

Jamais Fizemos Pesquisa Qualitativa: Epistemologia Crítica da Contabilidade Gerencial

Autoria: Artur Roberto do Nascimento

Este artigo tem como objetivo analisar criticamente a epistemologia dos trabalhos que utilizam metodologia qualitativa em contabilidade gerencial no Brasil nas dimensões dos paradigmas, estratégias metodológicas e equívocos discursivos. Realizou-se análise crítica em 24 trabalhos que utilizaram metodologia qualitativa no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e no Congresso da Associação Nacional de Pós-graduação em Ciências Contábeis relativas aos anos de 2013 e 2014. Constatou-se que a os estudos de casos baseados no paradigma funcionalista são institucionalizados. Equívocos discursivos permanecem na comunidade: pesquisas qualitativas não podem ser generalizadas, há preconceitos oriundos da tradição de pesquisa positivista e quantitativa, desconsideração do ser humano, desconsideração de aspectos sociais e políticos, desconsideração da história, desconsideração da relação entre universal e particular, ausência de teorização baseada em problemas e falta de atenção à dialética entre teoria e dados. O estudo fornece subsídios para a melhoria da pesquisa qualitativa em contabilidade gerencial no Brasil.

Palavras-chaves: contabilidade gerencial – metodologia qualitativa em contabilidade – epistemologia da contabilidade

1. Introdução

O título deste artigo faz alusão ao ensaio de Bruno Latour, *Jamais Fomos Modernos*. Latour (1994) argumenta que o discurso que titula a sociedade ocidental como moderna, não possui fundamento na realidade. O artigo adapta a expressão para expressar metaforicamente algo semelhante que ocorre no campo acadêmico: as pesquisas qualitativas em contabilidade gerencial no Brasil não observam os critérios epistemológicos que a tornariam, efetivamente, pesquisa qualitativa. Em outras palavras, a titulação de várias pesquisas como qualitativas, não possui fundamento nos trabalhos realizados. Este fenômeno será demonstrado ao longo deste estudo.

O termo metodologia qualitativa é empregado em uma variedade de nomenclaturas, tais como pesquisa naturalística, interpretativa e fenomenológica. A distinção fundamental que separa a pesquisa qualitativa da quantitativa é a forma de enxergar a realidade por parte do pesquisador. Na pesquisa qualitativa, a realidade é construída pelos atores do campo, da interação das pessoas, do contexto social e político, das histórias de vida dentre outros. Além disto, a relação do pesquisador com o campo não é de um observador passivo e neutro, há o reconhecimento de que o pesquisador ou pesquisadora são agentes ativos no trabalho, e por isto, interagem com as pessoas e as demais tecnologias, afetando, assim, a formulação do trabalho.

A academia internacional de contabilidade gerencial é caracterizada pela pluralidade de perspectivas metodológicas e paradigmáticas, evidenciada por meio de uma diversidade de abordagens, privilegiando-se tanto a metodologia quantitativa, quanto à qualitativa. Associadas a metodologia qualitativa, estratégias como estudos de casos, etnografia, grounded-theory, análise de narrativas, história oral são recorrentes. Adicionalmente, a consideração de paradigmas alternativos, como o crítico e o interpretativo, tem levado a uma maior compreensão do papel da contabilidade nas organizações e sociedade.

Sob o ponto de vista pedagógico, esta pluralidade contribui para proporcionar uma alternativa à visão exclusivamente normativa e funcionalista estabelecida nos livros-texto, evidenciando-

se que os problemas relacionados à contabilidade gerencial não podem ser reduzidos, exclusivamente, a visão econômica.

Apesar desta importância e da existência de trabalhos que se descrevem como qualitativos, o Brasil ainda não tem uma tradição consolidada na área. De um lado, há uma herança oriunda de trabalhos gerencialistas que afetam o discurso sobre a pesquisa qualitativa. Por outro, não há tradição de uso de teorias oriundas de outras áreas, como, por exemplo, a teoria social, a teoria política, antropologia, psicanálise. As iniciativas existentes são isoladas e não representam uma corrente consolidada de pensamento. Adicionalmente, há baixa inserção da pesquisa brasileira no cenário internacional, o que pode contribuir para a ocorrência do fenômeno.

