

Avançando a *Grounded Theory* nas Pesquisas em Contabilidade por meio da Análise Situacional: uma perspectiva pós-moderna

Alann Inaldo Silva de Sá Bartoluzzio

<https://orcid.org/0000-0002-0046-4513>

Fernanda Filgueiras Sauerbronn

<https://orcid.org/0000-0002-7932-2314>

Cláudia Ferreira da Cruz

<https://orcid.org/0000-0001-5238-2029>

Resumo

Objetivo: Apresentar e exemplificar a Análise Situacional (SA), seus pressupostos teóricos e procedimentais, para viabilizar a sua aplicação nos estudos em contabilidade.

Método: Um ensaio foi desenvolvido para indicar como a SA avança a *Grounded Theory* (GT), ao reconhecer os desafios da vida social pós-moderna. O artigo apresenta como os pesquisadores podem explorar a SA em diversos projetos, o que permite a análise da ação em diferentes contextos. Ademais, a SA está estruturada em um processo analítico por meio da construção de mapas, o que amplia a noção de evidência empírica, promove diversidade epistêmica e reconhece a importância dos elementos não humanos.

Resultados: O texto apresenta uma alternativa analítica não limitada aos níveis micro, meso ou macro dos eventos. Ciente das complexidades sociais, o ensaio viabiliza o reconhecimento das ecologias operantes na situação e reposiciona a pesquisa em níveis individuais, coletivos e discursivos. Com a SA, pesquisadores podem desenvolver um modelo de investigação que desafia o *status quo* e evidencia facetas inexploradas em situações complexas.

Contribuições: O ensaio analisa e ilustra o potencial de um método não habitual aos estudos contábeis, preenchendo a lacuna entre a perspectiva pós-moderna dos discursos e as investigações de agência em fenômenos complexos que envolvem conceitos e mecanismos contábeis.

Palavras-chave: Análise Situacional; *Grounded Theory*; Perspectiva Pós-Moderna.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Rodada 1: Recebido em 12/12/2022. Pedido de revisão em 12/6/2023. Rodada 2: Resubmetido em 3/7/2023. Aceito em 4/7/2023 por Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima, Doutor (Editor). Publicado em 30/9/2023. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

Os esforços mobilizados por Burchell, Clubb e Hopwood (1985) foram importantes para que a contabilidade pudesse ser compreendida como uma ciência que está inserida em contextos políticos, culturais, históricos, sociais, espaciais, econômicos e institucionais. Nesse cenário, investigações indutivas são incentivadas para uma compreensão aprofundada dos processos que envolvem a contabilidade, resultando em teorias que surgem de abordagens qualitativas por meio da observação direta dos fenômenos (Parker, 2017).

Investigações indutivas contribuem significativamente à contabilidade, porque são capazes de produzir perspectivas inovadoras em relação ao corpo de teorias preexistentes (Gurd, 2008). Além de serem apropriadas quando existe pouca compreensão sobre um fenômeno particular, ou quando pesquisadores apresentam diferentes visões sobre o mesmo tópico, viabilizando a geração de teorias alternativas e a proposição de novos *insights* para as existentes (Parker, 2014, 2017; Lukka & Modell, 2017).

Uma abordagem inerentemente indutiva é a *Grounded Theory* (Teoria Fundamentada – GT) (Goddard, 2017; Covaleski, Dirsmith & Samuel, 2017). Desenvolvida por Glaser e Strauss (1967), a GT é considerada uma alternativa para descobrir teorias a partir dos dados. Strauss e Corbin (1990) consideram a GT um método qualitativo que utiliza procedimentos que viabilizam o desenvolvimento indutivo de teorias sobre os fenômenos. Para Glaser (1992), a GT é uma metodologia geral que permite, por meio da utilização de métodos sistemáticos, a geração de teorias sobre uma área de investigação.

Na GT, teorias são produzidas por meio da análise organizada e interativa dos dados, o que permite a proposição de conceitos centrais pelos quais as relações serão analisadas na geração de um quadro teórico explicativo. A formação desse aparato auxilia o pesquisador a elaborar uma estrutura de interpretação sobre os arquivos e propicia a geração de significados para o tópico em estudo (Parker & Roffey, 1997).

Na contabilidade, autores como Goddard (2017) argumentam que a GT proporciona uma alternativa de investigação com potencial para viabilizar novas teorias, especialmente entre pesquisadores que buscam compreender como ela opera contextualmente. Apesar de a GT ter se popularizado em outras áreas e a literatura reconhecer sua adequação nas pesquisas contábeis, essa ainda é uma alternativa que recebe pouca atenção entre estudiosos (Parker & Roffey, 1997; Elharidy et al., 2008; Gurd, 2008; Ahrens & Chapman, 2006).

As investigações de Covaleski e Dirsmith (1983, 1984) foram pioneiras no uso da GT para investigar as práticas de controle e negociação nos orçamentos. Alguns estudos também são observados sobre *accountability* (Ahrens, 1996), contabilidade e orçamento em instituições religiosas (Lightbody, 2000; Parker, 2001, 2002) e divulgações ambientais e sociais (Solomon & Solomon, 2006).

Entre disciplinas, um destaque pode ser atribuído para as investigações em contabilidade gerencial (Covaleski, Dirsmith, Heian & Samuel, 1998; Elharidy, Nicholson & Scapens, 2008), auditoria (Beattie, Fearnley & Brandt, 2004), contabilidade governamental (Goddard, 2004, 2005; Goddard & Mkasiwa, 2015) e terceiro setor (Goddard & Assad, 2006), o que reforça o potencial da GT para as Ciências Contábeis, apesar da sua subutilização.

A difusão da GT e as várias perspectivas atribuídas a essa abordagem levaram a proposição de diferentes vertentes ao longo dos anos (Goddard, 2017). Entre elas, destacam-se a positivista/objetivista de Barney Glaser, a interacionista/interpretativista de Anselm Strauss e a construtivista de Kathy Charmaz (Bryant & Charmaz, 2019). Para Goddard (2017), entre as discussões que avançam a GT na contemporaneidade, uma das mais proeminentes é a desenvolvida por Adele Clarke, que, por meio da Análise Situacional (SA), busca incluir uma perspectiva pós-moderna para as teorias fundamentadas (Clarke, 2003).

Para Clarke (2003, p. 555), a virada pós-moderna influenciou as pesquisas nas Ciências Sociais, porque, diferentemente do modernismo, que enfatizava a universalidade e a generalização por meio da simplificação do processo científico, no pós-modernismo, a análise passa a ser atribuída às “localidades, parcialidades, posicionalidades, complicações, tenuidades, instabilidades, irregularidades, contradições, heterogeneidades, situações e fragmentos”, ou seja, na complexidade. Além disso, o pesquisador deixa de ser um analista onisciente para se posicionar como um participante reconhecido, evidenciando que as interpretações são sempre parciais e socialmente posicionadas.

Trata-se de uma iniciativa que Clarke (2015, 2019) denomina de (re)volta do social, cujo objetivo é desenvolver novas formas de relação entre o pesquisador e os mundos sociais. A SA busca promover um novo modo de incorporar os dados nas pesquisas qualitativas e articular uma alternativa analítica que não se limite aos níveis micro (individual), meso (social/organizacional/institucional) ou macro (padrões históricos amplos) dos fenômenos, mas também abranja complexidades, relações e ecologias da situação, a despeito de onde estejam localizadas.

A SA é uma alternativa para o desenvolvimento de pesquisas na contabilidade, porque é um método empiricamente aberto que viabiliza a utilização de arquivos de diversas fontes, adequando-se especialmente em projetos multimodais (Clarke, 2003). Por meio da elaboração dos mapas das situações, o pesquisador é estimulado a exercitar análises que não simplifiquem as práticas sociais e que permitam a ação integrada de estudiosos na avaliação dos aspectos discursivos, históricos, culturais, simbólicos, espaciais, temporais e institucionais relacionados às práticas contábeis (Clarke, 2003, 2005).

Nesse cenário, esta pesquisa objetiva apresentar e exemplificar a Análise Situacional (SA), seus pressupostos teóricos e procedimentais, para viabilizar a sua aplicação nos estudos em contabilidade. Como Goddard (2017), reconhecemos o potencial da SA não apenas para avançar a GT, mas também para auxiliar na compreensão de fenômenos contábeis multifacetados e complexos que envolvem atores sociais, políticos e organizacionais com diferentes interesses e ações na contemporaneidade.

Além dessa introdução, a pesquisa está estruturada em quatro tópicos: o primeiro evidencia os elementos basilares da SA; o segundo direciona o pesquisador para a elaboração das cartografias; o terceiro exemplifica a aplicação da SA em um caso na contabilidade; por fim, o quarto apresenta algumas possibilidades de pesquisa com a utilização do método.

2. Análise Situacional

2.1 Definição e bases da análise situacional

A SA é uma proposta metodológica desenvolvida por Adele Clarke com o objetivo de enfrentar os desafios da virada pós-moderna. As dinâmicas sociais operantes na pós-modernidade são preocupações para Clarke (2003), porque é um desafio avaliar as complexidades sem tornar as práticas sociais redutoras, ao passo em que a especialização analítica pode inviabilizar a execução de pesquisas que deem conta do processo social. Nesse sentido, a SA surge como uma iniciativa para repensar e expandir a GT, atribuindo maior foco à vida social (Clarke, Friese & Washburn, 2013).

