

**ABORDAGENS METODOLÓGICAS NA ÁREA “CONTABILIDADE PARA
USUÁRIOS EXTERNOS” – ENANPAD: 2005-2006**

**METHODOLOGICAL APPROACHES IN ARTICLES ABOUT “ACCOUNTING
FOR EXTERNAL USERS” - ENANPAD: 2005-2006**

**ABORDAJES METODOLÓGICOS EN EL ÁREA “CONTABILIDAD PARA
USUARIOS EXTERNOS” – EN ANPAD: 2005-2006**

ANTONIO CARLOS COELHO

Professor Associado 2

*Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria - PPAC
Universidade Federal do Ceará - UFC*
Doutor em Ciências Contábeis - PPGCC-FEA-USP
Pós-Doutor em Ciências Contábeis - PPGCC-FEA-USP
acarloscoelho@terra.com.br

DIONE OLESCZUK SOUTES

dioneosoutes@gmail.com

Mestre em Contabilidade e Controladoria pela USP - Universidade de São Paulo
Doutoranda em Contabilidade e Controladoria pela USP - Universidade de São Paulo
Atuação: Professora do Curso de Ciências Contábeis da UNIOESTE - Universidade Esta-
dual do Oeste do Paraná, Campus de Marechal Cândido Rondon - PR
dioneosoutes@gmail.com

GILBERTO DE ANDRADE MARTINS

Prof. Titular do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP
Mestre, doutor e prof. livre-docente em Administração da FEA/USP
martins@usp.br

RESUMO

O trabalho adota enfoque epistemológico a respeito da pesquisa sobre Contabilidade Financeira. São levantadas e caracterizadas as abordagens metodológicas empregadas nos trabalhos nos Encontros de 2005 e 2006 da ANPAD na subárea de Contabilidade para usuários externos. Trata-se, portanto, de amostra intencional e de oportunidade. Procede-se à análise de conteúdo dos trabalhos por meio da técnica de categorização (BARDIN, 2004); as dimensões, para tanto, são baseadas em plataforma teórica que define as principais abordagens metodológicas utilizadas nas ciências sociais, na linha de Gamboa (1987), Martins (1997) e Théophilo (2004). Nesse sentido, é feito um relato dos aspectos conceituais sobre a abordagem metodológica nas ciências sociais. Os resultados da análise de conteúdo referenciada nas abordagens apontam para a predominância da abordagem empirista e da abordagem positivista, que dão o tom do estágio da pesquisa em Contabilidade Financeira nos trabalhos analisados. Todavia, também se observa que ainda é relevante a existência de estudos de cunho normativo, bem como de pesquisas sem o devido amadurecimento metodológico; também não se constatou, em quaisquer dos trabalhos, a especificação da abordagem adotada. Destaca-se, ainda, a predominância de artigos examinando as demonstrações contábeis; também se consideram os centros de pesquisa que originam os trabalhos, os quais se concentram em apenas quatro universidades do Centro-Sul (67% dos artigos). Por fim, realiza-se comparação dos resultados desta pesquisa com os resultados da tese de Théophilo (2004). Do ponto de vista epistemológico, tanto o público acadêmico quanto o profissional da Contabilidade necessitarão ampliar a discussão em torno da pesquisa realizada na área é o que se infere da exploração ora realizada.

PALAVRAS-CHAVE: Educação Contábil; Abordagens Metodológicas; Avaliação de Pesquisas Contábeis; Ciências Contábeis.

ABSTRACT

This research adopts an epistemological focus to reveal inferences regarding financial accounting research accomplished. The methodological approaches employed by Accounting Sciences researchers who presented work at the 2005 and 2006 Meetings of ANPAD are analyzed and characterized in the sub-area of accounting for external users. The analysis of the content of the work proceeds through the technique of characterization, the dimensions of which are based on a theoretical platform that defines the principal methodological approaches used in the social sciences. The results point to the predominance of the empiricist and positivist approaches, which set the scene

for the current state of accounting research in the sample studied. Nevertheless, it can also be observed that studies of a normative nature are still relevant, as are studies that lack the necessary methodological maturity, as not one of the studies specified which approach was used. Also the results demonstrate the examination of all-purpose financial statements as predominant; and the research centers where the work originated was taken into account, their locations being concentrated in just four universities in the Center-South region (67% of the articles).

KEY WORDS: Accounting Education; Methodological Approaches; Accounting Research Evaluation; Accounting Science.

RESUMEN

La pesquisa adopta enfoque epistemológico a respecto de la pesquisa sobre contabilidad financiera. Son levantados y caracterizados los abordajes metodológicos empleados en los trabajos en los Encuentros de 2005 y 2006 de la ANPAD en la sub-área de contabilidad para usuarios externos. Se trata, por tanto, de muestra intencional y de oportunidad. Se procede al análisis de contenido de los trabajos por medio de la técnica de categorización (BARDIN, 2004); las dimensiones para tanto son basadas en plataforma teórica que define los principales abordajes metodológicos utilizados en las ciencias sociales, en la línea de Gamboa (1987), Martins (1997) y Theóphilo (2004). En este sentido, es efectuado un relato de los aspectos conceptuales sobre el abordaje metodológico en las ciencias sociales. Los resultados del análisis de contenido referenciado en los abordajes apuntan para la predominancia del abordaje empirista y del abordaje positivista, que dan el tono d estadio de la pesquisa en contabilidad financiera en los trabajos analizados. No obstante, también se observa que todavía es relevante la existencia de estudios de cuño normativo así como de pesquisas sin la debida maduración metodológica; tampoco se constató en ninguno de los trabajos la especificación del abordaje adoptado. Se destaca, asimismo, la predominancia de artículos examinando las demostraciones contables; también se consideran los centros de pesquisa que originan los trabajos, los cuales se concentran en solamente cuatro universidades del Centro-Sur (67% de los artículos). Por fin, se realiza comparación de los resultados de esta pesquisa con los resultados de la tesis de Theóphilo (2004). Desde el punto de vista epistemológico, tanto el público académico como el profesional de la Contabilidad necesitarán ampliar la discusión en torno de la pesquisa realizada en el área es lo que se infiere de la exploración ahora realizada.

