



AS NOVAS ABORDAGENS METODOLÓGICAS NA PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL

Theóphilo, Carlos Renato*
Iudícibus, Sérgio de**

* Mestre e doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP
Professor da Universidade Estadual de Montes Claros – Minas Gerais

** Professor Titular Doutor e Livre-Docente do Departamento de Contabilidade e Atuária
da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo -
USP

Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 – Cidade Universitária – São Paulo (SP) – CEP 05508-
900

E-mail: theophillo@uol.com.br

Resumo

Em algumas áreas das Ciências Sociais, a insatisfação dos pesquisadores com as concepções metodológicas tradicionais tem levado a um crescente interesse por outras formas de abordar a realidade. O emprego das abordagens não-convencionais na pesquisa contábil realizada no Brasil é ainda bastante incipiente. Este artigo faz uma incursão no estudo das novas propostas metodológicas de pesquisa e as compara com as denominadas metodologias convencionais, levando em conta diversos pressupostos epistemológicos. As abordagens alternativas partem da concepção que a realidade social possui particularidades suficientes para justificar o seu estudo com metodologias próprias. As conclusões deste artigo apontam para a oportunidade do emprego das metodologias alternativas nas pesquisas em Contabilidade Gerencial, dado o seu objeto de estudo e a ênfase que nelas tem sido dada às variáveis de natureza social. Dada a complexidade da realidade social, defende-se o convívio das diversas metodologias nas pesquisas voltadas ao estudo.

Palavras Chave: pesquisa, Contabilidade, abordagens metodológicas, abordagens metodológicas não-convencionais, abordagens metodológicas convencionais



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costos**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



**II Congreso de la
Asociación Española de
Contabilidad Directiva**

1. Introdução

A pesquisa em Contabilidade é ainda pouco discutida no Brasil. Em algumas outras áreas do conhecimento, a análise da produção científica é considerada como um elemento fundamental para a reflexão crítica sobre seu próprio estágio de desenvolvimento. Nesse sentido, são organizados seminários específicos, promovidas discussões e produzidos diversos estudos, que contemplam desde os tipos de metodologias utilizadas nos trabalhos até análises críticas sobre a qualidade da pesquisa que vem sendo realizada.

Um dos assuntos mais debatidos em outras áreas das ciências sociais, no tocante à pesquisa, envolve a questão das novas abordagens metodológicas. A busca por opções metodológicas alternativas relaciona-se com a necessidade de, em vista da dinâmica e complexidade da realidade social, abordá-la de uma forma diferente daquela própria das ciências naturais.

Em vista desses aspectos, este artigo tem como objetivo a incursão no estudo das abordagens metodológicas não-convencionais e a comparação entre estas e as metodologias de pesquisa consideradas tradicionais, a partir da análise de alguns dos seus pressupostos. Com isso, busca-se contribuir para o debate sobre a oportunidade do emprego das novas abordagens metodológicas nas pesquisas da área, mais especificamente naquelas voltadas à Contabilidade Gerencial.

Essa discussão é pertinente, dada a sua importância para o esforço da busca pela qualidade das pesquisas produzidas. Justifica-se, além do mais, por não se encontrar na literatura contábil do país a discussão sobre as metodologias de pesquisa em Contabilidade sob o enfoque aqui adotado.

2. Estudos Empíricos Sobre a Pesquisa Contábil no Brasil

São encontrados poucos estudos empíricos que analisam a produção científica em Contabilidade no Brasil. Em um desses estudos, Riccio, Carastan e Sakata (1999) analisam as teses e dissertações defendidas até o ano de 1998, nos três Programas de Pós-Graduação em Contabilidade então reconhecidos pela CAPES – um total de 386 trabalhos. No artigo, são apresentados os resultados de estudo feito em relação ao conjunto dos programas pesquisados. São analisadas as tendências verificadas na escolha dos assuntos por área de concentração, os fatores que afetam a escolha dos temas, além de se identificarem as técnicas de coleta de dados empregadas nos trabalhos.

Em um estudo realizado por Theóphilo (2000), faz-se uma análise da produção científica do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, sob o enfoque epistemológico¹. A análise leva em conta as instâncias do processo de produção do conhecimento – epistemológica, teórica, metodológica e técnica. Os resultados do estudo indicam, entre diversos outros aspectos, em relação a uma amostra de 25% das teses e dissertações defendidas no programa, no período de 1984 a 1998, a percepção quanto ao emprego quase que exclusivo das abordagens convencionais.