Para a compreensão analítica deste problema, este artigo tem como objetivo analisar criticamente a epistemologia dos trabalhos que utilizam metodologia qualitativa em contabilidade gerencial. A epistemologia estuda o conhecimento em diferentes dimensões. Neste estudo, a caracterização de epistemologia é solidificada em três dimensões: paradigma teórico, metodologia e o que nesta pesquisa é chamado de equívocos discursivos.

2. Notas sobre Paradigmas de Pesquisa

O paradigma é o conjunto de atributos epistemológicos e ontológicos vinculados a uma perspectiva teórica. Estes atributos consistem na maneira de enxergar a realidade, na relação entre o sujeito e o objeto, na forma de obtenção do conhecimento. O paradigma tradicional, o positivista, está associado com metodologias quantitativas. Não se quer afirmar que não possa haver trabalhos qualitativos com metodologias positivistas, entretanto no estudo das práticas, não é o mais comum.

As metodologias qualitativas estão associadas precipuamente com paradigmas alternativos ao positivismo, tal como o interpretativismo, crítico, pós-estruturalista, pós-colonialista, gênero e raça. O paradigma utilizado pelo pesquisador indicará de que maneira a contabilidade é retratada, bem como o processo de pesquisa. As principais características do positivismo é a ênfase na contabilidade como commodities, em realidade objetiva e na relação neutra entre a realidade pesquisada e o pesquisador. Nos paradigmas alternativos ao positivismo, há mudanças radicais em relação a estes pressupostos. Considera-se a contabilidade como uma prática social, ênfase em poder e conflito, relação dialética entre sujeito e objeto e significados construídos pelos indivíduos.

2.1. Funcionalismo: O Positivismo Organizacional

O paradigma funcionalista tem suas raízes vinculadas ao positivismo de Augusto Comte e com teóricos como Rousseau e Hobbes que comparam a sociedade com um organismo vivo (Borgatta & Montgomery, 2000). A noção central do funcionalismo é a de que a sociedade tem uma configuração semelhante ao corpo humano, com cada parte separada tendo uma função na formação de toda a sociedade. A ideia é proveniente da biologia. Nota-se que a mesma raiz do positivismo está presente no funcionalismo. A continuidade das ideias funcionalistas se deu com autores como Herbert Spencer, Émile Durkheim, Robert Merton, Radcliffe-Brown, Branislaw Malinowski, Talcon Parsons.

Uma forma comum do funcionalismo encontrado na literatura em contabilidade gerencial diz respeito a trata-la como um sistema de informação composto de um conjunto de subsistemas que interagem para a formação do sistema de informação contábil – o todo funcionalista.

2.2. Paradigma Interpretativo

A perspectiva interpretativa entende que o mundo é subjetivo e a realidade é vista sob o ponto de vista do participante e não do pesquisado (Morgan & Smircich, 1980). A noção de crenças e significados que as pessoas atribuem as suas ações são essenciais. A Perspectiva interpretativa compartilha com o funcionalismo a ideia de uma sociedade regulada, sem tensões (Burrell & Morgan, 1979).

Nesta perspectiva, a contabilidade gerencial é vista como tendo consequências organizacionais enfatizando-se o papel das ações humanas nas práticas contábeis (Nascimento, 2011). Esta perspectiva enfatiza a importância do estudo da relação entre o contexto e a prática da contabilidade, como as pessoas criam significados para as ações. O controle não é visto matematicamente e sim como um processo contínuo de negociação e barganha (Wickramasinghe & Alawattage, 2012).

