítico-metodológicas; • Da verificação do aprendizado; • Da apresentação de anteprojeto da pesquisa que irá compor a dissertação.

Curso 17**Objetivos:**

Levar ao conhecimento dos participantes as principais aplicações específicas de metodologias de pesquisa e técnicas de levantamento e análise de dados, avaliando conceitos, métodos, técnicas e formas de coleta e análise de dados. Proporcionar estudos avançados na área de

medidas e validação de instrumentos de pesquisas, de modo que os estudos científicos que o aluno vier a realizar tenham sólido embasamento metodológico, principalmente no desenvolvimento de trabalhos científicos, como artigos, dissertações e teses.

Conteúdo:

- 1) Ciência Moderna, Método Científico e conceitos correlatos;
 - 2) Perspectivas Epistemológicas relevantes e seu uso aplicado à pesquisas em Controladoria (Organizações) e Contabilidade;
 - 3) Construção de Hipóteses e definição de variáveis;
 - 4) Fases de um projeto de pesquisa;
 - 5) Métodos qualitativos de pesquisa;
 - 6) Métodos quantitativos de pesquisa: (a) Análise descritiva de dados (b) Seleção de amostra e amostras probabilísticas (c) Análise de Correlações (d) Regressões
-

Curso 18

Objetivos:

Capacitar os alunos para reflexões críticas acerca da produção científica na área de Ciências Sociais; Permitir aos alunos o estudo crítico dos diferentes modelos de investigação social empírica, bem como das principais técnicas de coleta e análise dos dados; Possibilitar aos alunos o conhecimento dos recursos necessários ao desenvolvimento de trabalhos científicos, planejamento e realização de pesquisas empíricas.

Ementa:

Natureza da ciência e da pesquisa

Visão geral dos principais tipos, métodos e técnicas de pesquisa

Projeto de pesquisa

Pesquisa qualitativa: conceitos, tipos e aplicações

Pesquisa quantitativa: conceitos, tipos e aplicações

Técnicas de coleta e análise de dados na pesquisa qualitativa

Técnicas de coleta e análise de dados na pesquisa quantitativa

Amostragem: critérios, dimensionamento e seleção.

Principais tipos de relatórios de pesquisa. Normas ABNT

Processo de orientação

Conteúdo:

Unidade I – Natureza da ciência e da pesquisa

- Natureza e objetivo do conhecimento científico
- O processo de investigação científico
- Tipologias de pesquisa
- Estratégias metodológicas em Ciências Sociais

Unidade II – Projeto de dissertação

- Problema, hipóteses, variáveis e objetivos
- Metodologia
- Coleta e análise dos dados

Unidade III - Dados secundários x dados primários

- Uso da informação estatística secundária
- Amostragem: critérios, dimensionamento e seleção
- Formas de mensuração e tipos de escala

Curso 19 - Epistemologia

Ementa:

Desenvolver visão crítica sobre epistemologia da pesquisa. Motivar reflexões sobre propósitos, tipos, métodos e técnicas de pesquisa. Analisar as particularidades de pesquisas qualitativas e de pesquisas quantitativas. Abordar sobre os diferentes tipos de instrumentos de pesquisa, com ênfase nas diferenças e semelhanças entre entrevistas, questionários e formulários. Entender o processo de investigação científica. Capacitar os alunos para elaborar o projeto de tese de doutorado.

Curso 20 – Epistemologia

Objetivos:

Capacitar os alunos para o entendimento e avaliação do processo de investigação científica; Capacitar os alunos para reflexões críticas acerca da produção científica das áreas das Ciências Sociais Aplicadas, particularmente Ciências Contábeis.

Conteúdo:

• A problemática do conhecimento • A explicação científica • Abordagens metodológicas: empirista; positivista; funcionalista; sistêmica; estruturalista; fenomenológica-hermenêutica e crítico-dialética. • Estratégias de Pesquisa: bibliográfica; documental; experimental; levantamento; pesquisa ex-post-facto; estudo de caso; pesquisa etnográfica e pesquisa-ação. • Técnicas para coleta de evidências, dados e informações: observação; observação participante; questionário; escalas de atitudes; entrevista; focus group; análise de conteúdo; análise do discurso; história de vida. • Conceitos sobre Epistemologia geral e particular. • Principais categorias de uma análise epistemológica.