PALABRAS CLAVE: Educación Contable; Abordajes Metodológicos; Evaluación de Pesquisas Contables; Ciencias Contables.

1. INTRODUÇÃO

A Epistemologia, tratando do conhecimento científico, é uma área relativamente recente e, por causa disso, ainda não está plenamente conceituada ou definida. Como exemplo, pode-se citar o fato de ainda não estar definido se a mesma é um ramo da Filosofia ou das Ciências. Porém, “a certeza conhecida é o fato de que esta tem por objetivo evidenciar os meios do conhecimento científico; elucidar os objetos aos quais tal conhecimento se aplica; e fundar a validade deste conhecimento” (JAPIASSU; 1992, p. 25), ou seja, conhecer e estudar o processo científico e, não apenas, o produto da ciência.

A análise epistemológica ainda é incipiente na avaliação da pesquisa em Contabilidade no Brasil e o produto da pesquisa em ciências contábeis ainda é confuso; de resto, a avaliação epistemológica ainda está no começo no âmbito das ciências sociais aplicadas (SOUSA, 2005). Saliente-se que no campo bibliométrico há trabalhos mais incisivos no âmbito da contabilidade, que, contudo, apenas tangencia o objeto deste estudo, focado na exploração hermenêutica dos artigos, enquanto a bibliometria tem preocupação precípua na mensuração da produção científica.

Como exemplos de pesquisas desenvolvidas nessas ciências, têm-se o trabalho desenvolvido por Gamboa (1987), o qual pesquisou a produção científica na área da educação; Martins (1994), que elaborou pesquisa sobre a produção científica de Programas de Pós-Graduação em Administração de São Paulo; e Theóphilo (2004), o qual focou a produção científica em Ciências Contábeis no Brasil.

Ademais, o desenvolvimento histórico da disciplina contábil no Brasil está atrelado à importação de técnicas originadas nas escolas tradicionais do conhecimento contábil (italiana e americana), e a aplicação dessas técnicas se deu em nível profissional e, não, com o enfoque acadêmico de estudar as relações subjacentes aos princípios e normas trazidas para o Brasil (IUDÍCIBUS, 2004).

De outro lado, considera-se que o conhecimento do conhecimento, o conhecimento autoconsciente (RODRIGUES JR., 2001), é necessário para explicar e alavancar a produção científica de determinada área do conhecimento; assim, optou-se pela condução de um estudo epistemológico para analisar a produção científica contábil evidenciada no ENANPAD, nos anos de 2005 e 2006, abrangendo trabalhos sobre contabilidade para usuários externos. Considera-se o ENANPAD um dos principais palcos de apresentação primária da pesquisa contábil brasileira, justificando assim a sua seleção como objeto de estudo.

Esta pesquisa toma como base de comparação a pesquisa desenvolvida por Theóphilo (2004), na qual se revela, em relação à amostra de trabalhos analisados, uma expansão no sentido epistemológico graças à tendência de introdução de novos polos teóricos e metodológicos.

Tal informação tem bastante valia para a Ciência Contábil, de modo que se possa traçar a trajetória desse conhecimento a partir das opções metodológicas adotadas pe-

los estudiosos do assunto. Exemplo de tal preocupação seria identificar se a apreensão da realidade contábil brasileira se faz por simples observação e indução de normas e leis daí derivadas; ou se existem linhas de pesquisa voltadas para a explicação e a interpretação intrínseca dos fenômenos contábeis, no sentido de reduzir a Contabilidade às suas relações essenciais.

A questão de pesquisa perseguida por este estudo refere-se ao fato de como os trabalhos objeto de estudo abordam metodologicamente o objeto de pesquisa. A expectativa é de que os resultados apontem para baixa designação da abordagem metodológica no corpo dos artigos (por conta do limitado apreço por questões metodológicas dos pesquisadores) e que haja predominância de abordagens empiristas, seguindo a tendência já detectada na pesquisa referenciada, mercê da abordagem positiva recentemente introduzida na pesquisa contábil brasileira (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004).

Os objetivos da pesquisa podem ser resumidos nos seguintes tópicos, em relação aos trabalhos apresentados nos Encontros da ANPAD, de 2005 e 2006, na Área Temática de Contabilidade para Usuários Externos:

- a) Realizar uma crítica da abordagem metodológica utilizada pelos pesquisadores em contraposição à tipologia identificada na literatura epistemológica.
- b) Classificar os trabalhos pela abordagem metodológica identificada na crítica.
- c) Analisar, comparativamente, os artigos, relacionando as abordagens metodológicas identificadas com os temas contábeis tratados e com o centro de pesquisa originário da pesquisa.

O presente artigo está organizado em quatro tópicos, além desta introdução. O segundo evidencia a plataforma teórica para a classificação das abordagens metodológicas. No terceiro, faz-se menção ao proceder metodológico do desenvolvimento da pesquisa. O quarto tópico apresenta os resultados encontrados e os compara aos obtidos por Theóphilo (2004). As conclusões são apresentadas no último tópico.

2. PLATAFORMA TEÓRICA

"A ciência é uma tentativa de compreender o mundo, de controlar as coisas, de ter domínio sobre nós mesmos, de seguir um rumo seguro" (SAGAN; 1996:40). Segundo epistemologistas, essa compreensão necessita de uma aproximação metodológica clara e reconhecível do objeto a ser conhecido, entendido ou explicado cientificamente.

O conhecimento se dá por meio do método empírico (indutivo), do método racional (dedutivo) ou de variantes, como o método hipotético-dedutivo.

