

# PARADIGMAS NA PESQUISA CONTÁBIL NO BRASIL: UM ESTUDO EPISTEMOLÓGICO SOBRE A EVOLUÇÃO NOS TRABALHOS DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

*ACCOUNTING RESEARCH PARADIGMS IN BRAZIL:  
AN EPISTEMOLOGICAL STUDY ON THE EVOLUTION IN THE WORK OF POST-GRADUATE  
DEGREE IN ACCOUNTING SCIENCES*

ERIVAN FERREIRA BORGES  
JOMAR MIRANDA RODRIGUES  
CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA  
CLÁUDIO MOREIRA SANTANA

## ERIVAN FERREIRA BORGES

MESTRE EM ADMINISTRAÇÃO PELA  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO  
GRANDE DO NORTE (UFRN).  
PROFESSOR DO DEPARTAMENTO DE  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UFRN.  
(erivan@ufrnet.br).

## JOMAR MIRANDA RODRIGUES

MESTRE EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS PELO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNB/UFPB/  
UFRN. PROFESSOR DO DEPARTAMENTO  
DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS  
DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB).  
(jomar@unb.br).

## CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA

DOUTOR EM CONTROLADORIA E  
CONTABILIDADE PELA UNIVERSIDADE  
DE SÃO PAULO (USP). PROFESSOR DO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E  
ATUARIAIS DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
(UNB). (cesartiburcio@unb.br).

## CLÁUDIO MOREIRA SANTANA

MESTRE EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS PELA  
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP).  
PROFESSOR DO DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS  
CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UNIVERSIDADE DE  
BRASÍLIA (UNB).  
(cldsantana@unb.br).

## Resumo:

A produção acadêmica contábil pode ser visualizada de maneira crítica, em um processo de análise que vai de sua concepção, passa pela realização da pesquisa e chega à divulgação dos resultados. O trabalho tem por objetivo analisar a natureza epistemológica de dissertações defendidas e aprovadas em dois dos programas de pós-graduação stricto sensu em ciências contábeis brasileiros. Na coleta de dados foram observadas as características epistemológicas relacionadas às abordagens de pesquisa e metodológica, e aos tipos de estudo, de problema e de causalidade de dissertações defendidas e aprovadas em dois programas de pós-graduação em ciências contábeis brasileiros no período de 2002 a 2008. Conforme achados de pesquisa, epistemologicamente, as pesquisas analisadas não apresentam variação significativa das variáveis pesquisadas, mantendo-se equilibradas quando comparadas a pesquisas do gênero realizadas anteriormente. Por outro lado, percebe-se a tendência preconizada em estudos anteriores de supremacia de estudos de natureza positiva sobre os de natureza normativa.

**Palavras-chave:** Pesquisa contábil. Epistemologia. Dissertações de mestrado.

**Abstract:** *The academic accounting production can be viewed critically, in a review process that runs from its conception, goes through the research and comes to the dissemination of results. The study aims to analyze the epistemological nature of dissertations approved in two of post-graduate studies in accounting in Brazil. In data collection process, we observed the epistemological characteristics related to methodological and research approaches, and the types of study, problem, and causality of the dissertations of two Brazilian graduate programs on accounting - from 2002 to 2008. According to research findings, epistemologically, the studies analyzed did not show significant variation in the variables studied, remaining balanced when compared to other previously research. On the other hand, it shows the trend in previous studies advocated the supremacy of studies on the positive nature of a legislative nature.*

**Keywords:** Accounting research. Epistemology. Master degree thesis.

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade, como sistema de informação que tem a capacidade de traduzir conhecimento técnico em dados e pressupostos úteis à sociedade, é considerada uma área de conhecimento madura, de saber próprio (IUDÍCIBUS, 2004).

Assim, do ponto de vista científico, a produção realizada da área contábil pode ser englobada em um contexto crítico e ser objeto de análises que vão da concepção, passa pela confecção e chega à divulgação da pesquisa, ou seja, envolve a real colaboração na construção da Contabilidade enquanto área científica. Esse nível de abordagem pressupõe o conhecimento dos conceitos científicos, especialmente da teoria do conhecimento e dos conceitos de epistemologia, muitas vezes ignorados nas pesquisas em contabilidade. Iudícibus (1996) e Theóphilo (2004), em momentos diferentes, consideraram que a preocupação com a qualidade da pesquisa em contabilidade não é frequente, e que a pesquisa precisava melhorar sensivelmente.

Outro aspecto que chama a atenção é o crescente número de trabalhos de natureza quantitativa, na perspectiva da pesquisa positiva, exigindo, na visão de Theóphilo (2004), uma análise crítica a respeito da elaboração desse conhecimento. Quanto à perspectiva da pesquisa positiva, Martins (2005) destaca que o positivismo virou símbolo de pesquisas em contabilidade, afirmando que os periódicos nacionais dão preferência para artigos nessa linha.