2.3. Paradigmas críticos

A pesquisa crítica em contabilidade gerencial está interessada em examinar uma ampla rede de estruturas e discursos para a compreensão da contabilidade gerencial analisando micro-práticas através de um contexto social e político amplo, foco analítico em dominação, controle, resistência e acomodação dentro de relações sociais, utilização da história social para a explicação de aspectos da contabilidade gerencial e engajamento político em grupos pouco favorecidos relacionados a gênero, grupos marginalizados, minorias, sociedade e natureza, dentre outros (Baxter & Chua, 2003; Wickramasinghe & Alawattage, 2012).

Jones e Dugdale (2001, p. 58), complementam apresentando um conceito para a perspectiva crítica da contabilidade gerencial:

Um sistema de governança que opera: em um nível macro de nações e sociedades internacionais, política e econômica; em um nível micro de organização; e permeia o nível individual a qual a contabilidade constitui regras e recursos para ação. Isso engloba uma dimensão econômica (cálculo de produção, distribuição e consumo de valor), uma dimensão política (regulação e accountability) e uma dimensão ideológica (formas de reflexividade).

Fournier e Gray (2000) definiram algumas bases para os denominados estudos críticos de gestão: Não há uma preocupação com o desempenho organizacional, incorporação das ideias de desnaturalização, ou seja, há uma busca de desconstruir o que os racionalistas chamam de “realidade” organizacional como algo natural, e diferentemente dos positivistas, uma reflexividade metodológica em relação as suas escolhas de pesquisa (Fournier & Grey, 2000). Os principais paradigmas críticos são o humanista radical, estruturalista radical, pós-estruturalista, pós-colonialista, racial e gênero.

O humanista radical compartilha com a perspectiva interpretativista a visão subjetiva do mundo. A criação da realidade é moldada por processos psíquicos que aprisionam o homem em sua capacidade de evolução (Morgan, 1980). O humanista radical está interessado em como o conhecimento pode emancipar o homem (Morgan, 1980).

A perspectiva estruturalista radical concebe a sociedade objetivamente (mesma premissa do funcionalismo) e indica que as estruturas da sociedade dominam o ser humano. Neste sentido, esta perspectiva está interessada em compreender como os donos de poder procuram controlar a sociedade (Morgan, 1980).

Outro paradigma, o pós-estruturalista está associado a teorias sociais surgidas a partir da década de 1970 que buscavam criticar o modernismo iluminista trazendo à tona aspectos relacionados à linguagem, relativismo, discurso e poder (Calas & Smircich, 1998). Para o pós-estruturalismo, as realidades locais são múltiplas e dependentes do interlocutor. Os pós-

estruturalistas em contabilidade gerencial estão preocupados em estudar como os diferentes artefatos constroem as realidades organizacionais. Suas perspectivas teóricas compreendem trabalhos de teóricos como Foucault, Barthes, Deleuze, Laclau e Mouffe, Derrida e Latour. Os trabalhos de Foucault têm servido de base para o estudo da emergência das práticas contábeis dentro do processo histórico, a partir dos conceitos de genealogia e arqueologia (a história da contabilidade gerencial) e também da noção de contabilidade como uma prática disciplinar, um conhecimento que contribui para processos de vigilância, controle e disciplina dentro das organizações (Miller & O’Leary, 1987). Os estudos de Latour têm servido de inspiração para o estudo da emergência de novos artefatos de contabilidade gerencial nas organizações. .

O paradigma pós-colonialista reconhece as heranças desfavoráveis ocasionadas pelo colonialismo e pelo neocolonialismo nas instituições locais. O colonialismo refere-se a formas diretas de exploração de um país por outro, enquanto o neocolonialismo relaciona-se a formas indiretas e contemporâneas de colonialismo. Teóricos como, Gayatri Spivak, Edward Said, Homi Bhabha correspondem a estudos desse paradigma.

Os estudos pós-colonialistas em contabilidade podem ser divididos em dois grupos (Alam, Lawrence, & Nandan, 2004): o primeiro relaciona a contabilidade gerencial e o sistema de educação com as influências coloniais (Annisette, 2000), o segundo trata do papel da contabilidade gerencial na legitimação do controle colonial (Tinker, 1980).