APÊNDICE III – LISTA COMPLETA DOS ARTIGOS SELECIONADOS

Iniciais utilizadas para identificação da origem dos artigos

ABC	ABCustos - Revista da Associação Brasileira de Custos
ANPAD	Congresso da ANPAD
ANPCONT	Congresso da ANPCONT
ASAA	Advances in Scientific and Applied Accounting - Revista da ANPCONT
BASE	BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS
BBR	Revista Brazilian Business Review da FUCAPE
CGG	Contabilidade, Gestão e Governança - UnB
CIC	Congresso Internacional de Custos
CIGU	Colóquio Internacional sobre gestão universitária na América do Sul
CSEAR	CSEAR South America
CUSP	Congresso USP de Contabilidade e Controladoria
ERC	Enfoque: Reflexão Contábil
ERCF	Encontro da Revista Contabilidade & Finanças
IC	Congresso Intercostos
RAC	Revista de Administração Contemporânea
RC	Revista Contexto
RC UFBA	Revista de Contabilidade
RCC	Revista Contemporânea de Contabilidade
RCF	Revista Contabilidade & Finanças
RCM	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis
RCO	Revista de Contabilidade e Organizações
RCVR	Revista Contabilidade Vista e Revista
REPEC	Revista Educação e Pesquisa em Contabilidade
RIC	Revista de Informação Contábil
ROC	Revista Organizações em Contexto
RUC	Revista Universo Contábil
SEGET	Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia
SIMPOI	Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais

Lista de artigos selecionados, conforme item 3.6.

<u>Veículo</u>	<u>Termo</u>	<u>Artigo</u>	<u>Ano</u>
ABC	Paradigma + contabilidade	A contabilidade gerencial nos eventos Enanpads de 2004 a 2008	1999
ANPAD	Epistemologia + contabilidade	Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexos sobre teorias, metodologias e paradigmas	2005
ANPAD	Epistemologia + contabilidade	Análise epistemológica da produção científica em contabilidade gerencial no Brasil	1998
ANPAD	Epistemologia + contabilidade	Análise epistemológica da produção científica em contabilidade sob a ótica da estruturação interna	2008
ANPAD	Paradigma + contabilidade	Paradigmas de pesquisa em contabilidade no Brasil: Enanpad: 1981–2005	2007
ANPCONT	Epistemologia + contabilidade	Pesquisa científica em contabilidade: desenvolvimento de uma estrutura para subsidiar análises crítico-epistemológicas	2011
ANPCONT	Paradigma + contabilidade	Contorno metodológico da produção científica sobre ensino e pesquisa em contabilidade: um olhar epistemológico	2010
ASAA	Epistemologia + contabilidade	Uma contribuição epistemológica à contabilidade internacional: análise nas dissertações e teses brasileiras divulgadas no banco de dados de teses e dissertações	1996
BASE	Epistemologia + contabilidade	Mapeamento da produção científica em capital intelectual: um estudo epistemológico a partir das perspectivas propostas	2010
BASE	Epistemologic*	Mapeamento da produção científica em capital intelectual: um estudo epistemológico a partir das perspectivas propostas por Marr (2005)	2011
BASE	Positivista	Qualidade é interpretacionismo: proposta de superação do possível viés contra pesquisas qualitativas em estratégia	2007
BASE	Positiv*	Custos políticos nas instituições financeiras face à resolução 3.518/07 do BACEN	2010
BASE	Teoria Crítica	Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da “teoria tradicional e teoria crítica”	2007
BBR	Epistemologia + contabilidade	Influências da <i>positive accounting</i> nos programas de mestrado em contabilidade: uma análise bibliométrica da produção acadêmica de 2002 a 2005	2009
CGG	Epistemologia + contabilidade	Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil	2007
CIC	Paradigma + contabilidade	A contabilidade, a pesquisa de custos e o contexto Brasileiro: uma abordagem sobre a realização de pesquisas de custos e o desenvolvimento político e econômico dos anos 70 ao início do século XXI	2011
CIGU	Epistemologia + contabilidade	Uma investigação epistemológica e metodológica da pesquisa contábil: um estudo de caso do programa do mestrado multiinstitucional em ciências contábeis	2002
CSEAR	Epistemologia + contabilidade	Produção científica em contabilidade ambiental no Brasil – uma análise nos periódicos nacionais no período de 1998 a 2011	2007
CUSP	Epistemologia + contabilidade	Raízes epistemológicas da continuidade em contabilidade	2010
CUSP	Epistemologia + contabilidade	Análise crítica-epistemológica da produção científica em contabilidade social e ambiental no Brasil	2007
CUSP	Epistemologia + contabilidade	Análise do referencial bibliográfico de teses e dissertações sobre contabilidade e controladoria	2007
CUSP	Epistemologia + contabilidade	Teses das teses em contabilidade	2002
CUSP	Epistemologia + contabilidade	Um estudo sobre a produção acadêmica em contabilidade: uma abordagem nos congressos usp de iniciação científica em contabilidade	2002
CUSP	Epistemologia + contabilidade	Modelos meta-teóricos para estudos epistemológicos do processo de pesquisa acadêmica	2011
CUSP	Epistemologia + contabilidade	O papel epistemológico da teoria e sua importância para o avanço da pesquisa científica em contabilidade	2009
ERC	Epistemol*	Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar	2010
ERC	Teoria Crítica	Análise dos fundamentos teóricos associados à pesquisa contábil na área ambiental	2007
ERC	Bibliometr*	Perfil dos autores na produção científica em contabilidade: o caso do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e do Congresso ANPCONT	2010
ERC	Pesquisa	Um estudo aplicado sobre o impacto da interdisciplinaridade no processo de pesquisa dos doutores em contabilidade no Brasil	2007
IC	Epistemologia + contabilidade	As novas abordagens metodológicas na pesquisa em contabilidade gerencial	2008