3. Abordagens Metodológicas

O termo metodologia tem sido empregado com diferentes significados, designando tanto o estudo dos métodos quanto o método ou métodos empregados por uma dada ciência. Embora essa ambigüidade não leve a maiores equívocos, a maioria dos autores prefere adotar a primeira das referidas acepções.

Dentre eles, Hegenberg (1976) indica que metodologia é o estudo dos métodos científicos. O objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa. Por sua vez, método (do grego *méthodos*) é o caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo.

De uma outra forma, a metodologia é equiparada a uma preocupação instrumental: a ciência busca captar a realidade; a metodologia trata de como isso pode ser alcançado (Demo, 1995). Assim consideradas, as metodologias – ou abordagens metodológicas – identificam os diversos modos de abordar ou tratar a realidade, relacionados com diferentes concepções que se tem dessa realidade. São paradigmas que inspiram o processo de produção científica, embora, muitas vezes, o pesquisador não perceba esse tipo de influência.

As abordagens metodológicas são organizadas a partir de diversas propostas de classificação. O referencial epistemológico adotado neste estudo baseia-se, com algumas adaptações, em Gamboa (1987) e Martins (1994). As metodologias, assim consideradas, são originárias do positivismo, da fenomenologia e do marxismo – correntes do pensamento científico definidas por Triviños (1987) como as que mais têm orientado a pesquisa em ciências sociais na nossa época.

¹ A Epistemologia (do grego *episteme*: ciência) é o ramo da Filosofia que estuda a investigação científica e seu produto: o conhecimento científico.

O estudo das metodologias também poderia ter sido realizado com base em outros tipos de referenciais. O mais importante em selecionar um deles para o estudo é a oportunidade de, a partir dessa perspectiva, analisar as abordagens como unidades lógicas, discutir a inter-relação entre os seus elementos e poder compará-las entre si.

O uso dos termos abordagens “convencionais” e “não-convencionais” pretende apenas designar essas concepções, de forma a permitir sua comparação. Não visa separá-las em termos do que se considera adequado ou não para o emprego nas pesquisas em ciências sociais, mesmo porque considera-se de suma importância o estudo da realidade sob diferentes perspectivas.

4. Pesquisa em Ciências Sociais

As ciências sociais compreendem um grupo de áreas do conhecimento cujo objeto é condicionado pelo contexto social. Segundo Gil (1994), essas ciências tratam dos fenômenos que envolvem os aspectos atinentes ao homem em seus múltiplos relacionamentos com outros homens e instituições sociais.

A Contabilidade integra essas ciências pois, embora não estude fenômenos sociais diretamente, o fator social é predominante.

O emprego nas ciências sociais dos paradigmas metodológicos próprios das ciências da natureza é explicada a partir da análise do seu próprio processo evolutivo. Como indica Chaui (1999), o estudo do homem como objeto científico é uma idéia surgida no século XIX; antes disso, as ciências matemáticas e naturais já estavam constituídas. Para alcançar respeitabilidade científica, as ciências sociais passaram a estudar seu objeto empregando concepções metodológicas utilizadas naqueles campos do conhecimento.

Os resultados obtidos nas ciências sociais foram muitas vezes contestados, por não se aproximarem de um padrão de estabilidade e precisão próprio das ciências naturais. Esse questionamento tem perdido força desde a postulação do Princípio da Incerteza de Heisenberg e a constatação de que o observador também pode interferir nos fenômenos naturais (no caso, fenômenos da física quântica).

A insatisfação de pesquisadores de algumas áreas das ciências sociais com as concepções metodológicas tradicionais, no entanto, tem levado a um crescente interesse por outras formas de abordar a realidade. Dentre as diversas críticas que têm sido formuladas à maneira predominante de se fazer pesquisa em ciências sociais, algumas das principais são: estudo dos fenômenos de forma isolada, ênfase demasiada nas análises quantitativas, crença

na possibilidade da separação entre o sujeito e o objeto e conceito de causalidade baseado em um fluxo linear entre variáveis.

5. Abordagens Metodológicas Convencionais

As abordagens consideradas convencionais, no referencial adotado, são a empirista, a positivista, a funcionalista, a sistêmica e a estruturalista. Alguns autores, como Gamboa (1987), chamam as metodologias convencionais de empírico-analíticas, por estas buscarem obter o conhecimento científico a partir da decomposição dos fenômenos nas suas variáveis básicas, estudadas, em geral, de forma quantitativa. Este termo não é adotado neste estudo porque esses processos analíticos de redução da realidade em unidades cada vez menores não são próprios de todas as abordagens ditas convencionais.