As pesquisas compreendem temas, tais como choque entre valores locais e coloniais (Efferin & Hopper, 2007), papel da contabilidade na colonização e genocídio de povos indígenas (Neu, 2000), contabilidade e desenvolvimento econômico (Alam et al., 2004), contabilidade e subalternidade (Graham, 2009), globalização (Gallhofer, Haslam, & Kamla, 2011).

O paradigma racial estuda a dimensão de raça e etnicidade nas diferentes dimensões das práticas contábeis. É importante destacar que a raça a refere-se a uma construção social e não uma característica biológica, até porque não há sentido em se falar desta forma. Em termos de objetivo, a “estratégia para aqueles que lutam pela justiça social em termos raciais é desmascarar e expor o racismo em todas as suas vertentes” (Gloria Ladson-Billings, 2006, p. 266).

Os estudos analisam, por exemplo, a ausência de minorias raciais na profissão contábil (Annisette, 2003), as práticas contábeis sob a ótica da problemática racial (Upton & Arrington, 2012), subalternidade (Kim, 2004), representações raciais nos relatórios contábeis (Duff, 2011).

O paradigma de gênero enfatiza a problemática do feminino nas questões vinculadas a contabilidade. A pesquisa contábil perpetua desigualdade de gênero, não dando voz as mulheres e a dimensão feminina da contabilidade (Haynes, 2008).

Uma crítica às pesquisas feministas tradicionais, é que ela é concentrada nos estudos do tipo gênero como variável – como homens e mulheres diferem em relação a determinado fato – não refletindo a complexidade inerente as relações de gênero (Haynes, 2008). Dessa forma, é necessário maior trabalho qualitativo de campo para abarcar a complexidade da questão.

Na área de contabilidade, os estudos têm seguidos algumas vertentes. Uma é o privilégio de concepções masculinas na concepção da contabilidade. Esses trabalhos advogam a necessidade de integrarem-se aspectos masculinos e femininos, dado que o modelo contábil predominante é baseado em uma visão modernista de mundo – preponderantemente masculina (Dillard & Reynolds, 2008). Assim, uma visão feminista da contabilidade advoga uma integração de “razão e sentimento; intelecto e intuição; consciente e inconsciente; material/físico e espiritual” (Hines, 1992, p. 315).

Outras vertentes têm problematizado o discurso relativo a gênero no processo de controle (Parker, 2008), a questão da opressão e subalternidade (Walker, 2008), o ambiente de trabalho para mulheres na contabilidade gerencial (Anderson-Gough, Grey, & Robson, 2005; Komori, 2008, 2012; Kornberger, Carter, & Ross-Smith, 2010), como as mulheres são retratadas nos

relatórios contábeis, (Benschop & Meihuizen, 2002; Kuasirikun, 2011), a necessidade de gerenciar múltiplos papéis como mulher e profissional (Dambrin & Lambert, 2008).

3. Metodologias Qualitativas

Metodologia compreende a estratégia geral de pesquisa que será adotada para responder a problematização. Estas estratégias tratarão as práticas sociais a partir de uma perspectiva específica. Em outras palavras, a metodologia guiará a elaboração do processo de pesquisa. Diferentes metodologias foram sendo desenvolvidas pelos pesquisadores para tratar de seus problemas específicos. Metodologias comumente utilizadas são o estudo de caso, a etnografia, a teoria fundamentada, a análise do discurso, a pesquisa-ação, os grupos focais e a historiografia.

a) **Estudo de Caso** - O estudo de caso consiste em estudo em profundidade sobre um fenômeno no contexto. Conforme Eisenhardt (1989, p. 534) “o estudo de caso é um estratégia de pesquisa que foca no entendimento da dinâmica presente em ambientes singulares”. Eles podem ser únicos ou múltiplos. Casos únicos são aqueles realizados com uma única unidade de análise e casos múltiplos são os realizados com várias unidades de análise.

b) **Etnografia** - Na etnografia, etimologicamente, etno significa povo e grafia, escrita. Esta metodologia compreende um estudo de campo que requer uma imersão por parte do pesquisador no ambiente pesquisado. Esta imersão ocorre por meio de uma vivência e observação, geralmente, observação participante.

c) **Teoria Fundamentada (Grounded Theory)** - A *grounded theory* é utilizada quando não há uma teoria específica para o entendimento do fenômeno dentro do contexto de estudo. Glaser e Strauss (Strauss & Corbin, 2008) desenvolveram uma sistematização de procedimentos para o desenvolvimento de teorias substantivas fundamentadas nos dados empíricos coletados no campo.