A SA é influenciada pelas pesquisas de Anselm Strauss e Juliet Corbin em uma perspectiva da GT alinhada à filosofia pragmática, ao construcionismo e ao interacionismo simbólico. A influência construtivista da GT é reforçada pelas pesquisas de Kathy Charmaz, autora que ampliou o sentido interpretativo das pesquisas fundamentadas, estruturando seu caráter indutivo/abduutivo. A SA ainda se utiliza da concepção de mundos sociais/arenas de Anselm Strauss e dos estudos de discurso do Michel Foucault, além de recuperar as discussões de Wright Mills sobre a análise de situações e a perspectiva de Donna Haraway sobre saberes situados (Clarke, 2019).

A Figura 1 apresenta a Matriz Situacional proposta por Clarke (2005, 2007a) e os elementos que podem ser utilizados como evidência empírica para a compreensão ampla de uma situação em análise.

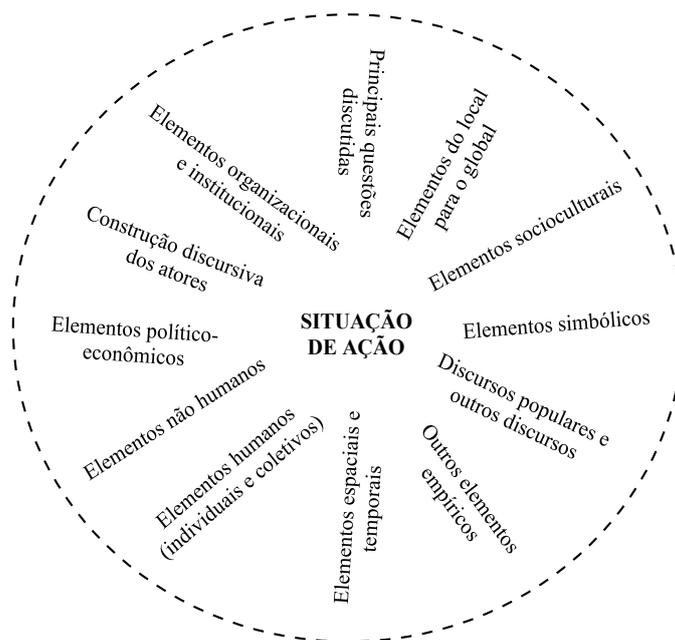


Figura 1. Matriz situacional proposta por Adele Clarke.

Fonte: Clarke (2005, p. 73; 2007a, p. 434).

A proposta é que a SA possa ser utilizada nos mais variados projetos, especialmente naqueles que demandam a utilização de múltiplos dados, o que viabiliza a inclusão de diversos arquivos como fontes de evidência, como “entrevistas, material etnográfico, histórico, visual e arquivos discursivos” (Clarke, 2003, p. 553). A abrangência analítica da SA é uma inovação metodológica, porque “permite que os pesquisadores desenvolvam, de forma conjunta, estudos de discurso e agência, ação e estrutura, imagem, texto e contexto”, atribuindo um sentido coletivo às investigações pela ação integrada de diferentes pesquisadores (Clarke, 2003).

O pesquisador deve analisar a situação de forma responsável e evidenciar variações, diferenças e posições/relações que são tomadas e desenvolvidas, assim como ficar atento a toda complexidade, contradição, multiplicidade e instabilidade. Diferentemente da busca pela regularidade, na SA, o pesquisador se atenta para as multiplicidades, ambivalências e contradições do mundo e para as complexidades sociais. Trata-se de um esforço de incluir, além de uma perspectiva centrada no indivíduo, como propõem métodos como a etnografia, as histórias de vida e a fenomenologia, e incorporar como parte da análise também o social, atribuindo à interpretação um sentido abrangente (Clarke, 2003).

Na SA, todos os atores e discursos são mapeados e constituem fonte de investigação, independentemente do nível de poder e do papel que desempenham, o que rompe hierarquias e promove diversidade epistêmica (Clarke, 2015, 2019). Diferentes perspectivas podem ser estratificadas, atribuindo-se maior importância a algumas, em detrimento de outras. É prioritário que elementos, posições e vozes sejam articulados, auxiliando o pesquisador não apenas a trabalhar os dados de “baixo para cima”, mas também de “fora para dentro”, a fim de demonstrar quem está no centro e nas margens da situação, como as relações são estabelecidas e hierarquizadas e os níveis de poder distribuídos entre os atores (Clarke, 2015, p. 21).

A SA também permite a inclusão de atores implicados, que são agentes silenciados ou formados apenas discursivamente. Clarke (2015) sinaliza que esses indivíduos são constituídos a partir de outros participantes para atender objetivos alheios. Enquanto os agentes silenciados aparecem fisicamente no contexto de análise, possuem menos poder em relação aos demais e, por isso, são ignorados, negligenciados e invisibilizados. Já os formados discursivamente não aparecem na situação, mas são citados por outros participantes, normalmente em posição de desvantagem. Em geral, os indivíduos implicados possuem pouco espaço para a participação ativa e a autorrepresentação.

Além disso, os elementos humanos e não humanos são considerados de forma indistinta, o que permite ao pesquisador analisar tudo o que for relevante e estabelecer uma avaliação das interrelações entre eles para uma compreensão abrangente dos fenômenos. Como sinaliza Clarke (2015, p. 21), “não são apenas as pessoas que importam na análise das situações”.

Os elementos não humanos incluem coisas, animais, tecnologias, discursos, objetos culturais, meios de comunicação, peças animadas e inanimadas da cultura material, dentre outros (Clarke, 2015). Eles podem ser decorrentes da ação humana – neste caso, o objetivo do pesquisador é compreender seus processos de produção –, ou naturais, a fim de investigar a sua formação. Com a inclusão dos elementos não humanos, Clarke et al. (2013) rompem a ideia de que apenas os humanos constituem fonte analítica a ser priorizada. Para ela, o pós-humanismo é um desafio a ser enfrentado pelas pesquisas pós-modernas, visto que os elementos não humanos condicionam as interrelações na situação.

Como um método empiricamente aberto, Clarke (2019) argumenta que a investigação ocorre por meio de exercícios analíticos que se estruturam com o desenvolvimento de três mapas: (1) mapa situacional, (2) mapa de mundos sociais/arenas e (3) mapas de posicionamento. Eles devem ser construídos como espaços abertos a modificações, reversões e destaques. O autor tem a liberdade de desenvolver articulações e (re)organizar as múltiplas possibilidades de distribuir os elementos na cartografia, sendo essa liberdade uma via para ampliar as capacidades analíticas do pesquisador.

Tabela 1

Definição e objetivo dos mapas na SA

Mapas	Definição	Objetivo
Mapas Situacionais	Expõem os principais elementos humanos, não humanos, discursivos, históricos, simbólicos, culturais, políticos, temporais, dentre outros, que se mostrem pertinentes na situação de investigação, provocando análises relacionais entre eles.	Evidenciam um panorama geral da situação, auxiliando o pesquisador a mapear todo o material pertinente à análise. Nessa etapa, o pesquisador provoca as diferentes possibilidades de relação entre os elementos e reflete sobre as complexidades (materiais e discursivas) que surgem das relações.
Mapa de Mundos Sociais/ Arenas	Traça os atores coletivos, os elementos-chave não humanos e a(s) arena(s) de compromisso dentro das quais os discursos são organizados e as negociações desenvolvidas. São as interpretações de nível meso na situação.	Permite uma interpretação meso da situação, o que abrange a ação coletiva em diferentes dimensões sociais, como organizacionais, institucionais e discursivas, em um ambiente de negociações fluidas e contínuas. Os mundos sociais geram universos de discurso, sinalizando quais elementos devem ser analisados na situação.
Mapa de Posicionamentos	Mostra as principais posições tomadas e não tomadas nos dados em relação aos eixos discursivos de variação e diferença, preocupação e controvérsia em torno de questões complicadas na situação.	Demonstra as posições que foram tomadas sobre questões particulares, que podem ser articuladas ou contraditórias entre indivíduos e coletividades.

Fonte: adaptado de Clarke (2003, 2015, 2019), Clarke e Friese (2007), e Clarke et al. (2013).

Os mapas situacionais são os primeiros a serem elaborados e apresentam todos os elementos humanos, não humanos, discursivos, históricos, simbólicos, políticos, culturais, tecnológicos, organizacionais, sociais, espaciais e temporais pertinentes à investigação e que pelo menos alguns dados devam ser coletados para a análise (Clarke, 2015, 2019). Ele serve como guia para o pesquisador iniciar a coleta de dados e refletir as relações que se estabelecem entre eles (mapeamento relacional), encorajando-o a observar as complexidades que emergem com base em diversos ângulos de percepção (Clarke & Friese, 2007; Clarke et al., 2013). Os elementos incluídos nos mapas situacionais continuam sendo analisados nos níveis posteriores, inclusive por meio dos outros mapas, sendo o objetivo inicial articular como se conectam, distribuem poder e evidenciam os atores implicados na situação (Clarke, 2019).