O método indutivo é verificável, testável, parte da observação da realidade, do objeto; portanto é objetivo, embora idealista no sentido de que não discute a ligação do fato

com sua origem, a qual é dada idealmente. Geralmente, não se baseia em teoria ou ideia subjacente. Já no método dedutivo, o cientista faz caminho diferente; a partir da observação de fenômenos ou em função de explicações reduzidas ou inverossímeis (dado o estado do conhecimento em dado momento) para a realidade, o cientista trata de buscar construir modelos derivados da capacidade racional e intelectual do próprio cientista (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Além dos métodos indutivos e dedutivos, quando se buscam evidências empíricas a partir de uma teoria, um modelo ou um conceito a fim de se testarem hipóteses – resultados prováveis para a solução do problema levantado – está-se diante do método hipotético-dedutivo (LALANDE, 1999).

A ciência se subdivide em grandes áreas, as quais possuem objetos de estudo distintos. As formas em que se apresentam tais objetos também são distintas. Por exemplo, para as ciências naturais, os objetos são conhecidos na natureza e possuem corpo físico; já para as ciências sociais, os objetos carecem de construção ou, como afirma Demo (1995:30):

Ao contexto do ‘objeto’ da pesquisa pertence também o sujeito. Ciências Sociais são simplesmente o produto lógico e social da atividade científica dos cientistas sociais. É um produto impensável sem a marca do produtor. Isto explica por que, embora todos procurem a mesma verdade, há tantas concepções diferentes e divergentes dela. Não é possível ver a realidade sem um ponto de vista, sem um ponto de partida, porque não há vista sem ponto, nem partida sem ponto. Este ponto é do sujeito, não da realidade.”

Assim sendo, as formas de se conhecer o objeto das Ciências Sociais, ou os “modos de abordar a realidade” (THEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2006:2), podem ser subdivididas nas seguintes abordagens metodológicas:

- 1) Por meio da observação e da indução – Empirista.
- 2) Com o foco nas relações invariáveis dos fenômenos – Positivista.
- 3) Com o foco nos sistemas – Sistêmica.
- 4) Com o foco nas estruturas – Estruturalista.
- 5) Buscando as essências do entendimento – Fenomenológica.
- 6) Estudando a realidade em transformação – Dialética.

Essas abordagens metodológicas constituem as categorias apresentadas nos trabalhos tomados como base para a realização desta pesquisa (MARTINS, 1997; THEÓPHILO, 2004), aplicáveis à epistemologia das Ciências Sociais. A seguir, são apresentadas as principais características, expostas por esses autores, para cada uma das dimensões acima citadas, bem como destacando os atributos considerados para enquadrar os trabalhos pesquisados em cada uma das abordagens.

2.1. Empirista

Segundo Kaplan (1975:39), “É a acumulação de evidência empírica que transforma um amontoado de opiniões diversas no conhecimento científico de que muitos espíritos podem compartilhar”, e continua, explicando que “não podemos conhecer sem depender, de algum modo, da experiência”.

Theóphilo (2004:55) elaborou um quadro no qual apresenta os pressupostos e as características fundamentais da abordagem empirista, entre os quais se destacam:

- busca de superação da subjetividade, dos juízos de valor e das influências ideológicas;
- considera-se verdadeiro somente o que é empiricamente verificável;
- não há, propriamente, teoria: o conhecimento é consequência da passagem do plano observacional para crescentes generalizações;
- baseia-se na indução e na busca do conhecimento apenas da face observável da realidade;
- valorização da capacidade dos sentidos de produzirem a evidência e a objetividade do dado; e
- ênfase na observação empírica, no teste experimental e na mensuração quantitativa de variáveis.

Segundo esta abordagem, o objeto construído não existe; a ideia é “de que o dado se impõe ao sujeito porque já deteria em si o conteúdo informativo evidente, independentemente de qualquer posicionamento teórico.” (DEMO, 1995:135). Ou seja, a cientificidade do empirismo é obtida pela verificabilidade, conseguida por meio da observação.

Os atributos identificadores das dimensões de categorização de pesquisas com abordagem empirista são sintetizados no Quadro 1:

Quadro 1 – Atributos associados à abordagem empirista

| | |
|---------------------|--|
| Coleta de Dados | Observação, experimento, questionários. |
| Avaliação dos Dados | Análise quantitativa. |
| Estratégia | Delineamento de experimento e quase experimento. |
| Causalidade | Verificação de hipóteses e mensuração de variáveis. |
| Validação | Rigor do plano experimental e significância estatística. |
| Propósito | Busca da superação da subjetividade pela evidência empírica. |

Fonte: Martins (1994) e Theóphilo (2004)

2.2. Positivista

A abordagem positivista, uma evolução do empirismo semântico considera que “em termos aproximados, [...] um enunciado só deve ser tido por significativo se for suscetível

de verificação empírica e seu significado é o modo de verificá-lo” (KAPLAN, 1975:39).

Comte (1978), citado por Martins (1994:36), afirma que “A explicação dos fatos resume-se de agora em diante à ligação estabelecida entre os diversos fenômenos particulares e alguns fatos gerais...”.

Além desses autores, Triviños (1987) afirma como princípios do Positivismo:

- [...] são reais os conhecimentos que repousam sobre fatos observáveis, mas, para entregar-se à observação, nosso espírito precisa de uma teoria;
- [...] o interesse é o de satisfazer a necessidade fundamental sentida por nossa inteligência, de conhecer as leis dos fenômenos;
- [...] a função essencial da ciência é sua capacidade de prever;
- [...] o espírito humano deve investigar sobre o que é possível conhecer, eliminando a busca das causas últimas ou primeiras das coisas.

Os pressupostos e as características fundamentais da abordagem positivista considerados por Theóphilo (2004:55) são:

- desconfiança na especulação excessiva; rejeição da compreensão subjetiva dos fenômenos;
- investigação do que é possível conhecer; renúncia em buscar causas últimas dos fenômenos;
- imprescindibilidade de uma teoria para nortear as observações;
- ênfase na expressão lógica do discurso científico;
- realidade concebida como formada por partes isoladas, de fatos atômicos;
- busca da explicação dos fenômenos a partir da identificação das suas relações;
- fenômenos desvinculados de uma dinâmica ampla e estudados por meio de relações simples, sem aprofundamento nas causas.