Outro aspecto a ressaltar é que, embora as metodologias convencionais apresentem características comuns quanto a pressupostos de caráter abrangente, também possuem diferenças significativas de alcance e complexidade entre si. Nesse sentido, as concepções estruturalista e sistêmica superam diversas das críticas apontadas em relação às abordagens convencionais. Divergem das propostas alternativas, principalmente, por não conceberem que as peculiaridades da realidade social justificam seu estudo de maneira diferenciada da realidade natural.

5.1. Abordagem Empirista

A colocação da indução empírica como critério de distinção entre o que seria ou não seria ciência é atribuída à escola inglesa dos séculos XVI, XVII e XVIII, representada principalmente por Bacon, Locke, Mill e Hume.

Os empiristas entendem que a ciência explica apenas a face observável da realidade. A superfície dos fenômenos é a única dimensão alcançada pelos sentidos. Estes, assumem um papel relevante, já que se parte do princípio que todas as pessoas têm a mesma capacidade de observação. Existe no empirismo a crença na separação entre sujeito e objeto. Considera-se que o dado existe independente de qualquer atribuição de valor ou posicionamento teórico e possui um conteúdo evidente, livre de pressupostos subjetivos.

A ciência é vista como uma descrição dos fatos baseada em observações e experimentos que permitem estabelecer induções. A teoria científica é um resultado desse processo. Por isso, o cuidado em se estabelecer procedimentos experimentais rigorosos, uma vez que deles depende a formulação de conceitos e teorias (Chauí, 1999).

Segundo Demo (1995), o empirismo representou uma reação compreensível aos excessos da especulação dedutiva, observada principalmente na França e Alemanha. O autor indica que o empirismo exerceu um papel importante na construção das teorias científicas, tendo defendido as ciências sociais de uma especulação desenfreada, contribuindo para a elaboração de uma infinidade de técnicas de coleta de dados e concorrido para as propostas de vários tipos de métodos e técnicas.

O autor adverte, porém, que os méritos dessa reação não podem ser exagerados, pois com ela foi consagrado o entendimento de reduzir toda a realidade à sua face empírica.

5.2. Abordagem Positivista

Embora tenha raízes na abordagem empirista, o positivismo é uma metodologia bem mais complexa que aquela, tendo aprofundado algumas das suas concepções e abandonado outras.

Na evolução do positivismo, podem ser identificados, pelo menos, dois momentos bem definidos: o *positivismo clássico*, associado principalmente às idéias de Auguste Comte (1798-1857), seu fundador; e o *neopositivismo*, que tem entre as suas tendências mais marcantes o positivismo lógico (ou empirismo lógico). Dentre as diversas características associadas ao positivismo, pode-se relacionar algumas mais comumente citadas pelos estudiosos, com vistas a traçar as linhas gerais dessa abordagem científica, principalmente na versão do neopositivismo.

Uma dessas características é a ênfase nas relações entre as coisas. Triviños (1987) explica que essa postura decorre do fato de que ao positivismo não interessam as causas dos fenômenos, mas sim como se produzem as relações entre os fatos. Para a consecução desse objetivo, foram criados diversos instrumentos (como questionários, escalas de atitudes, tipos de amostragem etc.) e privilegiou-se a estatística.

Outra característica dessa abordagem – a regra da neutralidade da ciência – consiste na idéia do estudo dos fatos sem o interesse nas suas conseqüências práticas. O propósito do cientista é retratar a realidade, não julgá-la. Segundo o mesmo autor, essa idéia já foi defendida com mais entusiasmo. Depois de muito combatida, principalmente no âmbito das ciências sociais, hoje são poucos os que ainda tentam sustentar esse argumento.

Ao positivismo também é associada a crença na unidade metodológica. Os métodos das ciências naturais são tomados como modelos, por considerar-se que tanto os

fenômenos da natureza quanto os fenômenos sociais são regidos por leis invariáveis. Como indica Demo (1995), esse entendimento faz com que os positivistas entendam que toda realidade deve ser tratada de forma semelhante, dando-se ênfase à lógica formal, tida como um arcabouço aplicável a toda construção científica.

5.3. Abordagens Sistêmica

A abordagem sistêmica tem a sua origem associada à teoria dos sistemas – mais especificamente, à teoria geral dos sistemas, elaborada por Bertalanffy (1901-1972).

Segundo Demo (1995), existe nessa abordagem a crença na unidade da ciência, assim como se verifica em quase todas as metodologias. A particularidade da abordagem sistêmica está na fundamentação utilizada para justificar essa crença, que se baseia na isoformia das leis nos diferentes campos do conhecimento, contrapondo-se à idéia da unificação da ciência vista como uma redução das ciências à física.