Ao destacar mundos sociais/arenas, os mapas intermediários permitem que o pesquisador observe as arenas de compromissos desenvolvidas, explicitando como se engajam discursivamente e elaboram negociações (Clarke, 2003, 2015). Clarke (2015, p. 14) ressalta que o pesquisador não deve prever a direção de influência entre os elementos, mas considerá-los como “abertos e porosos”, pois as negociações acontecem de forma fluida, e os discursos se manifestam de formas “múltiplas e potencialmente contraditórias”. O objetivo é mapear as principais coletividades (mundos sociais), organizações e instituições nas arenas relacionadas à situação, bem como realizar o mapeamento das ações (Clarke, 2019). O pesquisador deve considerar o potencial de os processos sociais se manifestarem de diversas formas em decorrência do interacionismo simbólico, o que pode ocorrer individualmente, mas também de forma coletiva, entre organizações, instituições e discursos (Clarke, 2015).

Já os mapas de posicionamento evidenciam as posições tomadas, ou não, em relação a determinados eixos de análise, de forma que o foco da investigação são as principais diferenças e controvérsias identificadas (Clarke, 2003, 2015). O mapa de posicionamentos não articula a posição de indivíduos ou grupos, mas busca compreender como os elementos se encaixam nas posições discursivas sobre as principais questões na situação. É nesta etapa que as posições e contradições podem ser articuladas (Clarke, 2015). A análise das posições não tomadas nos materiais discursivos também viabiliza a análise dos atores implicados, evidenciando as estruturas de poder estabelecidas (Clarke, 2019).

É basilar que o pesquisador visualize os mapas desenvolvidos ao longo da SA como exercícios analíticos que permitem atribuir novos olhares sobre os dados. É por meio dessas novas percepções que Clarke (2007a) reconhece a possibilidade de desenvolver vias analíticas complementares às GTs tradicionais, que se concentram na interpretação do processo social básico da ação. A SA, além de incorporar a ação como elemento de investigação, permite a construção de uma estrutura analítica empiricamente aberta para incorporar outros elementos que condicionam a situação. A situação constitui a unidade de análise, e a compreensão das interrelações entre diversos elementos é a prioridade interpretativa.

A abertura empírica refletida na SA assume que os elementos de análise afetam uns aos outros. Os aspectos humanos, não humanos, discursivos, práticos, simbólicos, organizacionais e institucionais podem se organizar com infinitas possibilidades, estabelecendo múltiplas relações. Eles ainda podem se articular em diferentes níveis de significância, o que demanda a abertura do pesquisador para refletir sobre a presença/ausência dos elementos e as diferentes formas de construir a situação (Clarke, 2007a).

Na SA, a elaboração dos mapas é acompanhada de memorandos. Eles devem ser desenvolvidos no início de cada mapa e revisados após grandes avanços na coleta e análise dos dados. Essa é uma atividade que influencia especialmente a elaboração dos mapas situacionais e dos mapas de mundos sociais/arenas, visto que os mapas de posicionamento são construídos quando parte significativa dos dados já está articulada (Clarke, 2015).

Como a SA é uma proposta que direciona a GT para as complexidades sociais, é relevante destacar as principais diferenças entre a perspectiva tradicional (Glaser & Strauss, 1967) e as múltiplas possibilidades atribuídas à teoria fundamentada ao longo dos anos (Glaser, 1978; Strauss, 1987; Corbin & Strauss, 2008; Charmaz, 2006, 2008). Para Clarke e Friese (2007, p. 363), a GT “foca na análise sistemática de dados qualitativos para elucidar as principais formas de ação realizadas pelos participantes em uma situação particular”. Para melhor visualização, a Tabela 2 apresenta as principais alterações propostas por Clarke (2003) na formulação da SA.

Tabela 2

Alterações na GT propostas a partir da SA

Desarticula a GT das bases positivistas predominantes nas décadas de 1950 e 1960, ressaltando as suas capacidades pós-modernas;
Introduz a raiz ecológica de mundos, arenas e negociações sociais como uma infraestrutura conceitual complementar à raiz do processo e da ação sociais, permitindo a inclusão de análises de nível individual, as mesoanálises e a visualização de estruturas sociais, organizacionais, institucionais e discursivas;
Complementa a GT pela introdução de alternativas analíticas ao processo social básico por meio de avaliações que abrangem: (a) os elementos-chave da situação; (b) os mundos sociais e as arenas de negociações em nível meso; e (c) a apresentação dos eixos discursivos com foco nas posições e relações geradas na situação;
Direciona o pesquisador para teorizações provocativas, em vez de teorias substantivas mais formais; e
Permite que a pesquisa se desenvolva com mais flexibilidade, abrangendo as fontes de evidência, como documentos históricos, discursivos, visuais, etnografias, notas de campo e demais arquivos discursivos.

Fonte: adaptado de Clarke (2003, pp. 558-559).

Ressalta-se que mundos sociais/arenas são basilares para a SA (Clarke, 2003, 2005). Para Clarke e Friese (2007), esses mundos permitem que os agentes gerem identidades e perspectivas compartilhadas que influenciam a ação individual e coletiva. Em mundos sociais/arenas, os universos de discurso se desenvolvem, as principais questões dos participantes são discutidas, articuladas e negociadas, e a vida social é organizada (Strauss, 1978; Clarke, 2007b; Clarke & Star, 2008). Por meio dos mundos e das arenas sociais compreende-se a organização contínua das negociações geradas em uma situação de ação e interação (Clarke, 2003, 2005; Clarke & Friese, 2007).

A crítica desenvolvida por Clarke (2005, 2007a) sobre as matrizes condicionais propostas por Corbin e Strauss (2008) também influenciou significativamente a matriz situacional proposta na SA (ver Figura 1), visto que, enquanto a matriz condicional considera os elementos que influenciam a ação como dimensões contextuais do processo social, na SA, todos os componentes estão posicionados, são condicionantes e devem ser especificados na própria situação. Enquanto, na matriz condicional, esses elementos são percebidos como capazes de influenciar a ação, na SA, são constitutivos da própria situação de ação (Clarke & Friese, 2007).

Como Clarke e Friese (2007) sinalizam, todos os elementos são vistos como componentes que geram possibilidades de ação dentro da situação. A partir das mudanças propostas por Clarke (2003, 2005, 2007a, 2015, 2019) visando expandir a GT, por meio da SA, algumas contribuições podem ser destacadas na Tabela 3:

Tabela 3

Contribuições da SA para a GT e as expectativas sobre os pesquisadores com a utilização da SA

Contribuições da SA para a GT
Método que se desenvolve por meio da elaboração e utilização de três mapas analíticos;
Demanda maior atenção para interpretar as diferenças e os vários ângulos de percepção nos dados;
Supera a utilização de entrevistas para a inclusão de análises dos discursos;
Ajuda o "silêncio a falar", ao permitir a análise das posições ausentes nos mapas de posicionamentos;
Inclui os elementos não humanos relevantes para a situação;
Incentiva análises de poder e promove diversidade epistêmica.
Expectativa sobre os pesquisadores com a utilização da SA
- Demanda reflexividade aprimorada sobre quem são os pesquisadores e quais as suas relações com os pesquisados;
- Os pesquisadores devem explicitar sua própria atuação como indivíduo e a sua posição no projeto de pesquisa;
- Reconhecimento da natureza política das interpretações e das possíveis crises de representação;
- Evidenciar as relações de legitimidade e autoridade do pesquisador e da pesquisa;
- Posicionar o pesquisador como agente participante reconhecido que produz conhecimentos parciais em detrimento de um analista onisciente.

Fonte: Clarke (2015, p. 15), e Clarke e Friese (2007, p. 368).

Após a apresentação dos principais aspectos da SA, o próximo tópico foi desenvolvido para direcionar a atenção para a construção dos mapas analíticos. Considerando que os dados são interpretados por meio de cartografias, é importante discutir como devem ser elaboradas e como auxiliam no desenvolvimento de interpretações para alcançar os objetivos propostos neste estudo.

2.2 Desenvolvimento dos mapas e condução da análise situacional

Precedendo a elaboração dos mapas que compõem a SA, ressalta-se que estes não foram propostos por Clarke (2003, 2005, 2007a, 2019) como produtos analíticos finais. Os mapas viabilizam que os dados sejam acessados e que o pesquisador os interrogue com auxílio de uma estrutura baseada na GT. A SA é, portanto, uma proposta que facilita a elaboração de exercícios de análise, levando ao desenvolvimento de avaliações mais profundas dos dados (Clarke, 2003).

Os mapas são construídos por meio de dados codificados por meio das estratégias de codificação promovidas pela GT ou pela utilização de dados não codificados, desde que o pesquisador tenha refletido sobre sua importância, evitando a paralisia analítica (Clarke, 2003, 2005). Como a sua elaboração é aberta, permitindo que o pesquisador se mova entre os dados, recomenda-se a gravação de memorandos como instrumento de apoio, evidenciando impressões preliminares dos arquivos e a sua visualização a partir de diferentes perspectivas, de forma cronológica (Clarke, 2005).