As características mais pertinentes às dimensões consideradas na análise dessa abordagem são destacadas no Quadro 2 a seguir:

Quadro 2 - Atributos associados à abordagem positivista

| | |
|---------------------|--|
| Coleta de Dados | Entrevistas, questionários, escalas de opinião e de atitudes, testes. |
| Avaliação dos Dados | Técnicas descritivas das populações. |
| Estratégia | Levantamento de hipóteses vinculadas a teorias e modelos. |
| Causalidade | Relação esperada ou intuída entre variáveis. |
| Validação | Significância estatística e confiabilidade dos instrumentos de mensuração. |
| Propósito | Relações entre variáveis; generalizações em forma de leis e teorias. |

Fonte: Martins (1994) e Theóphilo (2004)

2.3. Estruturalista

Para esta abordagem, o sistema social apresenta diferentes tipos de estrutura: social, econômica, educacional e as estruturas podem ser estudadas separadamente, através da observação empírica.

Segundo ela, o modo de apreensão da estrutura é descobrir o elemento dominante e desenhar um modelo teórico-explicativo da estrutura íntima da obra em relação com o todo; captar o sentido histórico da estrutura; buscar as propriedades atemporais do objeto, invariantes no tempo, objeto que é chave para o esclarecimento de seus aspectos essenciais.

Um quadro elaborado por Théophilo (2004:56) contém os seguintes pressupostos e características fundamentais de tal abordagem:

- baseia-se na inteligibilidade profunda do fenômeno e na capacidade da razão humana de alcançá-la;
- o conhecimento da realidade torna-se possível quando são identificadas suas formas subjacentes e invariantes;
- a realidade é aparentemente caótica, desordenada. O estudo dos seus elementos internos profundos, contudo, revela a existência de uma ordem, de uma regularidade;
- conjuntos diferentes podem ser confrontados, não a despeito, mas em virtude de suas diferenças;
- implica duas ideias: de totalidade e interdependência;
- visa descobrir a estrutura do fenômeno, penetrar em sua essência para determinar ligações determinantes;
- a estrutura é a sintaxe das transformações; uma configuração restrita que define um conjunto organizado, ao mesmo tempo, em sua singularidade e comparabilidade;
- a estrutura visada à pesquisa atinge-se por meio da elaboração de modelos.

As dimensões que suportam as características básicas da abordagem estruturalista estão descritas no Quadro 3:

Quadro 3 - Atributos relacionados à abordagem estruturalista

| | |
|---------------------|---|
| Coleta de Dados | Observação e Questionário |
| Avaliação dos Dados | Análise qualitativa. |
| Estratégia | Elaboração de modelos; parte da conjuntura e busca a estrutura. |
| Causalidade | Identificação das formas subjacentes e invariantes do fenômeno. |
| Validação | Descoberta de formas invariantes. |
| Propósito | A linguagem como objeto social para as exigências do conhecimento científico. |

Fonte: Théophilo (2004)

2.4. Sistêmica

A abordagem sistêmica considera que existem numerosas relações no interior do objeto, o qual também está ligado ao meio externo, formando sistemas altamente complexos. O objeto não tem uma visão mecanicista: há interações complexas e através da observação delas é que se conseguem estabelecer uma lei de funcionamento dos objetos.

Os pressupostos e as características fundamentais da abordagem sistêmica formulados na apresentação de Theóphilo (2004:56) são:

- baseia-se na concepção do mundo como um grande sistema;
- crença na unidade da ciência baseada na isomorfia das leis nos diferentes campos do conhecimento;
- concepções elaboradas nos diversos domínios da ciência referem-se a sistemas;
- privilegia a causalidade em termos de elementos em interação mútua;
- reconhece em uma problemática de pesquisa a predominância do todo sobre as partes;
- privilegia o estado do objeto de forma globalizada, com ênfase nos seus aspectos estruturais e nas relações entre seus elementos constitutivos.

As dimensões e atributos relacionados a essa abordagem estão dispostos no Quadro 4:

Quadro 4 - Características da abordagem sistêmica

| | |
|---------------------|--|
| Coleta de Dados | Métodos quantitativos; observação, questionários. |
| Avaliação dos Dados | Testes; técnicas descritivas das populações. |
| Estratégia | Análise de variáveis de entrada, de saída e do processo. |
| Causalidade | Interação mútua entre os elementos. |
| Validação | Uso de constructos e definições operacionais. |
| Propósito | Realidade vista como 'suprassistema'. |

Fonte: Martins (1994) e Theóphilo (2004)

2.5 . Fenomenológica

Esta abordagem parte do princípio que em todos os fatos há uma intencionalidade – a psique sempre quer algo! Portanto, a essência do fenômeno não está em sua expressão visível, mas no núcleo dele mesmo, dado e elaborado diretamente pelo sujeito.

O modo de apreender a essência do fenômeno, então, é por meio de sua redução à essência do mesmo, pela observação e interpretação das questões associadas ao fenômeno sob análise. A abordagem estruturalista difere da fenomenológica porque parte da observação da estrutura e, não, de cada fenômeno em si, isto é, segundo a visão do sujeito do fenômeno.

Theóphilo (2004) segrega a abordagem metodológica/fenomenológica em duas vertentes: uma denominada descritiva e a outra, hermenêutica. A primeira possui, segundo o autor, como pressupostos e características fundamentais as que seguem:

- o conhecimento da realidade dá-se com a apreensão das características essenciais de todo e qualquer fenômeno que se manifeste à consciência;
- a experiência aplicável ao fenômeno ocorre por meio da vivência;
- as essências são apreendidas, ‘voltando-se às próprias coisas’, suspendendo-se a crença na realidade do mundo exterior;
- fenômeno é tudo aquilo que se mostra ou se revela por si mesmo; todas as formas de estar consciente de algo;
- essências são as características fundamentais de todo e qualquer fenômeno; aquilo que é inerente e sem o que ele não mais é o fenômeno;
- estudo da experiência vivida diretamente pelo pesquisador ou apreensão da experiência vivida por outra pessoa.