Bertalanffy (1977) relaciona três requisitos para explicar a existência desse suposto isoformismo nos diferentes campos. Para explicar o primeiro pressuposto o autor recorre a uma analogia: assim como o número de expressões matemáticas simples usado para descrever os fenômenos naturais é limitado, o número de esquemas intelectuais também é restrito, o que permite que os enunciados em linguagem ordinária possam ser aplicados em domínios completamente diferentes.

Outro aspecto consiste em conceber que a realidade tem uma natureza tal que permite a aplicação das leis e esquemas construídos pelo pensamento. A ciência é possível porque não coincide com a realidade.

O terceiro requisito que contribui para explicar o isoformismo baseia-se na idéia que as concepções elaboradas nos diversos domínios da ciência referem-se a sistemas. E que existem princípios gerais de sistemas ou uma “teoria geral de sistemas” mais ou menos desenvolvida que se aplica aos sistemas de qualquer natureza.

A abordagem sistêmica reconhece numa problemática de pesquisa a predominância do todo sobre as partes. Por isso, privilegia o estudo do seu objeto de forma globalizada, com ênfase nos aspectos estruturais e nas relações entre seus elementos constitutivos.

Nessa abordagem, é considerada inadequada a noção estrita de causalidade, baseada no estudo da realidade reduzida a unidades cada vez menores, que por conseguinte se expressa em um “sentido único”. De outra forma, privilegia-se a causalidade em termos

de elementos em interação mútua, condizente com as necessidades da ciência moderna, e com noções surgidas nos diversos campos de estudos, como “totalidade, holístico, organísmico”, dentre outros (Bertalanffy, 1977).

5.4. Abordagem Estruturalista

O estruturalismo é uma abordagem surgida no início do século XX que, a exemplo do positivismo e da abordagem sistêmica, confere um caráter formal à ciência, aplicando a mesma postura metodológica para as realidades social e natural.

Ao longo do desenvolvimento das ciências sociais, diversas correntes do pensamento foram intituladas “estruturalistas” por recorrerem à noção de estrutura para explicação da realidade. Hoje, o termo é utilizado sobretudo para designar as tendências que têm suas bases conceituais no linguísta Ferdinand Saussure e no antropólogo Lévi-Strauss.

No método estruturalista, a busca da explicação científica realiza-se por meio da construção de modelos. Um traço fundamental do estruturalismo é a concepção de que o conhecimento da realidade somente torna-se possível quando são identificadas suas formas subjacentes e invariantes. A realidade é aparentemente complexa. Todavia, o estudo dos seus elementos internos profundos revela a existência de uma ordem, de uma regularidade, a partir do que se processa a explicação da variedade dos fenômenos.

6. Abordagens Metodológicas Não-Convencionais

As metodologias “não-convencionais” – representadas no referencial adotado pelas abordagens crítico-dialética e fenomenológico-hermenêutica – surgem em algumas áreas das ciências sociais nas últimas décadas devido à insatisfação dos pesquisadores com as formas tradicionais de pesquisa. Como indica Martins (1995), a ênfase dada nessas metodologias alternativas às análises de caráter qualitativo originou expressões como pesquisas qualitativas, metodologias qualitativas e expressões assemelhadas .

6.1. Fenomenologia

Edmund Husserl (1859-1938) é considerado o fundador da fenomenologia moderna. Assim como ocorreu com o positivismo, contudo, vários grupos de pensadores introduziram mudanças no pensamento fenomenológico original, aprofundando alguns dos seus aspectos, lutando para manter suas idéias iniciais etc. (Triviños, 1987).

Um enfoque fenomenológico à pesquisa não tem o propósito de invalidar os resultados das pesquisas baseadas no empirismo, mas sim de chamar a atenção para suas limitações e lacunas. A limitação mais visada é a da suposta neutralidade e objetividade do pesquisador. Esta abordagem remonta àquilo que está estabelecido como critério de certeza e questiona seus fundamentos. É uma busca de retorno às próprias coisas, à essência dos fenômenos, que se realiza por meio do método fenomenológico. (Masini, 1997)

A análise fenomenológica visa a descrição em substituição à explicação. Como indica Masini (1997), o método fenomenológico é, ao mesmo tempo, tarefa de interpretação ou de hermenêutica, que consiste em explicitar os sentidos menos aparentes, os que o fenômeno tem de fundamental. A apropriação do conhecimento realiza-se a partir do círculo hermenêutico: compreensão-interpretação-nova compreensão.