A expertise do pesquisador também é ressaltada na avaliação das cartografias, pois permite a proposição de reflexões extensivas sobre as suas experiências teóricas, analíticas e a melhor evidência dos elementos implícitos e silenciados nos dados (Clarke, 2005). Como discutido, a SA propõe a construção de três mapas: (1) os mapas situacionais, (2) os mapas de mundos sociais/arenas e (3) os mapas de posicionamentos, conforme Figura 2.

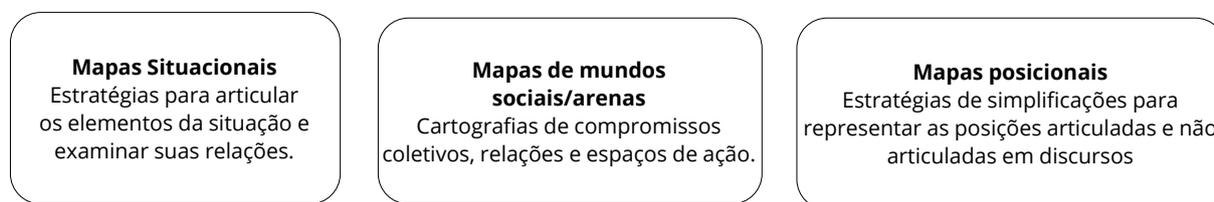


Figura 2. Mapas que compõem a SA.

Fonte: adaptado de Clarke (2005, p. 86).

Os mapas situacionais introduzem a SA e devem incluir todos os elementos humanos, não humanos, discursivos, simbólicos, materiais e históricos relevantes para a compreensão da situação (Clarke, 2005). Os elementos humanos podem ser “indivíduos, grupos, organizações, instituições, subculturas, etc.” e são facilmente especificados; já os não humanos condicionam as interações e são normalmente considerados pelos demais atores (Clarke, 2005, p. 87).

É importante também que se questionem os discursos, símbolos, conceitos, debates e ideias operantes. Na SA, os elementos discursivos e simbólicos são evidências importantes e potencialmente significantes nessa primeira fase do mapeamento (Clarke, 2005). Portanto, é recomendada a sua distribuição em um mapa situacional abstrato, que é intencionalmente “confuso”, conforme Figura 3.

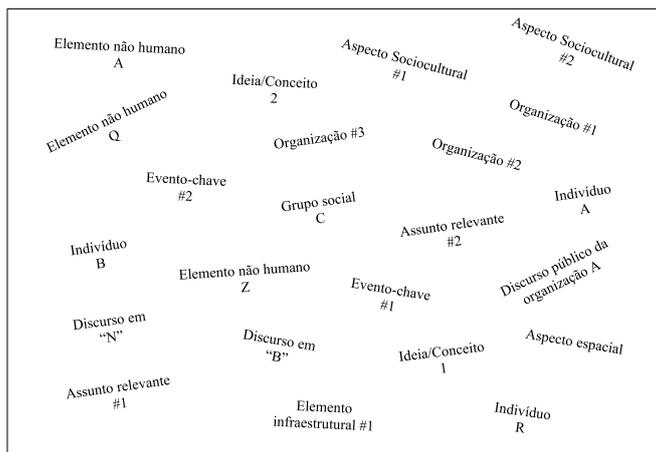


Figura 3. Mapa situacional abstrato: versão confusa/preliminar.

Fonte: adaptado de Clarke (2005, p. 88).

Os mapas situacionais abstratos em sua versão confusa são desenvolvidos para que o pesquisador tenha uma cartografia acessível e de fácil manipulação. É uma etapa em que os elementos podem ser especificados, (re)organizados, articulados e excluídos, sendo essencial a manutenção de cópias datadas das versões para que o projeto possa ser revisado (Clarke, 2005). Algumas questões centrais na elaboração dos mapas situacionais são: “quem e o que está na situação?”, “quem e o que importa na situação?” e “quais elementos fazem diferença na situação?” (Uri, 2015, p. 140).

Além disso, os mapas confusos servem como base para a elaboração da versão encomendada/em desenvolvimento (ver Tabela 4):

Tabela 4

Mapa situacional abstrato: versão encomendada/em desenvolvimento

ELEMENTOS/ATORES HUMANOS INDIVIDUAIS Indivíduos-chave e relevantes (não organizados) na situação.	ELEMENTOS/ATORES NÃO HUMANOS Tecnologias; materiais de infraestrutura; informações especializadas e/ou conhecimentos; e coisas materiais.
ELEMENTOS/ATORES HUMANOS COLETIVOS Grupos particulares e organizações específicas.	ATORES IMPLICADOS/SILENCIADOS Conforme identificado na situação.
CONSTRUÇÃO DISCURSIVA DE INDIVÍDUOS E/OU ATORES HUMANOS COLETIVOS Conforme identificado na situação.	CONSTRUÇÕES DISCURSIVAS DOS ATORES HUMANOS Conforme identificado na situação
ELEMENTOS POLÍTICO-ECONÔMICOS Estado; indústrias específicas; normas locais, regionais e globais; partidos políticos; ONGs; e questões políticas.	ELEMENTOS SOCIOCULTURAIS E SIMBÓLICOS Religião; raça; sexualidade; gênero; etnicidade; nacionalidade; logotipos; ícones; e outros elementos visuais e/ou simbólicos.
ELEMENTOS TEMPORAIS Históricos, sazonais, crises e/ou aspectos de trajetória.	ELEMENTOS ESPACIAIS Espaços na situação; aspectos geográficos, locais, regionais, nacionais e questões espaciais globais.
MAIORES ASSUNTOS/DEBATES (NORMALMENTE CONTESTADOS) Conforme identificado na situação e no mapa situacional.	DISCURSOS RELACIONADOS (HISTÓRICOS, NARRATIVOS E/OU VISUAIS) Expectativa normativa dos atores e outros elementos especificados; elementos morais/éticos; meios de comunicação de massas e outros discursos culturais populares; discursos específicos da situação.
OUTROS TIPOS DE ELEMENTOS Conforme identificado na situação.	

Fonte: adaptado de Clarke (2005, p. 90).

A versão encomendada/em desenvolvimento viabiliza que o pesquisador esquematize categorias de análise (Clarke, 2005). Essa etapa não demanda que todas as informações sejam preenchidas, pois cabe ao pesquisador refletir sobre aquelas que aparecem na sua situação. Além disso, outras podem ser propostas. Apesar da importância da versão encomendada do mapa situacional abstrato, a sua elaboração é eletiva e ajuda na construção de novos sentidos sobre os elementos mapeados até o momento (Clarke, 2005). Ressalta-se que os mapas situacionais abstratos pouco provavelmente vão incluir os infinitos elementos relacionados com a situação, demandando que o pesquisador selecione aqueles que são relevantes para a interpretação no caso particular. Aqui, o objetivo é elaborar uma interpretação provocativa das categorias de análise e dos elementos pertinentes ao projeto. Para tanto, a utilização de memorandos auxilia na construção de novas ideias e na promoção de perspectivas alternativas (Clarke, 2005).

Após o exercício analítico/reflexivo que envolve a elaboração dos mapas abstratos, inicia-se o desenvolvimento dos mapas de mundos sociais/arenas. Clarke (2005) sinaliza que eles são fundamentados no interacionismo simbólico promovido por Strauss (1978) e visam apresentar como os grupos sociais organizam a ação coletiva. Essa ordenação se materializa em universos de discursos, capazes de demonstrar como se estruturam e se relacionam como outros mundos sociais/arenas. Para Uri (2015, p. 140), as questões norteadoras desses mapas são: “quais são os padrões de compromissos coletivos?” e “quais são os mundos sociais mais importantes que operam na situação?” (ver Figura 4).

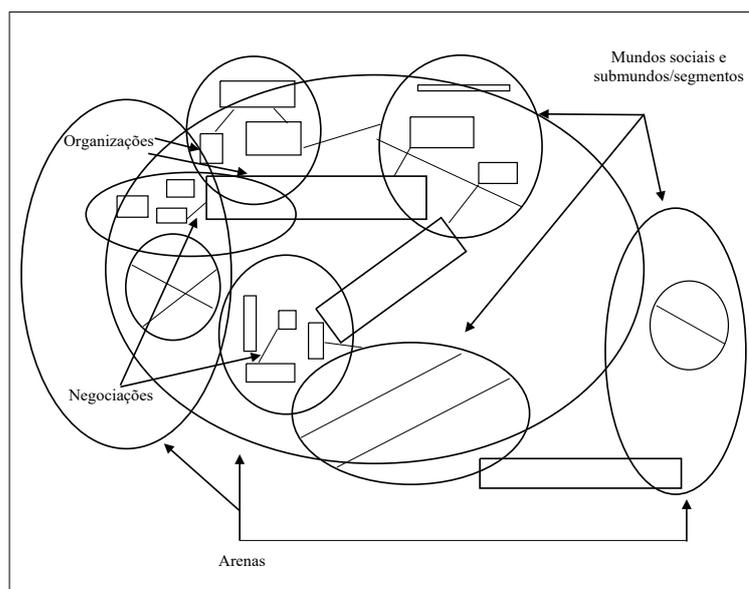


Figura 4. Mapa de mundos sociais/arenas.