Ao mesmo tempo em que surge a preocupação com a qualidade da pesquisa e a tendência à pesquisa positiva, verifica-se o crescimento do número de programas de pós-graduação na área, entre esses programas, dois chamam a atenção: o da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), tendo em vista a quantidade de trabalhos produzidos; e o Programa Multi-institucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (PMIPGCC), tendo em conta suas características únicas. Além disso, ambos os programas se constituem nas únicas oportunidades de doutoramento fora da Universidade de São Paulo na área.

Tendo em vista o exposto, o problema de pesquisa aqui investigado pode ser assim expresso: Do ponto de vista epistemológico, como tem sido desenvolvida a produção científica de programas de pós-graduação *stricto sensu* em ciências contábeis brasileiros?

O objetivo da pesquisa se insere no contexto de analisar a natureza epistemológica de uma amostra de dissertações defendidas e aprovadas em dois dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em ciências contábeis brasileiros (PMIPGCC e Fucape), entre 2002 e 2008.

O texto apresenta inicialmente breve descrição sobre o desenvolvimento da pesquisa contábil no Brasil e sobre seus aspectos epistemológicos, continua com a apresentação dos procedimentos realizados na coleta e análise dos dados, seguidas da apresentação dos achados e suas análises. Por fim, são apresentados os destaques da pesquisa e algumas sugestões para futuras investigações.

## 2 ASPECTOS EPISTEMOLÓGICOS DE PESQUISA

Em ciências, podem ser identificados três tipos de epistemologias, conforme sua abrangência: 1) a global, voltada ao estudo do saber globalmente considerado; 2) a particular, que trata de um campo particular do saber; e, 3) a específica, que se ocupa de uma disciplina intelectualmente constituída em unidade bem definida do saber (JAPIASSU, 1991). Conforme Theóphilo (2004), a contabilidade se insere no contexto da epistemologia específica. Por outro lado, a geração do conhecimento científico envolveria quatro níveis ou polos, e o polo epistemológico, vez que específico e particular, em relação ao demais (teórico, técnico e metodológico), exerce uma função crítica da pesquisa, haja vista a natureza do conhecimento formulado.

Theóphilo e Iudícibus (2005) delimitam que o polo epistemológico exerce uma função de vigilância crítica da pesquisa, e nele são discutidas questões como a explicitação das problemáticas e a produção do objeto científico e considerados aspectos como as concepções de causalidade e validação. Com base nessa afirmação, observa-se que trabalhos epistemológicos são reflexivos, conduzindo a uma interpretação que supera o aspecto formal das produções e se preocupa com a qualidade e a contribuição dos trabalhos ao estado da arte da pesquisa.

Essa característica crítica nem sempre pressupõe uma análise acertada e definitiva do que é produzido e vem a público, pois dessa mesma análise podem emergir interpretações válidas que, confrontadas com outras correntes igualmente válidas, faz surgir confronto de abordagens de pesquisa, como as discussões sobre a pesquisa positiva e normativa em contabilidade, e, no aspecto metodológico específico, sobre as abordagens qualitativas e quantitativas.

A pesquisa sobre as pesquisas no contexto contábil muitas vezes não prosperam porque não permitem responder a questões aparentemente simples, mas que representam paradigmas entre os próprios pesquisadores: entender o significado da natureza da pesquisa no contexto teórico e metodológico. A escolha dos modos de fazer pesquisa, o questionamento sobre a adoção da

Teoria Positiva ou da Normativa, a preferência por uma abordagem quantitativa em detrimento de uma qualitativa, parecem tão somente reforçar a dificuldade encontrada na formatação dos trabalhos, aumentando ainda mais as discussões sobre a correta conceituação (MARTINS, 2005; MARTINS; THEÓFILO, 2007). Por essa dificuldade, observa-se que há uma “involução” na ciência, quando alguns teóricos dividem os conceitos, tentando desassociar as abordagens, sem considerar o verdadeiro objetivo da ciência, que se reveste na produção de conhecimento que tenha impacto e facilite a vida das pessoas.

No contexto contábil, a discussão sobre teoria positiva e normativa parece ter enveredado para a uma discussão sobre a eventual supremacia de uma abordagem sobre a outra. Conforme Lopes, Iudícibus e Martins (2008, p. 5),

Watts e Zimmerman (1986) criticam a pesquisa normativa devido à falta de preocupação metodológica de alguns autores, à ausência de relevância dos trabalhos realizados e/ou ao pouco conhecimento institucional de contabilidade dos autores, salientando a preponderância da pesquisa positiva sobre esta.