Entre as contribuições da fenomenologia para as ciências sociais são destacadas o questionamento feito aos conhecimentos do positivismo, a elevação da importância do sujeito na construção do conhecimento e a discussão de pressupostos considerados óbvios. Chauí (1999) destaca o fato dessa abordagem ter garantido às ciências humanas a existência e especificidade de seus objetos, ao introduzir a noção de essência ou significação como um conceito que permite diferenciar uma realidade de outras.

Algumas das críticas a essa abordagem estão associadas ao caráter a-histórico da análise fenomenológica e à ausência de um propósito transformador da realidade descrita.

6.2. Dialética

Em sua origem, na Grécia Antiga, a dialética era entendida como a “arte da discussão” ou “a arte do diálogo” (do grego *dialektiké*: discursar, debater). A partir de Heráclito de Éfeso (aproximadamente 540 a. c.), a acepção já incorpora o seu sentido mais moderno, associado à idéia da compreensão da realidade como essencialmente contraditória e em permanente transformação.

Os idealistas alemães (séculos XVIII e XIX) tiveram um papel importante na evolução da dialética. A contribuição mais importante é atribuída a Hegel, identificado como o criador de uma doutrina dialética que considerava o desenvolvimento do mundo como um processo, em constante mudança, resultado da interação de forças opostas. Sobre as bases da dialética hegeliana, mas com uma concepção materialista do mundo, Marx e Engels elaboraram o materialismo dialético e as concepções básicas do materialismo histórico.

Para efeito de compreensão e organização didática, Frigotto (1997, pág. 74-82) distingue três dimensões da dialética materialista histórica: uma concepção de mundo, um método de investigação da realidade e uma práxis. A postura dialética da realidade situa-se no plano histórico “sob a forma da trama de relações contraditórias, conflitantes, de leis de construção, desenvolvimento e transformação dos fatos”. O método está vinculado a essa concepção de mundo: “romper com o modo de pensar dominante é uma condição para instaurar-se um método dialético.” A práxis, por sua vez, expressa a “unidade indissolúvel de duas dimensões distintas, diversas no processo de conhecimento: a teoria e a ação.”

O questionamento fundamental da abordagem dialética recai sobre a visão sincrônica da realidade. Segundo Gamboa (1987), a postura crítica das pesquisas dialéticas expressa o desejo de desvendar, mais que o “conflito das interpretações”, o “conflito dos interesses”. Há um interesse transformador das situações e fenômenos estudados.

O instrumento metodológico da dialética são as categorias – conceitos básicos que refletem os aspectos essenciais, propriedades e relações dos fenômenos e objetos. As categorias, dentre outras, são: conteúdo-forma, particular-geral, causa-efeito, necessidade-casualidade e essência-aparência. Como estas são relacionadas umas com as outras, na análise de um objeto ou fenômeno basta empregar algumas delas.

7. Abordagens Metodológicas Qualitativas e Quantitativas

Algumas vezes, os termos pesquisa qualitativa, pesquisa participante, pesquisa etnográfica ou pesquisa naturalística são empregados indistintamente, como se tivessem a mesma abrangência. De outra maneira, como no entendimento deste estudo, a pesquisa qualitativa é considerada uma expressão genérica, que compreende atividades de investigação específicas com traços característicos comuns. Abrange, além das pesquisas que empregam as referidas técnicas qualitativas, outras, como a pesquisa-ação, o estudo de caso, a observação participante etc.²

A colocação das opções da pesquisa em termos de técnicas utilizadas não é considerado um procedimento adequado. Tanto as técnicas quantitativas como as qualitativas adquirem significação e dimensão diferentes, dependendo da abordagem que as inspira. Como orienta Gamboa (1987), as alternativas devem ser colocadas em nível das

² Algumas dessas técnicas, como o estudo de caso, são empregadas tanto em estudos quantitativos como qualitativos.

grandes tendências que fundamentam não só as técnicas, os métodos e as teorias, mas também as epistemologias.

Verifica-se, nesse sentido, que o resgate da dimensão qualitativa dos fenômenos é tratada de maneira distinta em cada uma das metodologias alternativas. As abordagens fenomenológico-hermenêuticas priorizam as técnicas qualitativas, acentuando suas diferenças em relação às quantitativas. As crítico-dialéticas, por sua vez, admitem a inter-relação quantidade/qualidade, dentro de uma visão dinâmica dos fenômenos.

Embora, em geral, seja associada aos enfoques fenomenológico e dialético, não se pode perder de vista a pesquisa qualitativa baseada no estrutural-funcionalismo.