Tratando dos pressupostos e as características fundamentais da hermenêutica, Theóphilo (2004:56) argumenta que apenas se acresce aos listados para a primeira a “busca do conhecimento por meio da interpretação. A hermenêutica almeja ir além dos dados manifestos, buscando desvelar sentidos ocultos.”.

Apresentam-se, no Quadro 5, os atributos utilizados para enquadrar artigos nessa abordagem:

Quadro 5 - Atributos ligados à abordagem fenomenológica

| | |
|---------------------|---|
| Coleta de Dados | Observação vivencial; entrevista; técnicas bibliográficas. |
| Avaliação dos Dados | Análises qualitativas e históricas. Texto se explica pelo contexto. |
| Estratégia | Pesquisa participante; observação participante. |
| Causalidade | Relação do objeto com o contexto, do fenômeno com a essência, da ação e reação. |
| Validação | Teoria e Hermenêutica (interpretação –compreensão - ação) dos dados manifestos. |
| Propósito | Utilização da intuição intelectual e reflexão; propósitos conscientizadores. |

Fonte: Martins (1994) e Theóphilo (2004)

2.6 .Dialética

Segundo Demo (1995:29), “Diálogo é uma fala contrária entre dois atores que se comunicam e se confrontam”, e é nisto que se baseia a abordagem dialética. Assim, são apresentadas como Leis da Dialética (TRIVIÑOS, 1987):

- Lei da passagem da quantidade à qualidade.
- Lei da unidade e da luta dos contrários (Lei da contradição).
- Lei da negação da negação.

Os pressupostos e características fundamentais para a abordagem metodológica dialética são evidenciados por Theóphilo (2004:57):

- a realidade é essencialmente contraditória e em permanente transformação;
- somente tratando a realidade como processo é que podemos dar sentido lógico à realidade; somente na perspectiva da mobilidade, da mudança, é possível compreendê-la;
- visa, simultaneamente, os conjuntos e seus elementos constitutivos; a totalidade e suas partes; a análise e a síntese; movimento reflexivo do todo às partes e reciprocamente;
- é um abalo de todo conhecimento rígido. Todos os elementos do mesmo conjunto condicionam-se reciprocamente em uma infinidade de graus intermediários entre os termos opostos;
- baseia-se na unidade indissolúvel de duas dimensões: teoria e ação;
- o método dialético está vinculado a uma concepção de mundo: romper com o modo de pensar dominante é condição para instaurar-se o método;
- é preciso superar as impressões primeiras, as representações fenomênicas dos fatos empíricos e ascender ao seu âmago, às suas leis fundamentais;
- o instrumento metodológico da dialética são as categorias – conceitos básicos que refletem os aspectos essenciais, propriedades e relações dos fenômenos e objetos.

Para o enquadramento de uma pesquisa nessa abordagem, é necessário que se identifiquem as características listadas no Quadro 6:

Quadro 6 - Atributos associados à abordagem dialética

| | |
|---------------------|--|
| Coleta de Dados | Estudo de textos, documentos, registros históricos. |
| Avaliação dos Dados | Análise qualitativa; análise do discurso. |
| Estratégia | Pesquisa-ação; pesquisa participante (práticas e experiências). |
| Causalidade | Inter-relação entre o fenômeno e a essência; sequência histórica dos fatos, luta dos contrários e contradição interna. |
| Validação | Lógica interna do processo de análise e síntese do referencial teórico. |
| Propósito | Busca desvendar conflitos de interesses; busca explicar transformações. |

FONTE: Martins (1994) e Theóphilo (2004)

3. TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

A estratégia de pesquisa utilizada consiste em aplicar a técnica da categorização com o objetivo de classificar e isolar os artigos segundo cada abordagem adotada. Tal categorização se dá pela aplicação do método da análise de conteúdo, conforme apresentado por Bardin (2004).

Considerando-se que a abordagem metodológica praticada não estaria necessariamente expressa nos textos examinados, aplicou-se critério de categorização semântico, agru-

pando os trabalhos por temas comuns na forma como o pesquisador abordou a realidade sob estudo. Para tanto, os textos dos artigos foram submetidos a várias dimensões de análise.

Na análise procedida, buscou-se dar ênfase ao exame da mensagem a partir da significação das categorias escolhidas; o inventário e a classificação das abordagens adotadas basearam-se nas qualidades propostas por Bardin (2004:113-114) para a categorização temática: exclusão mútua entre os elementos; homogeneidade das categorias; pertinência, refletindo as intenções da investigação; objetividade na definição das variáveis classificadoras; e produtividade, no sentido de fornecer inferências inovadoras.

O estudo considerou como categorias identificadoras das abordagens aquelas apresentadas por Martins (1997) e Theóphilo (2004) – estas, inspiradas em trabalho seminal de Bruyne et al (1986) – nas quais se identificam as dimensões que norteiam a forma de aproximação do pesquisador com a realidade a ser apreendida, ou seja, as abordagens metodológicas.

Para tanto, foram definidas as seguintes dimensões de análise examinadas nos trabalhos pesquisados: tipo de coleta de dados; técnica de avaliação de dados; estratégia de pesquisa; forma de determinação de causalidade; critério de validação e de prova científica adotado; e propósito implícito da pesquisa, respeitando a categorização expressa nos Quadros 1 a 6 exibidos no tópico relativo à Plataforma Teórica.

Também se identificaram, na leitura dos artigos em estudo, as áreas temáticas objeto das pesquisas neles relatadas, de modo a orientar a investigação quanto ao relacionamento entre cada categoria de abordagem metodológica e o assunto escolhido para a pesquisa. Para tanto, as dimensões escolhidas buscaram abranger as funções clássicas da prática contábil, quais sejam: Contabilidade Societária, na qual se investigam as principais técnicas de registro dos fatos econômicos; Demonstrações Contábeis, cuja pesquisa se caracteriza por avaliar a qualidade informacional dos dados contábeis publicados; Avaliação de Empresas, em que se buscam inferências acerca do valor das firmas em relação à eficiência das informações contábeis; e Análise Contábil cujos temas preponderantes dizem respeito a avaliar as condições econômico-financeiras das companhias.