As pesquisas normativas limitam-se, a princípio, em fornecer prescrições: como, por exemplo, explicar os conceitos de mensuração que deveriam ser empregados na elaboração de orçamentos, sendo suportada basicamente em instrumentos teóricos. Entretanto, a pesquisa normativa não foi ou é inútil e não cria instrumentos sem valor, conforme expõem Borba et al. (2009), ao contrário, o que existe de teoria e de prática profissional veio, em quase sua totalidade, desse movimento. Já a pesquisa positiva, cuja finalidade é explicar e prever fenômenos, tenta investigar, na mesma linha do exemplo anterior, as razões pelas quais empresas pertencentes a determinado segmento econômico não se habituaram a utilizar orçamento em seu processo de gestão.

O que se percebe, em termos práticos, é uma maior concentração de trabalhos de natureza positiva. Segundo Kothari (2001), a partir do trabalho de Ball e Brown (1968), as pesquisas que relacionam informações financeiras e mercado de capitais cresceram rapidamente. Alguns acontecimentos ajudaram a consolidação desse tipo de pesquisa, dentre eles a teoria econômica positiva, a hipótese de mercado eficiente (HME), o desenvolvimento do Capital Asset Price Model (CAPM) e o estudo de eventos. Borba et al. (2009) delimitam que os estudos de Ball e Brown (1968), Beaver (1968), Watts e Zimmerman (1978) e Ohlson (1995) representam, nesse sentido, os trabalhos de vulto. Apesar de a maioria das pesquisas em

contabilidade representarem estudos de natureza positiva, a pesquisa normativa teve forte influência até a década de 1960, mas o atual contexto evidencia a maior produção a partir da teoria positiva, que diminuiu, na mesma proporção, outra discussão acalorada, sobre a eventual “supremacia” metodológica da abordagem quantitativa sobre a qualitativa, bem como o positivismo sobre o normativismo.

No cenário brasileiro, os trabalhos de Theóphilo (2000; 2004) e de Theóphilo e Iudícibus (2005) corroboram essa constatação, concluindo que o atual foco das pesquisas em contabilidade é de natureza teórico-empírica, centrados numa postura positiva:

Algumas características dos trabalhos são bastante distintas quando comparados os estudos produzidos nos diferentes sub-períodos. Na primeira fase, são predominantes trabalhos teóricos, que adotam postura normativa e desenvolvem investigações em profundidade, voltadas a propor novas idéias e visões. Por sua vez, o tipo de trabalho mais freqüente no segundo período é teórico-empírico, apresenta postura teórica positiva e realiza investigações em superfície, baseadas em teorias existentes e aceitas pela comunidade científica (THEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2005, p. 14).

O paradigma que surge, segundo esses autores, é a valorização dos estudos contendo pesquisas empíricas e a busca de uma maior aproximação dos trabalhos a um formato científico, sem, no entanto, atender as exigências quanto ao emprego de instrumentais e alternativas metodológicas disponíveis.

Nesse contexto, o método quantitativo representa, em princípio, a intenção de garantir a melhor precisão dos resultados e de evitar distorções de análise e de interpretação, possibilitando, dessa forma, uma margem de segurança quanto às inferências (RICHARDSON, 2008).

Já o método qualitativo, por outro lado, compreende um conjunto de interpretações que visam descrever e decodificar os componentes de um sistema complexo de significados, tentando traduzir e expressar o sentido dos fenômenos do mundo social (NEVES, 1996). Para Theóphilo e Martins (2007), essas pesquisas também são conhecidas como naturalistas, pois, para estudar um fenômeno social, é necessário ao pesquisador entrar em contato direto e prolongado com o ambiente no qual está inserido.

Os pesquisadores que adotam a abordagem qualitativa se opõem ao pressuposto que defende um modelo único de pesquisa para todas as ciências, já que as ciências sociais têm sua especificidade (TERENCE;

ESCRIVÃO FILHO, 2006). Esses autores, baseados nos estudos de Chizzotti (1995), Gay e Diehl (1992), Goldenberg (1999) e Gutierrez (1986), consideram que essa diferenciação deve-se à natureza do fenômeno estudado. As organizações são compostas por pessoas que agem de acordo com seus valores, sentimentos e experiências, que estabelecem relações internas próprias, inseridas em um ambiente mutável, em que os aspectos culturais, econômicos, sociais e históricos não são passíveis considerada um elemento do processo de formulação teórica.

A discussão dessa temática levanta uma aparente e falsa dicotomia (TERENCE; ESCRIVÃO FILHO, 2006) entre os conceitos das abordagens qualitativa e quantitativa, mas não reflete a relação necessária de dependência que existe no campo científico, cenário não diferente no contexto contábil. Martins e Theóphilo (2007) colaboram com a discussão apresentando, conforme o Quadro 1, um comparativo considerando como paradigma as próprias espécies de pesquisa.