Fonte: adaptado de Clarke (2005, p. 111).

Nos mapas intermediários, as análises se concentram no nível meso. A atenção do pesquisador se volta para a ação social, substituindo a interpretação do comportamento individual para os compromissos estabelecidos em mundos sociais/arenas. Assim, os atores passam a ser representados como coletividades que se organizam discursivamente a partir das relações que estabelecem com outros mundos sociais (Clarke, 2005).

Para elaborá-los, o pesquisador deve exercitar o que Clarke (2005, p. 110) denomina de “sentido sociológico coletivo”, explorando os compromissos desenvolvidos por mundos sociais/arenas na situação, analisando como se estruturam, promovem hierarquias, disputam espaço e se relacionam com os elementos não humanos. Os próprios mundos sociais podem se sobrepor, assim como os atores podem circular em mais uma arena, nuances a serem avaliadas.

Assim como nos mapas situacionais abstratos, o objetivo não é promover uma discussão irrestrita sobre todos os mundos sociais/arenas, mas auxiliar o pesquisador a selecionar quais histórias são relevantes para serem exploradas. É importante que as principais diferenças, variações ou similaridades entre eles sejam articuladas. O comportamento das coletividades também pode ser contrastado com outros mundos sociais/arenas, assim como pode ser articulado com questões específicas manifestadas na situação (Clarke, 2005).

Esses mundos podem ser desenvolvidos a partir de “entrevistas, documentos organizacionais, históricos, bem como arquivos contemporâneos, observações de reuniões, encontros com atores-chave, dados secundários e imagens de mídia”, cabendo ao pesquisador selecionar aqueles relevantes para a cartografia (Clarke, 2005, p. 113). O autor também deve estar atento para as ausências e refletir sobre os motivos de mundos sociais/arenas relevantes não estarem refletidos nos dados.

Por meio da elaboração de mapas, mundos sociais/arenas podem ser representados de modos diferentes, ampliando/diminuindo as arenas, articulando a posição dos mundos sociais em mais de uma arena, apresentando os principais compromissos e discursos entre organizações no mesmo mundo social ou em mundos sociais distintos. O pesquisador é livre para desenvolver ferramentas para melhor representá-los, ao criar códigos, selecionar cores e promover apresentações específicas para a cartografia (Clarke, 2005).

À medida que o pesquisador consolida o mapa de mundos sociais/arenas, bastante material já foi coletado e analisado, o que viabiliza o desenvolvimento dos mapas de posicionamento. Essa é a última etapa da cartografia e visa demonstrar as principais posições tomadas (ou não) em relação aos tópicos centrais em investigação. Nesse momento, é possível articular as principais posições discursivas em relação à situação da pesquisa (Clarke, 2005).

Os mapas de posicionamentos são elaborados a partir das principais questões sobre as quais posições distintas foram observadas, cabendo ao pesquisador ordená-las e posicioná-las em eixos principais (Clarke, 2005). Nessa fase, a codificação básica viabilizada pela GT e o mapeamento de mundos sociais/arenas auxiliam na abertura dos dados para a análise posicional, revelando posições heterogêneas e suas variações em relação aos principais eixos discursivos (ver Figura 5).

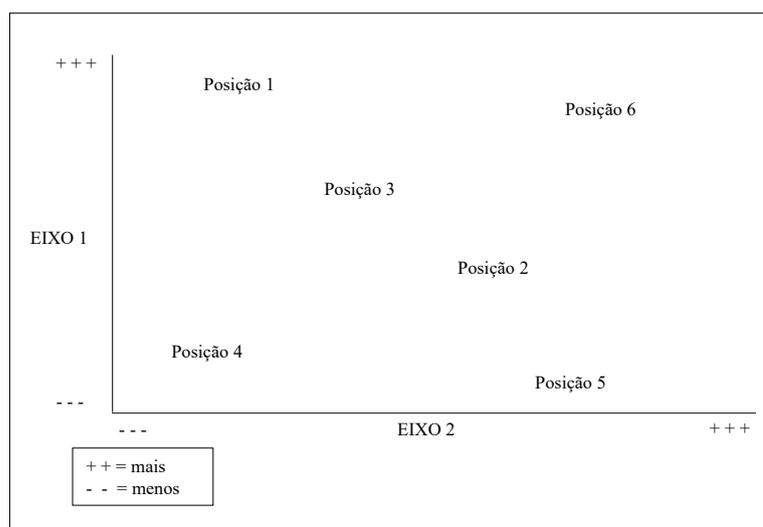


Figura 5. Mapa posicional abstrato.

Fonte: adaptado de Clarke (2005, p. 129).

O objetivo dos mapas posicionais não é evidenciar as concepções corretas e incorretas sobre determinada situação, pois não se atribui ao pesquisador o papel de apontar as melhores posições discursivas. A questão que norteia o mapeamento dos posicionamentos é: “quais foram as posições sobre as questões básicas e os tópicos centrais na situação em estudo?” (Uri, 2015, p. 140). As posições devem ser representadas em seus próprios termos, e o pesquisador deve distribuí-las na cartografia, fazendo com que elas ocupem espaços centrais ou estejam mais distantes/marginalizadas. Esse esforço é um diferencial dos mapas de posicionamentos, porque promove uma representação democrática dos discursos (Clarke, 2005).

Em uma perspectiva pós-moderna, Clarke (2005) argumenta que os posicionamentos devem ser desarticulados dos elementos. O mapa se concentrará nas posições discursivas, e atores, grupos, instituições, organizações, mundos sociais/arenas podem ocupar posições múltiplas e contraditórias sobre uma mesma questão. Em vez de buscar pela representação dos participantes, o foco será direcionado para as diferentes posições, momento em que o pesquisador explorará o que Clarke (2005, p. 127) denomina de “espaço entre” os atores e as posições.

Após a discussão sobre como os mapas são construídos e como os pesquisadores devem conduzir a SA, o próximo tópico apresenta um caso em que a SA pode ser aplicada na contabilidade. Em seguida, algumas possibilidades de utilização do método são apresentadas. Busca-se, com isso, articular os conceitos apresentados por Adele Clarke com tópicos que podem ser explorados para o desenvolvimento de pesquisas na área.

2.3 Exemplo de construção dos mapas analíticos na contabilidade

Entre 2008 e 2014, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) desenvolveu um projeto que visava estabelecer os conceitos a serem aplicados nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). O objetivo era a publicação de uma Estrutura Conceitual (EC) que guiasse a elaboração de relatórios contábeis de propósitos gerais das entidades do setor público em nível mundial (IPSASB, 2014).

Para a elaboração da EC, o IPSASB realizou consultas públicas para que os grupos de interesse enviassem opiniões sobre tópicos das minutas de exposição, como: (a) escopo, objetivo e usuários da EC; (b) definição e reconhecimento dos elementos das demonstrações; (c) bases de mensuração dos elementos contábeis; e (d) bases para a apresentação das informações financeiras e não financeiras (Bartoluzzio, Rodrigues, Tavares & Freitas, 2020).

Ao abrir as etapas de elaboração da EC via consulta pública, o normatizador permitiu que os interessados se expressassem sobre os tópicos centrais da norma, o que tornou o processo acessível a diferentes tradições governamentais, ao passo que estimulava a adoção de padrões contábeis harmonizados internacionalmente. Além de atender às necessidades dos usuários das informações produzidas pelos governos, a adoção das normas internacionais ampliaria a transparência, credibilidade e evidenciação das informações, bem como auxiliaria na comparabilidade entre países (IPSASB, 2014).

Uma alternativa para compreender como ocorreu a elaboração da EC pelo IPSASB, o que inclui as múltiplas participações e as formas de organização entre os elementos na situação, é a SA. Como exemplo, serão apresentados os mapas analíticos discutidos nos tópicos anteriores. Esse processo se inicia com a evidenciação do mapa situacional abstrato para o posicionamento dos elementos humanos e não humanos na cartografia. Em seguida, o mapa situacional abstrato/em desenvolvimento é apresentado para a geração de categorias de análise que podem auxiliar na interpretação do fenômeno.



Figura 6. Mapa situacional abstrato da elaboração da estrutura conceitual para o setor público.

Fonte: elaborado pelos autores

Para a formação do mapa situacional abstrato, o pesquisador deve se concentrar nos elementos relevantes para a coleta e análise dos dados. Além daqueles especificados diretamente pelo IPSASB durante a elaboração da EC, deve-se atentar também para aspectos simbólicos, políticos, culturais, tecnológicos, sociais, organizacionais, espaciais, temporais e discursivos relacionados à situação (Clarke, 2019). Ao posicionar todos os elementos na cartografia, o analista é encorajado a refletir sobre as diversas relações que se estabelecem entre eles, analisando as complexidades que surgem a partir de diferentes ângulos de percepção (Clarke & Friese, 2007).

Como exemplo, algumas análises relacionais dos elementos posicionados na cartografia são citadas: (1) abertura dos países à internacionalização; (2) diferentes tradições culturais, sociais e governamentais; (3) abertura dos países à harmonização aos padrões contábeis no setor público; (4) nível de participação das potências globais e das nações periféricas; (5) conflitos da EC com as práticas contábeis adotadas contextualmente; (6) interesse de organizações internacionais como IPSASB/IFAC, Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial e grandes empresas de auditoria; (7) formas de participação/articulação dos países não anglófonos; (8) organização dos usuários das informações e dos grupos de coalizão; (9) posição geográfica dos membros do IPSASB, dentre outras.