Triviños (1987) parte de uma tipificação proposta por Bogdan e Biklen para as pesquisas qualitativas do tipo fenomenológico e amplia o entendimento de cada uma das características listadas, com o intuito de incluir as investigações baseadas na dialética. Essas características da pesquisa com ênfase qualitativa são relacionadas a seguir, dado o propósito de reforçar as particularidades de cada abordagem:

- *O ambiente natural é a sua fonte direta de dados e o pesquisador o seu principal instrumento.* As pesquisas fenomenológicas consideram o ambiente constituído por elementos culturais, entendidos como os ingredientes do meio criados pelo homem. As pesquisas com fundamentos dialéticos vinculam o ambiente a realidades sociais muito mais amplas e complexas.
- *É uma pesquisa de natureza descritiva.* Na pesquisa fenomenológica, as descrições são produto de uma visão subjetiva de um fenômeno em um contexto. As descrições da pesquisa do tipo dialético buscam identificar as causas da existência dos fenômenos, explicar sua origem e intuir suas conseqüências para a vida humana.
- *A preocupação com o processo é maior do que com o produto.* As referidas abordagens concentram-se nos processos dos fenômenos, mas sob diferentes perspectivas. A pesquisa fenomenológica é uma interpretação a-histórica e limitada às circunstâncias imediatas envolvidas. As investigações de natureza dialética avançam na análise dos aspectos evolutivos do fenômeno, buscando identificar as forças responsáveis pelo seu desenvolvimento.
- *O significado que os sujeitos dão aos fenômenos é uma preocupação essencial.* O enfoque fenomenológico privilegia a análise dos significados que as pessoas dão aos fenômenos, que dependem dos pressupostos culturais do meio. Além de se preocupar com os significados, a pesquisa de natureza dialética busca a origem desses

pressupostos, as causas da sua existência e suas relações, dentro de um contexto histórico.

- *Os pesquisadores tendem a analisar os dados indutivamente.* A interpretação na pesquisa fenomenológica surge da percepção do fenômeno num contexto, chegando-se, assim, ao conceito. A pesquisa baseada na dialética analisa o fenômeno por meio de um processo indutivo, mas, ao mesmo tempo, é avaliado um suporte teórico que atua dedutivamente.

8. Abordagens Metodológicas Convencionais e Não-Convencionais

Em suas concepções originais, as abordagens metodológicas diferem bastante no que se refere aos seus elementos de caráter mais abrangente: os pressupostos epistemológicos, lógico-gnosiológicos e ontológicos.

Os pressupostos epistemológicos intrínsecos ao processo de geração de conhecimentos compreendem os critérios de cientificidade das pesquisas – entre eles, a concepção de causalidade. Esta é aqui entendida como definida por Hegenberg (1976), que a identifica com um princípio ou uma regra de procedimento, que busca encontrar algum tipo de conexão entre os acontecimentos observados.

As metodologias convencionais possuem um traço comum em relação a esse pressuposto. Gamboa (1987) o identifica como o conceito de causa – fundamental para esse grupo, já que é tido como o eixo da explicação científica. Segundo o autor, as demais abordagens não priorizam esse tipo de relação, mas apresentam outras concepções de causalidade. Estas, são entendidas, nas pesquisas fenomenológico-hermenêuticas, como a relação entre o fenômeno e a essência, o todo e as partes, o objeto e o contexto; e nas crítico-dialéticas, como a inter-relação do todo com as partes, da tese com a antítese, da estrutura econômica com a superestrutura etc.

Os pressupostos lógico-gnosiológicos dizem respeito às “diversas maneiras de abstrair, conceituar, classificar e formalizar; isto é, diversas maneiras de relacionar o sujeito e o objeto na relação cognitiva, ou de definir os critérios sobre a construção do objeto (Gamboa, 1987). A expressão objeto construído é utilizada, nesse caso, para destacar a especificidade do objeto científico em relação a outros objetos do conhecimento.

Os pressupostos lógico-gnosiológicos apresentam características bastante específicas em cada um dos três grupos de abordagens considerados:

*A “objetividade” – processo cognitivo centralizado no objeto
– pretendida pelas abordagens empírico-analíticas*

diferencia-se da “subjetividade” – processo centralizado no sujeito das abordagens fenomenológico-hermenêuticas – e da “concreticidade” – centralizada na relação dinâmica sujeito-objeto – pretendida pela dialética. (Gamboa, 1987, pág. 182)

A objetividade baseia-se na separação entre sujeito e objeto. A subjetividade caracteriza-se pela presença marcante do sujeito na interpretação do objeto. A relação de concreticidade é um pressuposto lógico-gnosiológico que supõe uma relação cognitiva de natureza bem mais complexa.