Paradigma qualitativo	Paradigma quantitativo
1. Preferência por avaliações qualitativas.	1. Preferência por avaliações quantitativas.
2. Preocupação em entender, compreender e descrever os comportamentos humanos através de um quadro de referência.	2. Preocupação com a procura dos fatos e da causa do fenômeno social, através de medições de variáveis.
3. Enfoque fenomenológico.	3. Enfoque lógico-positivista.
4. Sistemas de descrições não controladas, observação natural.	4. Sistemas de medições controladas.
5. Subjetivo: perspectiva interior perto dos dados.	5. Objetivo: perspectiva externa, distanciamento dos dados.
6. Profundo: orientado para a descoberta; exploratório, descritivo, indutivo.	6. Superficial: orientado para a verificação; reducionista, baseado em inferência hipotético-dedutiva.
7. Orientado para o processo.	7. Orientado para o resultado.
8. Holístico: visa à síntese.	8. Particularizado: visa à análise.

Quadro 1 - Características dos paradigmas de pesquisa (qualitativo e quantitativo)

Fonte: Martins e Theóphilo (2007, p. 137).

O que se deve ter em mente é que não há dicotomia entre os conceitos, mas uma relação de dependência entre os diversos tipos de classificação, embora não necessariamente iguais, não cabendo assim a discussão sobre a supremacia de uma abordagem sobre a outra, assim como não há supremacia na discussão entre teoria e prática, por exemplo. O que se deve discutir em ciências não é a área predominante, mas o crescimento natural que ela deve ter enquanto motivadora na resolução de problemas, sejam eles sociais ou da natureza.

Uma questão que se coloca frente aos paradigmas refere-se à oportunidade de aplicação de uma abordagem frente à outra, devendo-se considerar como fator de decisão o fundamento teórico, que pode exigir a utilização de uma abordagem específica, ou mesmo a combinação de ambas, confirmando a inexistência de dicotomia.

### 3 DELINEAMENTO METODOLÓGICO

A amostra considera as dissertações defendidas e aprovadas, entre 2002 e 2008, nos programas de pós-graduação strictu sensu em Ciências Contábeis ofertados pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em

Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape) e pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (PMIPGCC).

Esses programas foram escolhidos por serem relativamente novos (aproximadamente dez anos de existência cada). Além desse aspecto, os dois oferecerem o doutoramento em Ciências Contábeis, mas ainda não têm teses defendidas.

A escolha também se fundamenta nos achados do trabalho de Cardoso, Oyadomari e Mendonça Neto (2008), que identificaram um crescimento da pesquisa com abordagem positiva no contexto brasileiro, mas com alta concentração de trabalhos realizados na Universidade de São Paulo (USP), sendo uma oportunidade para verificar se este crescimento também ocorre em outros programas. Tendo em conta a população de 316 dissertações como passíveis de serem objeto de pesquisa (151 da Fucape e 165 do PMIPGCC), para seleção da amostra utilizou-se a seleção aleatória simples, tendo em vista que o estudo não tem propósito inferencial. Assim, foi feito um corte seccional,

de onde foram selecionados 68 trabalhos, sendo 32 da Fucape e 36 do PMIPGCC, verificando-se, para cada ano, porém, a proporcionalidade de 20% de itens de composição da amostra para cada ano.

As observações foram realizadas a partir dos resumos e dos capítulos de detalhamento da metodologia apresentada na pesquisa; os dados coletados foram, então, submetidos à análise, utilizando-se um checklist, tendo em conta questões subjetivas de classificação inerentes ao tipo de coleta e análise aqui empreendida. Nesse sentido, a pesquisa considerou a sumarização dos dados em forma de tabela, atendendo as seguintes orientações pré-definidas:

- (a) o levantamento das dissertações defendidas nos dois programas no período analisado;
- (b) operacionalização do *checklist*, de modo a sumarizar as informações epistemológicas de cada trabalho, considerando os tipos de problema, de estudo, de abordagem metodológica, abordagem e causalidade, que estão subdivididas em itens no instrumento de levantamento de dados; e,
- (c) estatística descritiva dos dados, de modo a identificar as frequências relativas e absolutas dentro da amostra analisada.

Para classificar os trabalhos quanto às observações a serem realizadas, tomaram-se como parâmetro as características e definições apresentadas em Theóphilo (2000; 2004) e Theóphilo e Iudícibus (2005) e o manual de metodologia científica de Martins e Theóphilo (2007), com as variáveis e suas respectivas definições operacionais dispostas no Quadro 2.