<u>Veículo</u>	<u>Termo</u>	<u>Artigo</u>	<u>Ano</u>
PC	Epistemologia + contabilidade	A contabilidade como linguagem do conhecimento patrimonial	2007
RAC	Paradigma + contabilidade	Movimentos de teorias em campos interdisciplinares: a inserção de Michel Foucault na contabilidade	2009
RC	Paradigma + contabilidade	Contabilidade e finanças: análise da plataforma teórica dos congressos Anpcont e USP no período de 2007 a 2009	2009
RC UFBA	Paradigma + contabilidade	Novos desenvolvimentos teóricos em contabilidade	2007
RCC	Pesquisa	Um estudo exploratório sobre as metodologias empregadas em pesquisas na área de contabilidade no ENANPAD	2010
RCC	Paradigma	Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional	2004
RCF	Epistemologia + contabilidade	A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano	2010
RCF	Positivismo	Normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro? (editorial)	2006
RCF	Epistemologia	Epistemologia da pesquisa contábil (Editorial)	2010
RCF	Epistemologia	<i>Financial accounting: an epistemological research note</i>	2005
RCF	Pesquisa	Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no Enanpad e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006	2007
RCF	Paradigma	Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade	2006
RCF	Pesquisa	Revista Contabilidade & Finanças – USP: uma comparação entre os períodos 1989/2001 e 2001/2004	2007
RCF	Pesquisa	Procedimentos metodológicos para a elaboração de projetos de pesquisa relacionados a dissertações de mestrado em ciências	2009
RCF	Pesquisa	Desenvolvimento da pesquisa em contabilidade gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman	2010
RCF	Pesquisa	Algumas reflexões sobre pesquisa empírica em contabilidade	2010
RCF	Pesquisa	Ensino e pesquisa nos estados unidos: algumas características dos principais programas de doutorado em contabilidade	2008
RCF	Paradigma	Perspectivas para a pesquisa em contabilidade: o impacto dos derivativos	2005
RCF	Pesquisa	Possibilidades de inserção da pesquisa contábil Brasileira no cenário internacional: uma proposta de avaliação dos periódicos científicos de contabilidade e auditoria publicados em língua inglesa e disponibilizados no portal de periódicos da capes	2007
RCF	Epistemologia + contabilidade	Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução	2011
RCM	Interpretativ*	Programa de integração vertical e horizontal de conteúdos programáticos: um olhar interdisciplinar no curso de graduação em ciências	1999
RCM	Bibliometr*	Gerenciamento de resultados contábeis: uma análise das pesquisas realizadas no Brasil entre os anos de 2000 e 2009	2010
RCM	Bibliometr*	Retrospectiva bibliográfica sobre o <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) como instrumento de planejamento e controle nas empresas	2011
RCO	Paradigma	A compreensão das práticas de contabilidade gerencial à luz do paradigma espiritual: uma lente alternativa ao pensamento econômico-racionalista	1998
RCO	Epistemologia + contabilidade	Investigação do perfil dos artigos publicados nos congressos de contabilidade da USP e da UFSC com ênfase na iniciação	2009
RCO	Metodologia	Uma discussão sobre a viabilidade da pesquisa-ação na contabilidade	2009
RCO	Epistemológic*	Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil	2010
RCO	Epistemológic*	Mudanças curriculares e qualidade de ensino: ensino com pesquisa como proposta metodológica para a formação de contadores globalizados	2011
RCO	Interpretativ*	A representação social da profissão de contador na perspectiva dos profissionais da contabilidade	2010
RCO	Teoria Crítica	Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa - a contribuição de abordagens organizacionais	2011
RCO	Bibliometr*	Investigação do perfil dos artigos publicados nos congressos de contabilidade da USP e da UFSC com ênfase na iniciação científica	2010
RCO	Metodologia	Percepção sobre a atitude interdisciplinar dos professores no curso de ciências contábeis: um estudo nas universidades norte rio-grandenses	2009
RCVR	Relativismo	Os construtos e a crise conceitual contábil	2003
RCVR	Teoria Positiva	Contabilidade como teoria positiva: uma nota sobre Chambers (1993) contra Watts, Zimmermann (1986)	2009