Os pressupostos ontológicos dizem respeito à realidade pensada: à maneira como os homens percebe e entendem as coisas (a natureza, o homem, a sociedade etc.). Gamboa (1987) indica que, dentre os diversos pressupostos ontológicos passíveis de serem considerados em uma análise epistemológica, a concepção de realidade ou de visão de mundo representa a categoria mais geral e abrangente, que permite elucidar a lógica implícita nas diversas abordagens.

São identificadas duas grandes posturas ante a realidade social. Segundo Frigotto (1997), as abordagens convencionais incluem-se na concepção sincrônica da realidade – que orienta os métodos de investigação de forma linear, a-histórica, lógica e harmônica. A dialética, por sua vez, concebe a realidade sob as categorias de totalidade, contradição, mediação, ideologia, práxis etc. Quanto às abordagens fenomenológico-hermenêuticas, estas assumem uma concepção estática da realidade, em vista de manifestarem uma maior preocupação com o invariante, com a essência permanente. Apenas algumas pesquisas feitas sob essa inspiração metodológica aproximam-se mais de uma postura diacrônica.

O convívio entre as diferentes metodologias é salutar e concorre para o conhecimento da realidade em suas mais variadas dimensões. Um ponto polêmico na literatura, contudo, diz respeito a como essa convivência deve se processar.

Um aspecto importante nesse sentido é destacado por Frigotto (1997), que indica que se deve superar a confusão entre o convívio de posturas divergentes e o ecletismo. Uma coisa é a coexistência entre diferentes orientações metodológicas; outra é a tentativa de unir em uma única concepção paradigmas inspirados em diferentes visões de mundo.

É preciso que se pondere, no entanto, que as diferenças mais acentuadas observadas entre as metodologias tendem a diminuir à medida em que se analisam pressupostos epistemológicos menos abrangentes. Esse aspecto já foi destacado ao se indicar o fato que a discussão sobre as opções dos estudos não deve ser feita a partir das técnicas de pesquisa neles utilizadas.

Mas mesmo em outras instâncias epistemológicas são encontradas características comuns entre as abordagens metodológicas, algumas mesmo bastante identificadas com determinados tipos de concepções. Assim, por exemplo, pode-se também verificar uma ênfase na análise sistêmica por parte das abordagens não convencionais: a abordagem fenomenológica pressupõe a idéia da compreensão de um elemento a partir do sistema ao qual o mesmo se integra; a dialética, por sua vez, também imprime grande importância ao estudo do elemento em seu contexto, privilegiando a idéia da totalidade.

9. Abordagens Metodológicas Não-Convencionais na Pesquisa Contábil

Os fenômenos contábeis, embora não se confundam com os sociais, são bastante relacionados com a conjuntura social. Como indica Iudícibus (1997, pág. 69), a informação contábil “serve para a tomada de decisões de agentes econômicos (sociais), que alteram o ‘*status quo*’ da sociedade”. Dessa forma, a ciência contábil interage com a sociedade por intermédio da informação que produz.

Como se discutiu, as abordagens não-convencionais têm em comum o tratamento da realidade social com métodos diferentes dos utilizados nas ciências naturais. Na medida em que a Contabilidade aproxima-se da dimensão social, essas metodologias passam a ser vistas como alternativas para o desenvolvimento dos seus estudos.

Em um artigo recente, Feliu & Palanca (2000) destacam a ênfase que tem sido dada à inclusão dos fenômenos sociais nas investigações contábeis publicadas em revistas internacionais. Os autores revelam o resultado de um estudo em que analisaram uma amostra de 261 artigos publicados entre os anos de 1972 e 1996, referentes à Contabilidade Gerencial. Estes artigos foram extraídos das dez primeiras revistas de um *ranking* elaborado por Howard & Nikolai³, além de mais três publicações criadas recentemente.

Ao interpretarem os resultados do referido estudo, esses autores destacam que as novas metodologias interpretativas e críticas têm apresentado um impacto crescente nas referidas publicações, com maior crescimento nos últimos cinco anos do período analisado, orientadas tanto por uma postura normativa quanto pela postura positiva à *tertia contábil*.

Nesse sentido, Belkaoui (1985) analisa o impacto da nova perspectiva social sobre as pesquisas contábeis nas suas orientações positiva e normativa. Segundo o autor, na corrente de “o que deve ser” passa a haver uma maior preocupação em introduzir, no

³ Howard, T.P. & Nikolai, L. (1983): “A attitude measurement and perceptions of accounting faculty publication outlets”. *Accounting Review*. Vol. LVIII - N.4., págs.765-776.

projeto dos modelos contábeis, variáveis relacionadas com o meio ambiente, os recursos humanos, o poder, a cultura, a história etc. No estudo de “o que é” busca-se um conhecimento mais heterogêneo e concreto da realidade, aprofundando sobre cada um dos tipos fenomenológicos existentes.