O interesse primordial deste estudo, portanto, pode ser classificado como o de realizar incursão fenomenológica, em sua vertente hermenêutica, já que busca a interpretação dos estudos relatados, por meio da observação direta dos dados, os quais são avaliados pela análise qualitativa de seu conteúdo; tenta-se explicar o fenômeno analisado pelo seu próprio contexto; a validação se dá pela interpretação e compreensão do texto pesquisado, a partir da intuição intelectual dos pesquisadores.

4 . APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Foram examinados 77 artigos, ou seja, a totalidade das pesquisas aprovadas nos Encontros da ANPAD dos anos de 2005 e 2006, na área denominada de Contabilidade para Usuários Externos. Entre estes, nenhum trabalho enunciou explicitamente a abordagem

metodológica observada no desenvolvimento da pesquisa; assim, somente foi possível a identificação da abordagem adotada em cada trabalho por meio da evidenciação dos elementos associados às dimensões categorizadas para esta pesquisa.

Enfatizamos que a declaração da abordagem utilizada, de per se não seria bastante para o enquadramento metodológico da pesquisa; como a pesquisa estende-se sobre o tema, fazemos o registro no sentido de realçar o fato de que, em Ciências Sociais, há profusão de abordagens metodológicas, dada a dificuldade de observação do objeto de estudo: o homem e suas construções sociais; em Ciências Naturais, por exemplo, não se carece da especificação da abordagem metodológica, por seu caráter mais estratificado.

A Tabela 1 apresenta a distribuição dos artigos segundo as abordagens identificadas, resultando em que 77% dos trabalhos se enquadram em abordagens empírico-analíticas (positivista, empirista, estruturalista). Tais abordagens buscam explicar o fenômeno contábil por meio da observação do processo e de seu relacionamento com o ambiente econômico.

Há a destacar a predominância da simples busca de evidências empíricas, denotando o baixo grau de teorizações testáveis no âmbito contábil. Contudo, 23% dos autores buscam, de algum modo, testar teorias e modelos, conforme indica o percentual de pesquisas classificadas na abordagem positivista.

Distinção importante no conjunto das avaliações que adotam a abordagem empirista diz respeito ao objeto estudado por tais pesquisas; mais da metade (22 entre 39) apresenta enfoque no entendimento direto das informações contábeis, enquanto as outras 17 (22% do total dos artigos examinados) buscam o entendimento da realidade contábil por meio da percepção de usuários e executantes dos artefatos contábeis, porém de forma superficial, a partir de questionários e conclusões meramente quantitativas.

Apenas 7% dos pesquisadores avançam em análise mais aprofundada da estrutura e da gênese da atividade contábil, seja pela abordagem fenomenológica (4%), ou ainda com um olhar estruturalista (3%) sobre o objeto de estudo, considerando o período abrangido.

A categorização procedida nos moldes da análise de conteúdo das dimensões eleitas teoricamente não foi capaz de enquadrar 19% dos estudos analisados, os quais foram qualificados como abordagens indefinidas. Esses artigos foram, então, separados em abordagens ecléticas (9%) e enfoques normativos (10%).

Aqueles nomeados ecléticos foram assim classificados por apresentarem elementos de mais de uma categoria metodológica, caracterizando miscelânea metodológica que compromete a qualidade científica da pesquisa; os demais restaram classificados como abordagem normativa.

O enfoque normativo ou técnico em estudos contábeis, cujo propósito mais evidente é o de desenvolver e analisar esquemas e modelos, fica restrito, portanto, à tentativa de normatizar a maneira de efetuar registros e de divulgar os números e agregados contábeis e, ainda, é comum na pesquisa contábil sendo aceita em periódicos e encontros acadêmicos dessa área de conhecimento, a par de se distanciarem de uma pesquisa científica propriamente dita.

Tabela 1 – Classificação dos artigos quanto à abordagem metodológica

| Abordagem Metodológica | Artigos | | | |
|------------------------------------|---------|------|------------------|---------------|
| | Por ano | | Quantidade Total | |
| | 2005 | 2006 | Absoluta | Em Percentual |
| Positivista | 10 | 8 | 18 | 23 |
| Empirista | 17 | 22 | 39 | 51 |
| - Análise de dados contábeis | 8 | 14 | 22 | 29 |
| - Percepção dos entrevistados | 9 | 8 | 17 | 22 |
| Estruturalista | 2 | - | 2 | 3 |
| Subtotal (Abordagens Tradicionais) | 29 | 30 | 59 | 77 |
| Fenomenológica | - | 3 | 3 | 4 |
| Subtotal (Abordagens Dedutivas) | - | 3 | 3 | 4 |
| Eclética | 3 | 4 | 7 | 9 |
| Normativa | 7 | 1 | 8 | 10 |
| Subtotal (Abordagens Indefinidas) | 10 | 5 | 15 | 19 |
| Total Geral | 39 | 38 | 77 | 100 |

A Tabela 2 busca comparar os resultados encontrados por Theóphilo (2004) e pelo presente estudo, embora seja importante destacar que aquele trabalho contemplou a análise de um período mais extenso, além de abranger diversos meios de divulgação científica, tais como teses e dissertações, artigos publicados em periódicos e trabalhos publicados em anais de eventos científicos.

Destacam-se as seguintes divergências nos achados das duas pesquisas:

- a) Quanto à utilização das abordagens empiristas e positivistas, nota-se acentuada assimetria entre os resultados encontrados nos dois momentos.
- b) Redução significativa nos trabalhos que adotaram abordagem estruturalista.
- c) Divergência terminológica no que tange aos artigos não enquadráveis nas abordagens metodológicas definidas epistemologicamente.

Tendo presente a limitação de comparação entre os trabalhos, dada a diferença de abrangência das duas análises, ainda assim é possível discutir alguns resultados mais destoantes.

A assimetria identificada pode ser decorrência de diferenças na avaliação com que se admite, nas duas pesquisas, a presença de teorias ou conceitos objetos de testes empíricos.