À medida que o pesquisador avança na coleta dos dados, ao reorganizar e articular os elementos, é possível que novas categorias de análise emergam. Nessa etapa, o mapa situacional abstrato/em desenvolvimento colabora na distribuição dos elementos entre categorias capazes de auxiliar na sistematização das interpretações (Clarke, 2005), especificando como podem contribuir para a compreensão da formulação da EC (ver Tabela 5).

Tabela 5

Mapa situacional em desenvolvimento da elaboração da estrutura conceitual para o setor público

ELEMENTOS/ATORES HUMANOS INDIVIDUAIS Cidadãos, políticos, representantes dos governos, funcionários públicos, membros do comitê do IPSASB e usuários da informação contábil no setor público.	ELEMENTOS/ATORES NÃO HUMANOS Cartas-comentário, minutas de exposição, documentos de consulta, notícias vinculadas em meios de comunicação alternativos e/ou no website do board e doações financeiras de instituições profissionais ou de governos ao IPSASB.
ELEMENTOS/ATORES HUMANOS COLETIVOS IPSASB, Ifac, organizações políticas, grupos de coalizão, organizações governamentais, instituições de ensino, FMI, Banco Mundial, empresas de auditoria, associações profissionais e grupos da sociedade civil.	ATORES IMPLICADOS/SILENCIADOS Países com menor desenvolvimento social, político e econômico; Países não anglófonos; Países com sistemas públicos de contabilidade menos desenvolvidos.
CONSTRUÇÃO DISCURSIVA DE INDIVÍDUOS E/OU ATORES HUMANOS COLETIVOS Mundos sociais sobre a importância da padronização; Mundos sociais sobre evidênciação, transparência e comparabilidade das informações do setor público; Mundos sociais sobre a qualidade da informação divulgada pelos governos; Mundos sociais sobre a importância da harmonização e da convergência aos padrões internacionais no setor público.	CONSTRUÇÕES DISCURSIVAS DOS ATORES NÃO HUMANOS Relevância da informação contábil no setor público; Importância da definição e do reconhecimento dos elementos patrimoniais das demonstrações contábeis dos governos; Necessidade de definir as bases de mensuração dos elementos patrimoniais no setor público; Conceitos norteadores da apresentação das informações nos relatórios contábeis publicados pelos governos.
ELEMENTOS POLÍTICO-ECONÔMICOS Nível de democracia; Abertura dos países para a internacionalização; Dependência dos países ao FMI e Banco Mundial.	ELEMENTOS SOCIOCULTURAIS E SIMBÓLICOS Tradições culturais, sociais e governamentais dos países; Práticas contábeis já adotadas contextualmente; Abertura política à mudança.
ELEMENTOS TEMPORAIS Essa iniciativa é parte do projeto desenvolvido pelo IPSASB entre 2008 e 2014, que visava formalizar os conceitos norteadores para as informações a serem incluídas nos relatórios de propósitos gerais no setor público.	ELEMENTOS ESPACIAIS Influência do norte global em detrimento dos países periféricos; Aproximação/distância entre os países mais e menos influentes; Formas de participação de países da América Latina, África e Oceania; Posição geográfica dos membros do IPSASB.
MAIORES ASSUNTOS/DEBATES (NORMALMENTE CONTESTADOS) Harmonização dos países às normas internacionais no setor público, como alternativa que eleva a credibilidade, comparabilidade, compreensibilidade, transparência e viabiliza a divulgação de informações contábeis mais completas pelos governos.	DISCURSOS RELACIONADOS (HISTÓRICOS, NARRATIVOS E/OU VISUAIS) Internacionalização das transações dos governos; necessidades internacionais dos usuários das informações fornecidas pelo setor público; e distanciamento das informações fornecidas pelos governos em relação às informações do setor privado.

Fonte: elaborado pelos autores.

Com a construção do mapa abstrato/em desenvolvimento, os elementos são posicionados em categorias prévias de interpretação. Aqui, o pesquisador desenvolve análises relacionais para compreender como estes interagem e se relacionam na situação. À medida que as avaliações avançam, o analista passa a explorar a situação a nível meso, com foco na ação social. A investigação se concentra na interação social/simbólica para compreender como os agentes se organizam em “mundos sociais, arenas, regimes de práticas, formações sociais e discursos”, performando identidades coletivas (Clarke, 2005, p. 110).

A Figura 7 apresenta o mapa de mundos sociais e arenas da elaboração da EC. Esse mapa é construído para posicionar coletividades, desarticulando a análise do nível individual. Disputas de poder e formas de interação/organização são priorizadas, a exemplo da influência dos países desenvolvidos, em detrimento dos subdesenvolvidos e com outras tradições contábeis e culturais. A organização coletiva nos mundos sociais também é priorizada, a exemplo do engajamento discursivo das empresas de auditoria, visando ao alcance de um novo mercado global ou das organizações políticas e governamentais para fortalecer argumentos contrários/favoráveis à implementação da norma. Essa etapa também é importante para que o analista questione os interesses dos grupos e o papel que desempenham nas arenas, a exemplo do FMI e do Banco Mundial (organizações internacionais). As ausências também devem ser investigadas, como a baixa participação da sociedade civil (cidadãos), reconhecida como grupo implicado na elaboração da EC, a despeito de serem usuários primários das informações contábeis elaboradas pelos governos.

Portanto, é basilar que o autor se concentre no processo social básico da ação para investigar como e por que os grupos se engajam na situação, de modo que as diferentes posições e relações de poder entre os mundos sociais e as arenas sejam evidenciadas (Clarke, 2015). Ademais, os mapas devem ser a melhor representação visual da interpretação que o pesquisador realiza da situação, o que pode ser aprimorado com o auxílio de diferentes formas, cores, tipos de setas, etc.

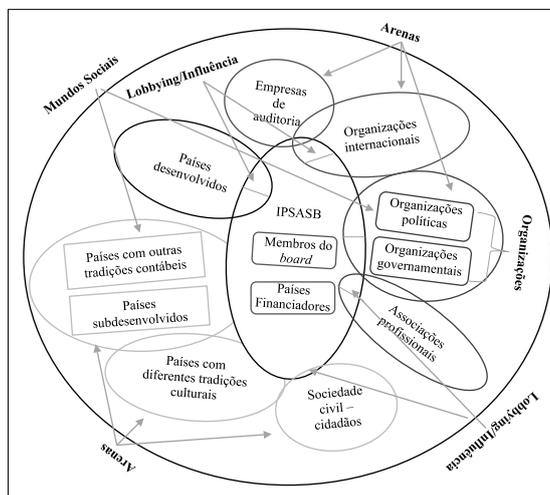


Figura 7. Mapa de mundos sociais/arenas da elaboração da estrutura conceitual para o setor público.

Fonte: elaborado pelos autores

Por fim, a Figura 8 apresenta o mapa de posicionamentos do desenvolvimento da EC pelo IPSASB. Esta etapa visa a apresentação das principais posições discursivas observadas nos dados, o que constitui um indicativo dos tópicos de interesse/preocupação na análise. É importante que os discursos sejam representados em seus próprios termos, ou que o analista observe a melhor forma de representar as posições retratadas nos discursos (Clarke, 2005).

No caso apresentado, sua construção levou em consideração os discursos que emergiram no processo de elaboração da norma e não estão associados/correlacionados a elementos ou mundos sociais/arenas destacados nos mapas anteriores. Os mapas de posicionamentos visam alcançar o que Clarke (2005) reconhece como espaço entre o ator e o discurso, de modo que a análise seja baseada nas principais questões emergentes da situação. É a partir desse processo que a multivocalidade e a multidimensionalidade do método são exploradas.

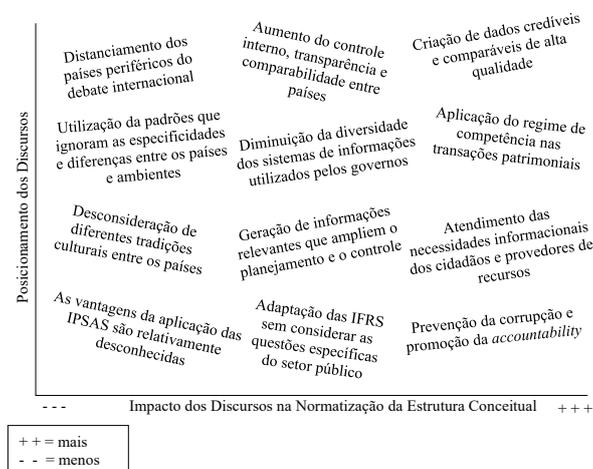


Figura 8. Mapa dos posicionamentos da elaboração da estrutura conceitual para o setor público.