Característica		Descrição
Problema	Conceitual	Envolve abordagem com hipóteses e observações.
	Empírico	Envolve asserções testáveis a propósito de seu caráter e de suas consequências.
	Metodológico	Caracteriza-se por construir algo dentro de especificações particulares.
Estudo	Teórico	Envolve estudos focalizados em revisão de bibliografia, didáticos, com proposta de modelo teórico e crítico-reflexivo.
	Teórico-empírico	Envolve estudos do tipo experimental, quase-experimental, levantamento, estudo de caso, pesquisa-ação, proposta de modelo empírico e documental.
Abordagem metodológica	Empirista	Dá ênfase à observação empírica, teste experimental e mensuração quantitativa das variáveis.
	Estruturalista	Visa descobrir a estrutura do fenômeno, estudar sua essência para identificar suas ligações determinantes.
	Fenomenológica descritiva	Aborda a experiência vivida pelo pesquisador ou da apreensão da experiência vivida por outra pessoa.
	Positivista	Dá ênfase à observação dos fatos, bem como teste de hipóteses e busca de generalizações.
Abordagem	Qualitativa	Envolve descrições, compreensões, interpretações, análises de informações, fatos, ocorrências.
	Quantitativa	Envolve a organização, sumarização, caracterização e interpretação de dados numéricos, geralmente envolvendo métodos e técnicas estatísticas.
	Quali-Quantitativa	Traz as duas abordagens ou se enquadra em mais de um dos aspectos anteriores.
Causalidade	Compreensiva	Significação é interna e refere-se à significação dos fenômenos compreendidos como totalidades por um sujeito. Considera a consistência lógica e a coerência semântica.
	Explicativa	Significação é externa, segundo o modelo fisicalista, entre variáveis e fenômenos. A explicação busca encontrar invariantes nomológicas ou leis aleatórias.
	Ambas	Significação se enquadra em mais de um dos aspectos anteriores.

Quadro 2 - Definições operacionais das variáveis observadas na coleta de dados.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de Theóphilo (2000, 2004), Theóphilo e Iudícibus (2005) e Martins e Theóphilo (2007).

É importante destacar que os programas analisados tiveram apenas dissertações de mestrado. Apesar do PPGCC da UnB/UFPA/UFRRN terem doutorado, não tiveram nenhuma tese de doutoramento aprovada ainda.

#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para a análise aqui empreendida, toma-se como vetor de comparação as pesquisas desenvolvidas por Theóphilo (2000; 2004) e Theóphilo e Iudícibus (2005). Considerando o total de dissertações produzidas (a população da qual foi extraída a amostra para análise) exposto na Tabela 1, observa-se que os programas tiveram 336 defesas, sendo 159 da Fucape e 177 do PMIPGCC.

Tabela 1 - Quantidade de defesas por programas

Ano de defesa	Fucape		PMIPGCC		Total geral	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
<b>2002</b>		0	10	6,1	10	3,2
<b>2003</b>		0	23	13,9	23	7,3
<b>2004</b>	23	15,2	21	12,7	44	13,9
<b>2005</b>	4	2,6	25	15,2	29	9,2
<b>2006</b>	46	30,5	26	15,8	72	22,8
<b>2007</b>	38	25,2	33	20,0	71	22,5
<b>2008</b>	40	26,5	27	16,4	67	21,2
<b>Total</b>	151	100,0	165	100,0	316	100,0

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se ainda um crescimento acentuado ao longo dos anos, ou seja, em 2002 foram defendidas 10 dissertações, sendo este número elevado em seis vezes em 2006, que evidencia um total de 72 defesas, o que possibilita a melhor classificação e análise quanto aos objetivos propostos por esta pesquisa. Ressalta-se, entretanto que tal crescimento foi provocado pela Fucape, tendo em conta que o PMIPGCC manteve crescimento gradual de seus patamares históricos.

##### 4.1 ANÁLISE QUANTO AO TIPO DE PROBLEMA

Entendido como um indicador de robustez da qualidade da pesquisa (THEÓPHILO, 2000; 2004; THEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2005; MARTINS; TEÓPHILO, 2007), o problema e sua definição acertada representa um importante quesito para a consistência lógica de um trabalho.

Os dados da Tabela 2 corroboram os achados das pesquisas anteriores, evidenciando predominância da ênfase empírica quanto ao tipo de problema. Os trabalhos da Fucape evidenciaram um predomínio de 78,13%, e do PMIPGCC de 52,78%.

Tabela 2 - Quanto ao tipo de problema

IES/tipo	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Total	% / IES	% / Total
Fucape			5	1	10	8	8	32	100,00	47,06
Conceitual						2		2	6,25	2,94
Empírico			5	1	8	3	8	25	78,13	36,76
Metodológico					2	3		5	15,63	7,35
PMIPGCC	2	5	5	5	6	7	6	36	100,00	52,94
Conceitual	1	1			3	1	2	8	22,22	11,76
Empírico	1	2	3	4	3	3	3	19	52,78	27,94
Metodológico		2	2	1		3	1	9	25,00	13,24
<b>Total geral</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>6</b>	<b>16</b>	<b>15</b>	<b>14</b>	<b>68</b>		<b>100,00</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Quando se verificam conjuntamente as tipologias e o problema de pesquisa, percebe-se que há uma relação de influência na definição deste último, como pode ser destacado nos estudos desenvolvidos no programa da Fucape, em que

a escolha do tipo de problema empírico corrobora a preferência quanto ao tipo de estudo abordado anteriormente (teórico e teórico-empírico). Na análise global, 64,7% dos problemas são de natureza empírica, e 20,59% são metodológicos.