<u>Veículo</u>	<u>Termo</u>	<u>Artigo</u>	<u>Ano</u>
RCVR	Pesquisa	Centros de serviços compartilhados: publicações no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) no período de 1998 a 2008	2007
RCVR	Bibliometria	Disclosure social e ambiental: análise das pesquisas científicas veiculadas em periódicos de língua inglesa	2001
RCVR	Pesquisa	Earnings Management no Brasil: uma análise sob a perspectiva sociométrica e bibliométrica	2011
RCVR	Metodologia	Uma análise das abordagens epistemológicas e metodológicas da pesquisa contábil do programa do mestrado multiinstitucional em ciências contábeis	2010
RCVR	Paradigma	Discussão sobre a controvérsia do paradigma econômico na pesquisa empírica em contabilidade gerencial	2011
RCVR	Pesquisa	Representações do ensino, pesquisa e interdisciplinaridade dos cursos de ciências contábeis no estado de minas gerais	2011
RCVR	Pesquisa	Uma análise do desenvolvimento do campo de pesquisa em contabilidade gerencial sob a perspectiva colaborativa	2010
RCVR	Epistemologia + contabilidade	A contabilidade e suas definições	2011
RCVR	Paradigma	Reflexões sobre os paradigmas da profissão contábil	2007
RCVR	Paradigma	Mudanças de paradigmas na contabilidade Brasileira: análise a partir da aplicação da sociologia da tradução	2010
RCVR	Construtivista	Ser e mundo em transformação: o processo de aprendizagem	2006
REPEC	Epistemológico*	Uma abordagem epistemológica da pesquisa contábil sobre Balanço Social e Demonstração do Valor Adicionado	2009
REPEC	Epistemológico*	Abordagens metodológicas na área “contabilidade para usuários externos” – ENANPAD 2005-2006	2005
REPEC	Pesquisa	As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor	2006
REPEC	Positiva	Coordenação e controle nos Enanpads de 1998 a 2005: em busca da pesquisa positiva	2011
REPEC	Metodologia	Ensaio teórico sobre os fatores críticos de sucesso e pontos de falha do processo de gestão dos mestrados em contabilidade: a ótica da metodologia DEQ	2006
REPEC	Paradigma	Paradigma atual da ciência contábil: percepção de docentes de universidades norte-americanas em relação à pesquisa em contabilidade	1992
REPEC	Pesquisa	Campo de pesquisa em contabilidade: uma análise de redes sob a perspectiva institucional	2007
REPEC	Epistemologia + contabilidade	Avaliação das avaliações de textos científicos sobre contabilidade e controladoria	1998
RIC	Pesquisa	A pesquisa Brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal	2005
RIC	Metodologia	Estado da arte da pesquisa contábil: um estudo bibliométrico de periódicos nacional e internacionalmente veiculados entre 2003 e 2007	2007
RIC	Pesquisa	Revista Contabilidade & Finanças USP: uma análise bibliométrica de 1999 a 2006	2008
RIC	Metodologia	Método do estudo de caso em pesquisas da área de contabilidade: uma comparação do seu rigor metodológico em publicações nacionais e internacionais	2001
RIC	Pesquisa	A contribuição da visão baseada em recursos para a pesquisa em contabilidade gerencial: uma análise bibliométrica	2004
RIC	Paradigma	Um olhar sobre a harmonização contábil no Brasil à luz da teoria habermasiana	2005
RUC	Objetivismo	Objectivismo: porque a gestão da informação necessita de uma nova fundamentação?	2007
RUC	Pesquisa	Pesquisa científica em contabilidade gerencial nos ENANPADS de 2003 a 2008	2011
RUC	Pesquisa	Uma análise da evolução do campo de ensino e pesquisa em contabilidade sob a perspectiva de redes	2007
RUC	Positivista	<i>La contabilidad de gestión en el sistema portuario de titularidad estatal español: el caso de la autoridad portuaria de valencia</i>	2008
SEGET	Paradigma + contabilidade	A filosofia em campos interdisciplinares: a inserção de Thomas s. Kuhn na contabilidade	2011
SIMPOI	Epistemologia + contabilidade	Evolução do conhecimento contábil nos artigos científicos da Revista de Contabilidade e Finanças sob a visão epistemológica de Ludwik Fleck	2010