Na primeira pesquisa sob exame, nota-se que o autor optou por considerar como ‘prejudicados’ ou ‘outros’ trabalhos cuja categorização não era perfeitamente enquadrável na estrutura teórica proposta (THEÓPHILO, 2004). De outra forma, no presente estudo estendeu-se a classificação às categorias de abordagens ‘eclética’ e ‘normativa’. Em confronto com a designação ‘prejudicado/outros’, percebe-se a tendência decrescente de trabalhos normativos e ecléticos – de 36 para 19 artigos.

Tabela 2 – Abordagem Metodológica: Pesquisas Comparadas Composição Percentual (%)

| Abordagem Metodológica | Pesquisas | | |
|------------------------------------|--------------|-----|------------------|
| | ATUAL (2007) | | THEÓPHILO (2004) |
| Positivista | 23 | 45 | 18 |
| Empirista | 51 | 4 | 39 |
| - Análise de dados contábeis | 29 | ... | 22 |
| - Percepção dos entrevistados | 22 | ... | 17 |
| Estruturalista | 3 | 12 | 2 |
| Subtotal (Abordagens Tradicionais) | 77 | 61 | 59 |
| Fenomenológica | 4 | 3 | 3 |
| Subtotal (Abordagens Dedutivas) | 4 | 3 | 3 |
| Eclética* | 9 | ... | 7 |
| Normativa* | 10 | ... | 8 |
| Prejudicado / Outros | ... | 36 | 15 |
| Subtotal (Abordagens Indefinidas) | 19 | 36 | 77 |

* Designações não utilizadas na pesquisa de Theóphilo.

A Tabela 3, por seu turno, ressalta que a evidenciação da informação contábil é o principal foco de pesquisa – 55% dos trabalhos tratam de demonstrações contábeis –, enfatizando a disposição dos autores em estudar o relacionamento da Contabilidade com os usuários da informação, coerente com o propósito da linha de pesquisa abordada.

Ademais, tal tendência se estratifica ao se constatar que outros 27% dos trabalhos verificam de outra forma – examinam avaliação de empresas (18%) e análise contábil (9%) – a utilização dos dados contábeis na função de fornecer dados para a tomada de decisão econômica.

Tabela 3 – Distribuição segundo o objeto de pesquisa

| Abordagem Metodológica | Quantidade | | | Em Percentual |
|--------------------------|------------|------|-------|---------------|
| | 2005 | 2006 | Total | |
| Contabilidade Societária | 5 | 1 | 6 | 8 |
| Demonstrações Contábeis | 18 | 24 | 42 | 55 |
| Avaliação de Empresas | 10 | 4 | 14 | 18 |
| Análise Contábil | 2 | 5 | 7 | 9 |
| Outros | 4 | 4 | 8 | 10 |
| Total | 39 | 38 | 77 | 100 |

A confrontação entre a distribuição dos artigos segundo o objeto de pesquisa e a abordagem metodológica, revelados na Tabela 4, comprova que a maior parte dos trabalhos objeto de estudo prioriza a evidenciação empírica e a confirmação de aborda-

gens positivistas. Ademais, os temas estão fortemente relacionados com informações geradas e com eficiência informacional de demonstrativos e isso se comprova pela quantidade de artigos (44, representando 57% do total) nas células que resultam do confronto de abordagens Positivista e Empirista com os temas Demonstrações Contábeis e Avaliação de Empresas.

Outra constatação diz respeito ao fato de que a formulação de modelos e esquemas contábeis (abordagens Eclética e Normativa) se concentra, previsivelmente, nas áreas associadas a técnicas de registro (Contabilidade Societária) e à divulgação de fatos contábeis (Demonstrações Contábeis).

Já as abordagens que poderiam buscar e expor explicações mais profundas para os fenômenos contábeis – Estruturalista e Fenomenológica – se concentra apenas no estudo das Demonstrações Contábeis, quando seria desejável, do ponto de vista epistemológico, uma maior aproximação da análise da Contabilidade Societária, por via do entendimento mais profundo de sua gênese, por meio de abordagens teórico-analíticas, inclusive através de visões do tipo Sistêmica, Histórico-Dialética, além das acima citadas.

Tabela 4 - Distribuição da abordagem metodológica segundo o objeto de pesquisa

| Abordagem | Contabilidade Societária | Demonstrações Contábeis | Avaliação de Empresas | Análise Contábil | Outros | Em Percentual |
|----------------|--------------------------|-------------------------|-----------------------|------------------|--------|---------------|
| Positivista | - | 8 | 7 | 2 | 1 | 23 |
| Empirista | 2 | 22 | 7 | 4 | 4 | 51 |
| Estruturalista | - | 2 | - | - | - | 3 |
| Fenomenológica | - | 2 | - | - | 1 | 4 |
| Eclética | - | 4 | - | 1 | 2 | 9 |
| Normativa | 4 | 4 | - | - | - | 10 |

A Tabela 5 dá conta da grande concentração da pesquisa contábil, já que a filiação acadêmica dos autores se origina em três centros de pesquisa, os quais respondem por 61% do total de trabalhos apresentados no evento pesquisado, enquanto o restante da pesquisa foi gerado por autores vinculados a aproximadamente 25 outras faculdades e universidades brasileiras, não se detectando nenhum estudo oriundo de outra nacionalidade.

Pode-se destacar a predominância do uso de abordagens positivistas entre os pesquisadores da FUCAPE. As abordagens ecléticas concentram-se totalmente nos centros de pesquisa periféricos, enquanto as características de pesquisas normativas encontram-se nestes centros e na FEA/USP. Por fim, nota-se que a abordagem empirista está disseminada pelo conjunto de centros de pesquisa.