Em função da ênfase que tem sido dada, nas pesquisas realizadas em Contabilidade Gerencial, aos diversos elementos do contexto que envolvem o seu objeto de estudo – as organizações – essa área da Contabilidade oferece grande potencial para o emprego das abordagens não-convencionais.

10. Conclusão

As abordagens convencionais apresentam diferenças de alcance e complexidade entre si. Algumas delas são bastante desenvolvidas em suas concepções e rivalizam com as abordagens alternativas, basicamente, por conceberem que o estudo das realidades social e natural deve se realizar a partir das mesmas orientações metodológicas.

Nas últimas décadas, tem se verificado um grande interesse pelo emprego de novas metodologias de pesquisa em alguns campos das ciências sociais. Essas propostas alternativas partem da concepção que a realidade social possui particularidades suficientes para justificar seu estudo com abordagens próprias.

As evidências obtidas a partir de observações não-sistemáticas e dos resultados de poucos estudos empíricos realizados sobre a pesquisa contábil no país revela que esta não tem acompanhado a tendência pela utilização crescente das abordagens não-convencionais, como a constatada, por exemplo, nos artigos publicados em revistas internacionais da área.

É de suma importância o estudo da realidade sob diversas perspectivas. Dessa forma, o emprego de novas abordagens metodológicas e o seu convívio com as metodologias convencionais traz grande fecundidade para os estudos que visam conhecer uma realidade tão complexa como a social.

O incremento do emprego das novas orientações metodológicas é um importante fator para o desenvolvimento das pesquisas em Contabilidade, principalmente os estudos relacionados à área da Contabilidade Gerencial. Quanto mais se considerarem os aspectos sociais nas pesquisas contábeis, mais as abordagens voltadas ao estudo da realidade social apresentar-se-ão como alternativas interessantes.

Bibliografia

- Belkaoui, A. (1985): *Accounting theory*. Editora Harcourt, Brace Jovanovich, San Diego.
- Bertalanffy, L. (1977): *Teoria geral dos sistemas*. Editora Vozes, Petrópolis.
- Chaui, M. (1999): *Convite à filosofia*. Editora Ática, São Paulo.
- Demo, P. (1995): *Metodologia científica em ciências sociais*. Editora Atlas, São Paulo.
- Feliu, V. M. R. y Palanca, M. B. (2000): “Desenvolvimento científico da contabilidade de gestão”. *Revista de Administração*. Vol. XXXV - N.1, janeiro-março, págs. 98-106.
- Frigotto, G. (1997): “O enfoque da dialética materialista histórica na pesquisa educacional”, in Fazenda, I. (organizadora). *Metodologia da pesquisa educacional*. Editora Cortez, São Paulo, págs. 69-90.
- Gamboa, S. A. S.: (1987): “Epistemologia da pesquisa em educação: estruturas lógicas e tendências metodológicas”. Tese (Doutorado). Faculdade de Educação da Universidade de Campinas.
- Gil, A. C. (1994): *Métodos e técnicas de pesquisa social*. Editora Atlas, São Paulo.
- Hegenberg, L. (1976): *Explicações científicas: introdução à filosofia da ciência*. Editora da Universidade de São Paulo.
- Iudícibus, S. (1997): “Conhecimento, ciência, metodologias científicas e contabilidade”. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Vol. XXVI - N.104, março-abril, págs. 68-71.
- Martins, G. A. (1994): “Epistemologia da pesquisa em administração”. Tese (Livre docência). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- Martins, G. A. (1995): “Metodologias convencionais e não convencionais e a pesquisa em administração”. *Caderno de Pesquisas em Administração*. Vol. I - N.00, janeiro-junho, págs. 02-06.
- Masini, E. F. S. (1997): “Enfoque fenomenológico de pesquisa em educação”, in Fazenda, Ivani. (organizadora): *Metodologia da pesquisa educacional*, Editora Cortez, São Paulo, págs. 59-67.
- Riccio, E. L.; Carastan, J. T. y Sakata, M. G. “Accounting research in brazilian universities: 1962 – 1999”. *Caderno de Estudos FIPECAFI*. Vol . 11 - N.22, setembro-dezembro, págs. 35 - 44.

Theóphilo, C. R. (2000): “Uma abordagem epistemológica da pesquisa em Contabilidade”.
Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
da Universidade de São Paulo.

Triviños, A. N. S. (1987): Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa
em educação. Editora Atlas, São Paulo.