Fonte: elaborado pelos autores

Observe que os discursos agrupam posicionamentos contrários e favoráveis à elaboração e implementação da EC. Elas servem para evidenciar múltiplas perspectivas e diferentes posições tomadas na situação, o que fornece um guia interpretativo útil. Os discursos favoráveis, como o “atendimento das necessidades informacionais dos cidadãos e provedores de recursos” e a “criação de dados credíveis e comparáveis de alta qualidade”, fornecem atalhos para compreender as motivações para o desenvolvimento da norma. Em contraponto, a “desconsideração de diferentes tradições culturais entre os países” e “as vantagens da aplicação das IPSAS relativamente desconhecidas” apontam elementos que não devem ser negligenciados pelo analista. Portanto, por meio da integração desses elementos e mapas, distribuídos em processos analíticos especializados, a elaboração da EC pelo IPSASB pode ser compreendida a partir de uma perspectiva pós-moderna.

Ademais, ressaltamos que as estratégias de codificação viabilizadas pela GT podem ser utilizadas para a categorização aberta e focalizada (axial e teórica), etapas intermediárias na construção dos mapas de mundos sociais/arenas e de posicionamentos. Para tanto, recomendamos a utilização da abordagem construtivista (Charmaz, 2006) pelo alinhamento epistemológico comum às duas perspectivas, o que pode viabilizar também a construção de pesquisas críticas (Charmaz, 2016).

2.4 Articulando a análise situacional com oportunidades de pesquisas na contabilidade

A partir da articulação dos elementos norteadores da SA, a Tabela 6 foi desenvolvida buscando evidenciar possibilidades de pesquisas na contabilidade. Os projetos podem utilizar a SA de forma abrangente ou empregar conceitos adequados para a execução de etapas do projeto. Além de alternativas para a aplicação de elementos do método, os materiais analisados ao longo desse estudo foram indicados para um diálogo complementar com as obras da Adele Clarke.

Tabela 6

Oportunidades de pesquisas na contabilidade com a utilização da SA

Análise Situacional	Reconhecer que as informações contábeis são parte estruturante das dinâmicas pós-modernas/pós-humanistas. O pesquisador nega a busca por regularidade, racionalidade e estabilidade das práticas contábeis para se concentrar nas multiplicidades, ambivalências e complexidades sociais, reconhecendo a importância dos elementos humanos e não humanos para a compreensão dos fenômenos que influenciam a contabilidade;
	Empregar a SA como alternativa que extrapola a avaliação limitada das práticas contábeis aos níveis micro, meso ou macro para se concentrar nas complexidades das situações sem reduzir as práticas sociais por meio da inclusão de elementos discursivos, históricos, culturais, simbólicos, espaciais, institucionais e temporais;
Diversidade Epistêmica	Utilizar a SA como uma alternativa que reconhece que as informações contábeis priorizam determinadas vozes e estratificam aquelas que devem estar refletidas nos seus documentos. O pesquisador pode evidenciar quem está no centro e nas margens das situações e quais vozes possuem espaço nos arquivos contábeis convencionais;
	Atribuir um sentido abrangente para as dinâmicas que acontecem no tecido social e que afetam as organizações, o que abrange uma análise intraorganizacional, por meio das informações contábeis tradicionais, mas que também incorpora elementos sociais, culturais, discursivos, espaciais, temporais, políticos e econômicos.
Atores Implicados	Investigar a existência de atores implicados nas informações contábeis, visto que a SA pode ser utilizada para expor agentes que são silenciados e ou que aparecem apenas discursivamente, seja nos demonstrativos contábeis tradicionais ou nos relatórios empresariais mais abrangentes, como os de sustentabilidade;
	Avaliar as informações contábeis após eventos sociais relevantes para compreender como as organizações se apresentam e se relacionam com os atores com baixa capacidade de autorrepresentação nos seus relatórios;

Mapas Situacionais	Utilizar os mapas situacionais como uma alternativa metodológica que expande a noção de evidência empírica para além das informações contábeis convencionais, auxiliando no desenvolvimento de interpretações que incorporem dados mais abrangentes sobre as situações; Desenvolver cartografias por meio dos mapas situacionais para a construção de <i>counter accounts</i> ou de <i>shadow accounts</i> para contrapor as informações contábeis tradicionais por meio de uma análise crítica das situações;
Mapas de Mundos Sociais/ Arenas	Abordar como as informações contábeis se constituem como elementos não humanos capazes de estruturar as relações em mundos sociais/arenas; Evidenciar como as informações contábeis viabilizam a organização discursiva das coletividades em mundos sociais/arenas, buscando compreender como se comprometem, estruturam-se, promovem hierarquias e disputam espaços nas estruturas sociais mais amplas, conformando o fenômeno contábil;
Mapas de Posicionamentos	Explorar como as informações organizacionais estruturam discursos em relação a situações específicas, nas quais o fenômeno contábil está imbricado em disputas com posicionamentos a serem esclarecidos; Articular as posições discursivas verificadas nos relatórios contábeis com outras fontes de informações mais abrangentes, como materiais discursivos de mídia e outros veículos de comunicação, buscando revelar silenciamentos e adentrar à complexidade a partir de múltiplas fontes de evidência.

Nota: Iniciar a imersão metodológica por Clarke (2003, 2005, 2007a, 2015, 2019) e Clarke e Friese (2013).
 Fonte: elaborado pelos autores.

A partir das possibilidades de pesquisas supramencionadas, reconhecemos ainda que a SA pode ser aplicada com outros métodos qualitativos. A própria GT, sobretudo a de base construtivista, etnografias, narrativas, entrevistas, análises de discursos, pesquisa-ação, observações participantes e métodos visuais, dentre outros, são possibilidades metodológica a serem articuladas pelos pesquisadores para analisar, questionar e problematizar dinâmicas complexas e multifacetadas em uma perspectiva pós-moderna.

Ademais, mesmo a SA sendo contributiva para as pesquisas fundamentadas e a evidente contribuição do método para a contabilidade, algumas limitações devem ser ressaltadas. Pesquisadores que utilizam a SA lidam com múltiplos dados e diversas camadas de informações, o que demanda a busca por restrições no processo de investigação (Uri, 2015).

O analista lida com informações que levam para muitas direções, distraíndo-o da situação central de interpretação, o que requer a utilização de restrições para manter o foco analítico. Por outro lado, estabelecer fronteiras pode prejudicar a composição dos dados, levando à perda de informações importantes. Para evitar essa limitação, as escolhas devem se concentrar no objetivo do projeto, o que exige reflexividade do pesquisador sobre os percursos percorridos ao longo da sua execução (Uri, 2015).

Outra limitação é que, apesar de a perspectiva pós-moderna considerar o mundo “complexo, dinâmico e multidimensional”, os dados ainda são apresentados em mapas estáticos e planos. O analista enfrenta dificuldades em exibir as complexidades sociais em cartografias limitadas a círculos, setas e posições, resultando em mapas confusos. Alguns dados ainda são difíceis de serem articulados, como imagens e textos, o que demanda criatividade para representar a multidimensionalidade dos fenômenos (Uri, 2015, p. 149).

3. Conclusão

O presente artigo objetivou apresentar e exemplificar a Análise Situacional (SA), bem como seus pressupostos teóricos e procedimentais, para viabilizar a sua aplicação nos estudos em contabilidade. Como destacado, a pertinência da SA está na sua capacidade em aprimorar a GT para as complexidades da pós-modernidade, o que reforça a sua preocupação em não tratar os fenômenos de forma redutora, ao passo que estrutura um processo analítico que viabiliza a interpretação dos processos sociais.

Por meio da SA, os pesquisadores podem estruturar projetos que relacionem ação e estrutura, discurso e agência, imagem, texto e contexto, além de abranger a noção de evidência empírica por meio da inclusão de arquivos de diversas fontes, como documentos, entrevistas, etnografias, históricos, visuais e discursivos.

Com a SA, os projetos promovem diversidade epistêmica, retratam atores com baixa capacidade de autorrepresentação e são capazes de reconhecer a importância dos elementos humanos e não humanos nas dinâmicas sociais, independentemente do nível em que estejam localizadas. O exercício analítico estruturado pelos mapas viabiliza que os pesquisadores explorem as múltiplas formas em que os dados são posicionados e relacionados nas cartografias, auxiliando na visualização da ação coletiva em mundos sociais/arenas e das posições discursivas sobre as questões norteadoras da situação em investigação. A atenção se volta para as complexidades pós-modernas, direcionando o pesquisador para investigar as contradições, multiplicidades e instabilidades das relações sociais.

Nesse sentido, ressalta-se o potencial da SA nos estudos em contabilidade. Alinhados com a literatura que reconhece a importância da diversidade epistemológica e metodológica nas pesquisas da área (Chua, 1988, 2019; Lourenço & Sauerbronn, 2016; Jack & Saulpic, 2019), procuramos ampliar possibilidades de pesquisas alternativas por meio de uma visão mais subjetiva e crítica da realidade, buscando significados, crenças e posicionalidades subjacentes às situações em que a contabilidade esteja imbricada (ver também Parker & Roffey, 1997; Elharidy et al., 2008; Gurd, 2008; Ahrens & Chapman, 2006). Assim, o exemplo apresentado e a indicação de possibilidades de pesquisas podem ser explorados pelo campo.