Tabela 5 - Distribuição das Abordagens Metodológicas segundo a filiação acadêmica dos autores

| Programa de Pós | Positivista | Empirista | Estruturalista | Fenomenológica | Eclética | Normativa | Total | % |
|-----------------|-------------|-----------|----------------|----------------|----------|-----------|-------|----|
| FEA/USP | 4 | 15 | 1 | 1 | - | 3 | 24 | 31 |
| FUCAPE | 8 | 3 | - | - | - | 1 | 12 | 16 |
| UnB* | 4 | 6 | 1 | - | - | - | 11 | 14 |
| Mackenzie | - | 4 | - | - | - | 1 | 5 | 6 |
| Outras | 2 | 11 | 0 | 2 | 7 | 3 | 25 | 33 |

* Inclui programa multi-institucional entre universidades.

5. CONCLUSÕES

A adoção da crítica epistemológica nas Ciências Sociais segue tendência no estudo da Teoria do Conhecimento na qual os pesquisadores de determinada área científica encarregam-se de estabelecer os parâmetros associados ao fazer pesquisa naquela área. O presente estudo busca conhecer o estado da pesquisa em Ciências Contábeis em seu âmbito metodológico.

Com base no entendimento de que a abordagem metodológica revela a maneira usada por pesquisadores de Ciências Sociais para aproximar-se do objeto de pesquisa, no sentido de apreender e explicar a realidade atinente a tais objetos sob estudo empreendeu-se pesquisa acerca das abordagens metodológicas utilizadas no âmbito da pesquisa contábil em congresso do ramo, patrocinado pela ANPAD.

A trajetória da pesquisa constou da preparação de matriz de atributos associados às dimensões definidoras das abordagens metodológicas. Em seguida, providenciou-se, por meio de análise de conteúdo, a categorização dos artigos pesquisados. Na plataforma teórica, expõem-se as características de cada abordagem considerada.

Os resultados apontam para uma maior conscientização dos autores dos trabalhos analisados quanto à formatação metodológica da pesquisa, dada a necessidade de validação interna e externa da pesquisa da área. A verificação empírica, seja em busca de evidências, seja com a visão de testes teóricos, dá o tom às abordagens metodológicas utilizadas, embora ainda se constatem trabalhos de feição didática ou normativa e outros com abordagens ecléticas.

As constatações mais representativas na área da abordagem metodológica apresentadas por Theóphilo (2004) dizem respeito ao fato de que grande parcela dos artigos no campo da Contabilidade analisados em seu estudo não adotava os cânones científicos de efetuar abordagem metodológica de forma a descrever e a prever os fenômenos identificados na prática contábil. Ao contrário, percebia-se a característica de proposição normativa

para tais práticas, tendo em vista modelos internacionais ou objetivando explicar a forma técnica de se coletarem e se registrarem os fatos contábeis.

Nesta pesquisa, também fica clara tal opção dos pesquisadores, autores dos trabalhos analisados, embora em quantidade menor que a detectada na primeira avaliação. Contudo, preferiu-se enquadrá-los especificamente como artigos normativos, deixando de discutir sua natureza científica e passando a considerá-los como artigos técnicos.

Do ponto de vista epistemológico, tanto o público acadêmico quanto o profissional da Contabilidade necessitarão ampliar a discussão em torno da pesquisa realizada na área, estabelecendo distinções mais nítidas entre a pesquisa científica contábil, metodologicamente construída, e a formulação de modelos e técnicas contábeis de aplicação no ofício contábil.

Por outro lado, em pesquisas futuras sobre a área de usuários externos, seria interessante que se observasse sua história no Brasil e como se deu a influência do Programa de Doutorado na FEA/USP, tentando estabelecer paralelo entre temas, abordagens metodológicas e difusão da tendência positiva a outros centros de pesquisa nacionais.

Enfim, os achados da pesquisa devem ser vistos com cautela, eis que não há indicações quantitativas ou qualitativas que possibilitem inferências diretas sobre a pesquisa contábil no Brasil, mercê da amostra utilizada escolhida por oportunidade e sem cuidados probabilísticos de seleção na amostra. Os resultados dizem respeito ao congresso focado naqueles anos especificados.

REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. 3ª edição. Lisboa: Edições 70 LDA., 2004.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica**. Rio de Janeiro: Francisco Alves Editora, 1986.

COMTE, Auguste. Curso de Filosofia Positiva. In: **Os pensadores**. São Paulo. Abril Cultural. 1978. DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1995.

GAMBOA, Sílvio Ancizar Sanches. Epistemologia da pesquisa em educação: estruturas lógicas e tendências metodológicas. Campinas, 1987. 229 p. **Tese (Doutorado)** – Faculdade de Educação da Universidade de Campinas.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7ª Edição. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel (Coordenadores). **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

JAPIASSU, Hilton. **Introdução ao pensamento epistemológico**. Rio de Janeiro: Francisco Alves Editora, 1992.

KAPLAN, Abraham. **A conduta na pesquisa: metodologia para as ciências do comportamento**. São Paulo: E.P.U. – EDUSP, 1975.

LALANDE, André. **Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Epistemologia da Pesquisa em Administração. São Paulo, 1994. 110 p. **Tese (Livre docência)** – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Abordagens metodológicas na área de Administração. **Revista de Administração**, São Paulo v. 32, n. 3, p.5-12, julho/setembro 1997.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

RODRIGUES JR., Léo. Sociologia do conhecimento: aspectos clássicos e contemporâneos. In: BAUMGARTEN, Maíra (org). **A era do conhecimento: matrix ou agora?**. Brasília: Editora UnB, 2001.

SAGAN, Carl. **O Mundo assombrado pelos demônios: a ciência vista como uma vela no escuro**. São Paulo: Companhia das Letras, 1996.

SOUSA, Daniel. Epistemologia das Ciências Sociais. Lisboa: Livros Horizonte, 2005.

THEÓPHILO, Carlos Renato. Pesquisa em Contabilidade no Brasil – Uma análise crítico-epistemológica. São Paulo: 2004. **Tese (Doutorado em Contabilidade)** – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

THEÓPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Uma análise crítico-epistemológica da produção Científica em Contabilidade no Brasil. **Anais do XXX ENANPAD**. Salvador, 2006.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais – A pesquisa qualitativa em Educação**. São Paulo: Atlas, 1987.