Vale salientar que a teoria identificada é de natureza substantiva, ou seja, específica para aquele contexto. Para a *grounded theory*, esta teoria pode adquirir um conteúdo maior na medida em que outros trabalhos realizados em contextos diferentes ampliem o foco do trabalho original.

d) **Análise do Discurso** - A análise do discurso identifica as práticas sociais por meio de discursos, ou seja, textos, imagem, gestos etc. Existem diferentes formas de análise de discurso, desde aquelas que se preocupam primariamente com a forma como o fenômeno é representado por meio da linguagem, como por exemplo, análise retórica, até as que analisam o discurso estreitamente relacionado às práticas sociais.

e) **Pesquisa-ação** - Na pesquisa-ação, o pesquisador participa ativamente de um projeto que será desenvolvido ao longo do tempo. O objetivo da pesquisa-ação é descrever o processo de elaboração de um projeto de intervenção organizacional.

f) **Grupos Focais** - Os Grupos Focais são uma metodologia que consiste em examinar um problema a partir de um grupo de pessoas selecionadas pelo pesquisador para o debate do tema.

g) **Historiografia** - A historiografia, enfim, consiste na narrativa e interpretação de fatos históricos vinculados a uma questão a ser elucidada. Existem vários tipos de historiografia, desde as mais tradicionais que consideram a história como relato preciso dos fatos, até as mais críticas tais como a nova história, história oral e a genealogia baseada em Foucault.

4. Estratégia Metodológica

Para alcançar o objetivo do estudo, selecionaram-se 92 trabalhos do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria e do Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT dos anos de 2013 e 2014. Destes, 24 utilizaram metodologia qualitativa. Em função de sua relevância para a comunidade, os congressos possibilitam um retrato atual do estágio do campo. A escolha dos períodos foi considerando-se que trabalhos mais recentes expressam mais acuradamente a realidade do campo. Como o trabalho identifica traços dos discursos (Derrida, 2009), os dois períodos são suficientes para uma amostragem qualitativa. Inicialmente, os trabalhos foram classificados segundo o paradigma, metodologia e equívocos discursivos. Em seguida foram realizados os métodos de análise crítica e desconstrução discursiva no intuito de identificar suas lacunas epistemológicas. As análises consideraram os estudos a partir da perspectiva da explanação. No caso de o trabalho apresentar uma metodologia como método (técnica de pesquisa) e outra como estratégia, optou-se pela última. Os resultados são apresentados com o apoio mapas conceituais que explicitam as análises realizadas.

5. Análise e Discussão

5.1. Paradigmas de pesquisa

Conforme apresentado na Tabela 01, o paradigma preponderante nos trabalhos é o funcionalista. Trabalhos funcionalistas apresentam apenas os aspectos gerencialistas da contabilidade gerencial, sem dar-se conta de outros elementos envolvidos, desprovendo-se assim de uma compreensão mais efetiva da área. Puxty (1993) apresenta problemas do funcionalismo (o qual ele chama de positivismo). O primeiro é que são baseados apenas no ponto de vista da organização sem permitir que outras vozes se expressem. O segundo é tratar a organização como sistemas fechados sem sua ligação com o contexto. O terceiro é a orientação racionalista, particularmente econômica. A contabilidade é vista como a base para decisões racionais sobre a organização. Entretanto, sabe-se que no mundo real, ambiguidade, probabilidade, fatores inconscientes e outros, tem relevância na tomada de decisão.