Isto posto, acreditamos que a multiplicidade de dinâmicas a que a contabilidade está associada demanda alternativas teórico-metodológicas que ampliem as possibilidades analíticas do pesquisador e abarquem a multiplicidade de fenômenos sociais que afetam/são afetados pelas informações contábeis nas mais diversas áreas. Portanto, esperamos contribuir para que novos estudos desafiem o *status quo*, evidenciando aspectos ainda não explorados em situações complexas na pós-modernidade.

Referências

- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability. *Accounting, Organizations & Society*, 21(2/3), 139-173. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00052-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00052-6)
- Ahrens, T., & Chapman, C. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations & Society*, 31(8), 819-841. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.007>
- Bartoluzzio, A. I. S. S., Rodrigues, S. V. M., Tavares, M. F., & Freitas, M. A. L. (2020). Participação e influência dos respondentes na definição dos elementos contábeis na nova estrutura conceitual para as entidades do setor público. *Enfoque*, 39(1), 97-115. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i1.44658>
- Beattie, V. A., Fearnley, S., & Brandt, R. (2004). A grounded theory model of auditor-client negotiations. *International Journal of Auditing*, 8(1), 1-19. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2004.00225.x>
- Bryant, A., & Charmaz, K. (2019). *The SAGE handbook of current developments in grounded theory*. SAGE Publications: London.
- Burchell, S., Clubb, C., & Hopwood, A. G. (1985). Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations & Society*, 10(4), 381-413. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90002-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90002-9)
- Charmaz, K. (2006). *Constructing grounded theory: a practical guide through qualitative analysis*. SAGE Publications: London.
- Charmaz, K. (2008). *Constructionism and the grounded theory*. In Holstein, J. A., & Gubrium, J. F. (Org.), *Handbook of Constructionist Research* (pp. 397-412). The Guilford Press: New York.
- Charmaz, K. (2016). The power of constructivism grounded theory for critical inquiry. *Qualitative Inquiry*, 23(1), 1-12. <https://doi.org/10.1177/1077800416657105>
- Chua, W. F. (1988). Interpretive sociology and management accounting research – a critical review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(2), 59-79. <https://doi.org/10.1108/EUM000000004624>

- Chua, W. F. (2019). Radical development in accounting thought? Reflections on positivism, the impact of rankings and research diversity. *Behavioral Research in Accounting*, 31(1), 3-20. <https://doi.org/10.2308/bria-52377>
- Clarke, A. E. (2003). Situational analyses: grounded theory mapping after the postmodern turn. *Symbolic Interaction*, 26(4), 553-576. <https://doi.org/10.1525/si.2003.26.4.553>
- Clarke, A. E. (2005). *Situational analysis: grounded theory after the postmodern turn*. Sage Publications: San Francisco, California.
- Clarke, A. E. (2007a). *Grounded theory: critiques, debates, and situational analysis*. In Outhwaite, W., & Turner, S. P. (Org.), *The SAGE Handbook of Social Science Methodology* (pp. 423-442). SAGE Publications: London.
- Clarke, A. E. (2007b). *Social worlds*. In Ritzer, G. (Org.), *The Blackwell Encyclopedia of Sociology* (pp. 4554-4557). Blackwell Publishing: Garsington Road, Oxford.
- Clarke, A. E. (2015). *Situational analysis in practice: mapping research with grounded theory*. Left Coast Press, Walnut Creek: California.
- Clarke, A. E. (2019). *Situation grounded theory and situational analysis in interpretive qualitative inquiry*. In Bryant, A., & Charmaz, K. (Org.), *The SAGE Handbook of Current Developments in Grounded Theory* (pp. 3-48). SAGE Publications: London.
- Clarke, A. E., & Friese, C. (2007). *Grounded theorizing using situational analysis*. In Bryant, A., & Charmaz, K. (Org.), *The SAGE Handbook of Grounded Theory* (pp. 363-397). SAGE Publications: London.
- Clarke, A. E., & Star, S. L. (2008). *The social worlds framework: a theory/methods package*. In Hackett, E., Amsterdamska, O., Lynch, M., & Wajcman, J. (Org.), *The Handbook of Science and Technology Studies* (pp. 113-138). MIT Press: Longon, England.
- Clarke, A. E., Friese, C., & Washburn, R. (2013). *Situational analysis*. In Kaldis, B. (Org.), *Encyclopedia of Philosophy and the Social Sciences* (pp. 872-874). Sage Publications: Washington DC.
- Corbin, J. & Strauss, A. L. (2008). *Basics of qualitative research: techniques and procedures for developing grounded theory* (3a ed). SAGE Publications: Thousand Oaks, USA.
- Covaleski, M. & Dirsmith, M. (1983). Budgeting as a means of control and loose coupling. *Accounting, Organizations & Society*, 8(4), 323-340. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90047-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90047-8)
- Covaleski, M. & Dirsmith, M. (1984). Building tents for nursing services through budgetary negotiation skills. *Nursing Administration Quarterly*, 8, 1-11.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (2017). *Social constructionist research in accounting: a reflection on the accounting profession*. In Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, R. (Org.) *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods* (pp. 17-35). Routledge: London.
- Covaleski, M., Dirsmith, M., Heian, J., & Samuel, S. (1998). The calculated and the avowed: techniques of disciplines and struggles over identity in big six public accounting firms. *Administrative Science Quarterly*, 43, 293-327. <https://doi.org/10.2307/2393854>
- Elharidy, A., Nicholson, B., & Scapens, R. (2008). Using grounded theory in interpretive management accounting research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 5(2), 139-155. <https://doi.org/10.1108/11766090810888935>
- Glaser, B. G. (1992). *Emergent vs. forcing: basics of grounded theory*. Sociology Press: California.
- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*. Aldine: New York.
- Glaser, B. G. (1978). *Theoretical sensitivity: advances in the methodology of grounded theory*. Sociology Press: Mill Valley, USA.
- Goddard, A. (2004). Budgetary practices and accountability habitus: a grounded theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 543-577. <https://doi.org/10.1108/09513570410554551>

- Goddard, A. (2005). Accounting and NPM in UK local government contributions towards governance and accountability. *Financial Accountability and Management*, 21(2), 191-218. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2005.00215.x>
- Goddard, A. (2017). *Grounded theory approach to accounting studies: overview of principles, assumptions and methods*. In Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, R. (Org). The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods (pp. 91-111). Routledge: London.
- Goddard, A., & Assad, M. (2006). Accounting and navigating legitimacy in Tanzanian NGOs. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 377-404. <https://doi.org/10.1108/09513570610670343>
- Goddard, A., & Mkasiwa, T. (2015). New public management and budgeting practices in Tanzanian central government: “struggling for conformance”. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(4), 340-371. <https://doi.org/10.1108/JAEE-03-2014-0018>
- Gurd, B. (2008). Remaining consistent with method? An analysis of grounded theory research in accounting. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 5(2), 122-138. <https://doi.org/10.1108/11766090810888926>
- IPSASB. (2014). Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. Recuperado em 4 dezembro, 2021, de: <https://www.ipsasb.org/>.
- Jack, L., & Saulpic, O. (2019). How qualitative research can infuse teaching in accounting. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 16(4), 457-462. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2019-0109>
- Lourenço, R. L., & Sauerbronn, F. F. (2016). Revistando possibilidades epistemológicas em contabilidade gerencial: em busca de contribuições de abordagens interpretativas e críticas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(28), 99-122. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n28p99>
- Lightbody, M. (2000). Storing and shielding: financial behaviour in a church organization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 156-174. <https://doi.org/10.1108/09513570010323245>
- Lukka, K., & Modell, S. (2017). *Interpretive research in accounting: past, present and future*. In Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, R. (Org). The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods (pp. 36-54). Routledge: London.
- Parker, L. D. (2001). Reactive planning in a Christian bureaucracy. *Management Accounting Research*, 12(3), 321-356. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0165>
- Parker, L. D. (2002). Budget incrementalism in a Christian bureaucracy. *Management Accounting Research*, 13(1), 71-100. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0171>
- Parker, L. D. (2014). Qualitative perspectives: through a methodological lens. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(1), 13-28. <https://doi.org/10.1108/QRAM-02-2014-0013>
- Parker, L. D. (2017). *Participant observation at the coalface*. In Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, R. (Org). The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods (pp. 339-353). Routledge: London.
- Parker, L. D., & Roffey, B. H. (1997). Back to the drawing board: revisiting grounded theory and the everyday account's reality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(2), 212-247. <https://doi.org/10.1108/09513579710166730>
- Solomon, J. F., & Solomon, A. (2006). Private social, ethical, and environmental disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4), 564-591. <https://doi.org/10.1108/09513570610679137>
- Strauss, A. L. (1978). A social world perspective. *Studies in Symbolic Interaction*, 1, 119-128.
- Strauss, A. L. (1987). *Qualitative analysis for social scientists*. Cambridge University Press: Cambridge, UK.
- Strauss, A. L., & Corbin, J. (1990). *Basics of qualitative research: grounded theory procedures and techniques*. SAGE Publications: London.
- Uri, T. (2015). The strengths and limitations of using situational analysis grounded theory as research methodology. *Journal of Ethnographic & Qualitative Research*, 10, 135-151.