#### 4.2 ANÁLISE QUANTO AO TIPO DE ESTUDO

Quanto ao tipo de estudo, a pesquisa revelou que 100% dos trabalhos realizados no programa da Fucape são do tipo teórico-empírico, enquanto os do PMIPGCC demonstraram certo equilíbrio, com 58,33% dos trabalhos sendo de natureza teórico-empírica e 41,67% de natureza teórica.

Na análise global, entretanto, identifica-se um aumento expressivo da tipologia teórico-empírica, totalizando 77,94% dos trabalhos, ou seja, 53 dos 68 trabalhos analisados.

Tabela 3 - Quanto ao tipo de estudo

IES/tipo	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Total	% / IES	% / Total
Fucape			5	1	10	8	8	32	100,00	47,06
Teórico-empírico			5	1	10	8	8	32	100,00	47,06
PMIPGCC	2	5	5	5	6	7	6	36	100,00	52,94
Teórico		2	2	3	2	4	2	15	41,67	22,06
Teórico-empírico	2	3	3	2	4	3	4	21	58,33	30,88
<b>Total geral</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>6</b>	<b>16</b>	<b>15</b>	<b>14</b>	<b>68</b>		100,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

No trabalho de Theóphilo e Iudícibus (2006), os autores constataram uma preferência pela realização de estudos teórico-empíricos, evidenciando que 57% dos trabalhos analisados referem-se a esse tipo pesquisa. Destacaram ainda que, durante o período de 1994 a 1998, as pesquisas tinham mais ênfase teórica, cujos dados amostrais revelaram um número em torno de 75% para estudos desse tipo, enquanto, entre o período de 1999 a 2003, esse tipo de abordagem teve uma leve queda, passando a representar 64% dos estudos totais.

O que se constata quanto ao tipo de estudo confirma os achados anteriores a este trabalho, resultado talvez da abordagem mais acentuada dos estudos de natureza positiva, que se materializam ao longo dos anos em função do paradigma econômico defendido por Watts e Zimmerman (1986) e Zimmermam (2001). Para este último, o paradigma facilita o processo de explicar e predizer pontos centrais nos estudos de tipologia positiva.

#### 4.3 ANÁLISE QUANTO AO TIPO DE ABORDAGEM METODOLÓGICA

A abordagem metodológica pode ser definida como a estratégia e caminhos que o autor vai utilizar/percorrer para atingir os objetivos propostos no trabalho (MARTINS; TEÓPHILO, 2007).

Na análise, conforme se apresenta na Tabela 4, pode ser observado que não existe uma tendência definida de maneira global (Positivista com 45,89%, Empirista e Estruturalista com 26,47% cada), mas apenas quando se analisa cada programa separadamente.

Tabela 4 - Quanto ao tipo da abordagem metodológica

IES/tipo	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Total	% / IES	% / Total
Fucape			5	1	10	8	8	32	100,00	47,06
Empirista				1	1	2	3	7	21,88	10,29
Estruturalista					2	2		4	12,50	5,88
Fenom. Descritiva						1		1	3,13	1,47
Positivista			5		7	3	5	20	62,50	29,41
PMIPGCC	2	5	5	5	6	7	6	36	100,00	52,94
Empirista	1		1	2	5	1	1	11	30,56	16,18
Estruturalista	1	3	2	2	1	3	2	14	38,89	20,59
Positivista		2	2	1		3	3	11	30,56	16,18
<b>Total geral</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>6</b>	<b>16</b>	<b>15</b>	<b>14</b>	<b>68</b>		<b>100,00</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

No programa da Fucape, evidencia-se que as características são voltadas à abordagem positivista, com 62,50% dos trabalhos, predomínio este não revelado no PMIPGCC. No contexto desse programa não existe uma tendência definida quanto ao tipo de abordagem metodológica, apesar de a maioria dos trabalhos evidenciar abordagens empiristas e positivistas (61,12%). Na análise geral, percebe-se um predomínio da abordagem positivista (45,59%), confirmando os achados de pesquisa anteriores.

#### 4.4 ANÁLISE QUANTO AO TIPO DE ABORDAGEM DA PESQUISA

A Tabela 5 mostra a divisão dos trabalhos quanto à abordagem da pesquisa em três classes: qualitativa, quantitativa e quali-quanti. Pelas frequências observadas, nota-se uma concentração de trabalhos de natureza quantitativa, corroborando as constatações presentes na literatura quanto à supremacia de trabalhos dessa natureza (KOTHARI, 2001; THEÓPHILO, 2000; 2004). Na análise individual, esse achado é ainda maior no programa da Fucape, em que 65,63% têm caráter quantitativo, comparados aos 50% do PMIPGCC.