Tabela 1
Paradigmas de pesquisa

Paradigma	Quantidade de Trabalhos
Funcionalista	21
Interpretativo	2
Pós-estruturalista	1
Crítico Radical	
Crítico Humanista	
Gênero	
Raça	
Pós-colonialista	

Os demais paradigmas, o interpretativo e o pós-estruturalista, ainda estão incipientes, logo, com muito espaço para crescimento. Outros paradigmas não apresentaram trabalhos. Uma observação relevante é que o Congresso USP de Contabilidade e Controladoria criou uma seção para raça e gênero, entretanto não há trabalhos na área de contabilidade gerencial.

5.2. Metodologias Qualitativas

A principal estratégia metodológica utilizada é o estudo de caso (Tabela 2). Apesar da amplitude de utilização, os estudos de casos padecem de problemas metodológicos que o descaracterizam como uma pesquisa deste tipo. Um dos problemas principais é a falta de profundidade nos dados do campo. Entrevistas realizadas com poucos sujeitos, geralmente, alguns gerentes da organização e o pouco tempo no campo, comprometem a sua consideração como estudos de casos. Além da pouca triangulação com outras fontes de dados, como observação e análise de documentos.

Tabela 2
Metodologias Qualitativas Utilizadas

Estratégia	Quantidade de Trabalhos
Estudo de caso	16
Análise documental	4
Etnografia	1
Teoria fundamentada	
Análise da narrativa	
Análise visual	
Pesquisa-ação	3

Outra estratégia é a análise documental. As análises documentais apresentam as características de serem descrições funcionalistas de eventos. Análises qualitativas, tais como hermenêutica não são considerados nestes estudos. É importante salientar que na área de contabilidade há um potencial pouco explorado de utilização de fontes públicas para análises documentais. Informações contábeis divulgadas tais como relatório da administração, políticas empresariais, informações visuais e outras, podem servir de bases para trabalhos que requeiram interpretações hermenêuticas das informações.

A etnografia apresenta-se apenas com 1 trabalho. Esta estratégia é relevante a compreensão da contabilidade gerencial. A contabilidade gerencial é uma área que requer o entendimento de como a contabilidade opera em um contexto social e organizacional. A etnografia, por ser um trabalho de profundidade pode contribuir para o aumento de conhecimento do tema, particularmente das especificidades da realidade brasileira. A pesquisa-ação também ainda é incipiente com 3 trabalhos.

5.3. Equívocos Discursivos

A categoria de equívocos discursivos foi criada no trabalho. Ela representa mal-entendidos epistemológicos que podem afetar a institucionalização das pesquisas qualitativas no Brasil. Para a construção da categoria, foram estudados os pontos epistemológicos críticos destas pesquisas e analisados à luz dos trabalhos estudados. Ao descrever esta categoria, demonstra-se como o discurso sobre a pesquisa qualitativa é construído na área. A análise será feita pontuada com exemplos reais obtidos dos artigos.

a) **Desconsideração dos aspectos sociais e políticos** – Não há consideração dos aspectos sociais e políticos nos estudos. Por exemplo, em um estudo sobre a implantação de um balanced scorecard em um hospital, não foram considerados itens como, quais as resistências à implantação da tecnologia? Como os funcionários e gestores interpretam o sentido prático e político do balanced scorecard? É importante notar que política e o social são onipresentes na sociedade. Eles fazem parte da natureza humana. O poder, como parte da política, permeia as relações sociais por meio de redes discursivas as quais os agentes estão situados

temporariamente, mas não é propriedade de um sujeito, um soberano (Foucault, 1989). Por conseguinte, desconsiderar a política nos estudos sociais é torna-lo incompleto e artificial.