A comparação evidencia ainda um equilíbrio no PMIPGCC, revelando que 47,22% são pesquisas qualitativas e 50% são de natureza quantitativa. Talvez esse equilíbrio seja resultado do campo de aplicação das pesquisas, no seio organizacional. Isso corrobora as afirmações de Terence e Escrivão Filho (2006), de que a pesquisa qualitativa, inicialmente usada em antropologia e sociologia, a partir dos anos 1960, incorpora-se a outras áreas, ganhando espaço considerável na administração e especialmente nos estudos organizacionais.

Tabela 5 - Quanto ao tipo de abordagem da pesquisa

IES/tipo	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Total	% / IES	% / Total
Fucape			5	1	10	8	8	32	100,00	47,06
Qualitativa						3	4	7	21,88	10,29
Quantitativa			3	1	5	4	8	21	65,63	30,88
Quali-Quanti			2		2			4	12,50	5,88
PMIPGCC	2	5	5	5	6	7	6	36	100,00	52,94
Qualitativa	1	2	2	3	2	5	2	17	47,22	25,00
Quantitativa	1	3	3	2	4	2	3	18	50,00	26,47
Quali-Quanti							1	1	2,78	1,47
<b>Total geral</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>6</b>	<b>16</b>	<b>15</b>	<b>14</b>	<b>68</b>		<b>100,00</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Esse equilíbrio não é refletido numa análise temporal em relação à Fucape, cujos trabalhos de natureza qualitativa tiveram as maiores frequências em apenas dois anos (2006 e 2007). Por essas constatações, suporta-se afirmar que a pesquisa quantitativa, no total (30,88% na Fucape, mais 26,47% no PMIPGCC), é uma tendência que pode ser observada com predominância em mais de 50% da amostra.

#### 4.5 ANÁLISE QUANTO AO TIPO CAUSALIDADE

Quanto à causalidade, observa-se (Tabela 6) que os dois programas enfatizam o tipo explicativa (a Fucape com 59,38% e o PMIPGCC com 62,50%), confirmando o disposto na literatura, sendo evidenciada na maioria dos trabalhos pautados nesse contexto (THEÓPHILO, 2004, p. 178).

Tabela 6 - Quanto ao tipo da causalidade

IES/tipo	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Total	% / IES	% / Total
Fucape			5	1	10	8	8	32	100,00	47,06
Compreensiva			1	1	6	2	3	13	40,63	19,12
Explicativa			4		4	6	5	19	59,38	27,94
PMIPGCC	2	5	5	5	6	7	6	36	112,50	52,94
Explicativa	1	2	2	2	3	2	3	20	62,50	29,41
Compreensiva	1	3	3	3	3	4	3	15	41,67	22,06
Ambos						1		1	2,78	1,47
<b>Total geral</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>6</b>	<b>16</b>	<b>15</b>	<b>14</b>	<b>68</b>		<b>100,00</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.



Destaca-se ainda uma parcela significativa que se importa em compreender os fatos (41,18%), em contraponto com questões de explicar.

No que se refere aos programas, verifica-se que há, na Fucape, uma tendência maior de os trabalhos serem parecidos em termos epistemológicos em relação às variáveis aqui observadas, enquanto para o PMIPGCC parece haver uma característica mais “ecclética”, seguindo as pesquisas diversos matizes. Tais características não devem, entretanto, ser interpretadas como indicadores de qualidade, mas como forma de se estabelecer na comunidade científica. Por outro lado, o fato de as características da pesquisa empreendida na Fucape serem mais compatíveis com as tendências de pesquisa apontadas por Kothari (2001), Theóphilo (2000; 2004), Theóphilo e Iudícibus (2005) e Borba et al. (2009), pode ser, a princípio, um indicativo do sucesso daquela instituição, que parece estar mais alinhada ao paradigma de pesquisa atual na área contábil do que o PMIPGCC.

## 5 DESTAQUES DA PESQUISA

Os resultados demonstram, comparativamente aos estudos desenvolvidos por Theóphilo (2000; 2004) e Theóphilo e Iudícibus (2005), que o contexto das pesquisas segue a tendência apontada, havendo, contudo, uma pequena elevação para trabalhos de natureza qualitativa, mas ainda prevalecendo os de natureza quantitativa. Esse resultado é particularmente interessante, tendo em conta que as pesquisas de Theóphilo aqui citadas não tiveram em seu bojo trabalhos da Fucape e observaram tão somente dois anos da pesquisa do PMIPGCC (2002 e 2003), indicando que a tendência apontada à época se concretizou.

Percebe-se claramente, confirmando a tendência preconizada pelos estudos de Kothari (2001) e Borba et al. (2009), a supremacia de estudos de natureza positiva sobre

os de natureza normativa, fruto principalmente das pesquisas que relacionam informações financeiras e mercado de capitais, consolidadas pela teoria econômica positiva, a hipótese de mercado eficiente (HME) e o desenvolvimento do modelo CAPM.

Vale ressaltar, porém, que não é o uso de métodos quantitativos que leva um trabalho a ser positivo, nem tampouco uma pesquisa qualitativa é de base normativa, uma coisa não leva necessariamente à outra, havendo formas de se fazer pesquisa que devem ser observadas de acordo com o problema de pesquisa proposto e com os objetivos. O método empregado não está, necessariamente, vinculado a uma linha ou à outra.

Dessa forma, apesar dessa supremacia quantitativa, epistemologicamente os trabalhos analisados (2002 a 2008) demonstram que não há variação significativa quanto à abordagem, tipo de estudo, ao tipo de problema e à metodologia e causalidade, mantendo-se um equilíbrio histórico em relação aos trabalhos de períodos anteriores, envolvendo o período de 1994 a 2003.

Ressaltam-se, como limitações desta pesquisa, o corte temporal, o número de programas e os objetos pesquisados, bem como a subjetividade inerente à classificação dos trabalhos, muito embora tenham sido tomados cuidados para minimizar o impacto dessa questão, uma vez que apenas foram pesquisados trabalhos defendidos em programas de mestrado. Como sugestões para pesquisas futuras, considera-se importante observar outros aspectos epistemológicos, tais como os aqui utilizados, bem como a comparação entre o que foi traçado no problema de pesquisa e o alcance dos objetivos, vinculando-os à adequação da utilização de métodos quantitativos (testes de hipóteses e amostragem, por exemplo), haja vista a tendência na utilização de tais instrumentos como forma de se fazer as análises.

## REFERÊNCIAS

- BALL, R.; BROWN, P. An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research (JAR)*, v. 6, n. 6, p. 159-178, Autumn 1968.
- BEAVER, W. H. Directions in accounting research. *Accounting Horizons*, v. 10, n. 2, p. 113-124, jun. 1996.
- BORBA, J. A. et al. Paradigma atual da ciência contábil: percepção de docentes de universidades norte-americanas em relação à pesquisa em contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 3, n. 1, p. 46-64, jan./abr. 2009.
- CARDOSO, R. L.; OYADOMARI, J. C. T.; MENDONÇA NETO, O. R. Influência da positive accounting nos programas de mestrado em Contabilidade: uma análise bibliométrica da produção acadêmica de 2002 a 2005. *Brazilian Business Review*, v. 4, n. 2, p. 158-170, maio/ago. 2007.
- CHIZZOTTI, A. *Pesquisa em ciências humanas e sociais*. São Paulo: Cortez, 1995.
- GAY, L.; DIEHL, P. *Research methods for business and management*. New York: Maxwell Macmillan, 1992.
- GOLDENBERG, M. *A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais*. Rio de Janeiro: Record, 1999.
- GUTIERREZ, G. L. A Metodologia científica e o estudo das organizações. *Revista de Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, v. 26, n.1, p. 91-96, jan./mar. 1986.
- IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.
- JAPIASSU, H. F. *Introdução ao pensamento epistemológico*. 6. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.
- KOTHARI, S. P. Capital markets research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, v. 31, n. 1-3, p. 105-231, sept. 2001.
- LOPES, A. B.; IUDICIBUS, S.; MARTINS, E. Sobre a necessidade de se estudar contabilidade e (e não ou) finanças. *Revista de Contabilidade e Finanças*, v. 19, n. 47, p. 5, maio/ago. 2008. (Editorial).
- MARTINS, E. Normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro? *Revista Contabilidade e Finanças*, n. 39, p. 5, set./dez. 2005. (Editorial).
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.
- NEVES, J. L. Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades. *Caderno de Pesquisa em Administração*, v. 1, n. 3, p. 1-5, 2º sem. 1996. Disponível em: <www.ead.fea.usp.cad-pesq/arquivos/C03-art06.pdf>. Acesso em: 3 nov. 2009.
- OHLSON, J. A. Earnings, book values, and dividends in equity valuation. *Contemporary Accounting Research*, v. 11, n. 2, p. 661-687, spring 1995.
- RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- TERENCE, A. C.; ESCRIVÃO FILHO, E. Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 26., 2006, Fortaleza. *Anais...* Rio de Janeiro: Abepro, 2006.
- THEÓPHILO, C. R. *Pesquisa em contabilidade no Brasil: uma análise crítico-epistemológica*. São Paulo, 2004. 212 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade*. São Paulo, 2000. 131 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 2000.
- THEÓPHILO, C. R.; IUDÍCIBUS, S. Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil. *UnB Contábil*, v. 8, n. 2, p. 147-175, jul./dez. 2005.
- WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Positive accounting theory. New Jersey: Prentice-Hall, 1986. \_\_\_\_\_. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, v. 53, n. 1, p. 112-134, jan. 1978.
- ZIMMERMAN, J. L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, n. 1-3, p. 411-427, dec. 2001.

Recebido em: 30/08/2010

Aceito em: 01/12/2010