b) **Desconsideração da história** - A história do fenômeno estudado é fundamental na metodologia qualitativa. Partimos do pressuposto de decisões passadas, conflitos, eventos, acidentes para entender o fenômeno atual. O papel da análise histórica, portanto, é compreender como o social foi construído, sedimentado e tido como necessário e aceito pelas pessoas da organização. Estamos falando em uma história genealógica, ou seja, “uma forma de história que dê conta da constituição dos saberes, dos discursos, dos domínios de objeto” (Foucault, 1989). Dois componentes centrais. O primeiro é a consideração da história da organização. O entendimento de como esta história, com seus elementos culturais e políticos, afeta a maneira que a tecnologia de contabilidade gerencial é utilizada. A segunda é a própria história da implantação da tecnologia que está sendo analisada. Por exemplo, em um trabalho sobre tecnologia de controle no setor público, a discussão centrou-se apenas em como o sistema opera atualmente, desconsiderando-se os elementos históricos que proporcionariam um entendimento mais amplo.

c) **Desconsideração do papel do ser humano. A falta de agência** – Este equívoco é central para a compreensão dos problemas apresentados. A contabilidade é uma ciência social aplicada. As pessoas a utilizam em suas rotinas organizacionais. As infinitas maneiras da relação da contabilidade com os seres humanos é o elo que une as pesquisas qualitativas. Na teoria social, este fenômeno é denominado de agência, ou seja, as ações realizadas pelos seres. Por exemplo, ao estudarem o apoio do balanced scorecard na gestão de um escritório de contabilidade, os pesquisadores apresentaram a ferramenta composta apenas de uma estrutura técnica, ou seja, indicadores, perspectivas. Entretanto, não há sentido em discutir tecnologias de contabilidade gerencial se as pessoas não as utilizam ou não interagem com elas. O que faltou foi, por exemplo, investigar questões como: Como as pessoas utilizam os indicadores de processos internos? Qual o sentido dos indicadores de aprendizado e crescimento para determinado grupo de pessoas? O balanced scorecard é uma ferramenta efetiva de avaliação de desempenho ou tem apenas um papel simbólico? Considerar o ser humano no trabalho é essencial para responder estas questões.

d) **Desconsideração da dialética entre universal e particular: O contexto do estudo empírico** - O universal e o particular mantêm uma relação dialética. Contexto – o universal – é central na pesquisa qualitativa. Todos os níveis de contexto – mesocontexto, macrocontexto e contexto organizacional – que chamamos de contextos universais, devem ser incorporado as micropráticas, o particular. Como isto ocorre? Por exemplo, determinada prática gerencial – indicadores de desempenho- (contexto organizacional) foi implantada na empresa por orientação das políticas de competitividade do governo (macrocontexto) e específicas do setor de atuação da empresa (mesocontexto). O papel da pesquisa qualitativa é interpretar como estas políticas abstratas são convertidas em práticas efetivas nas rotinas organizacionais. Por exemplo, em um estudo sobre custeio baseado em atividades no ensino superior, não há referências a como as políticas do Ministério de Educação, bem como das questões relacionadas ao setor, podem ter influenciado, tanto a decisão de implantar o sistema, como a forma de sua utilização.

e) **Desconsideração da mudança do papel da teoria na pesquisa qualitativa** - Na metodologia qualitativa o papel da teoria é iluminar os dados empíricos a partir de uma perspectiva teórica. O objetivo não é testar uma teoria, como nas pesquisas positivistas. Os dados empíricos são lidos a partir de uma perspectiva. Isto revela uma relação dialética entre teoria e dados. A partir desta operação é que surgem novos conceitos que irão justificar a existência da pesquisa qualitativa. Uma das causas deste problema é a pouca utilização de teorias sociais e políticas. O uso de teorias positivistas e de conceitos gerenciais é o

predominante nos trabalhos, o que inviabiliza análises e geração de novos conhecimentos teóricos.

f) **Ausência de problematização baseada na prática** – O que se observa na pesquisa em contabilidade gerencial são trabalhos dirigidos por teorias ou conceitos, ao invés daqueles dirigidos por problemas. Por exemplo, discute-se uma questão conceitual ou teórica de uma tecnologia de contabilidade gerencial e o estudo de campo torna-se uma mera exemplificação do fenômeno.

A problematização baseada na prática consiste em construir um evento do mundo real como um problema de pesquisa acadêmica (Glynos & Howarth, 2007). É uma forma que se contrapõe a dirigida por métodos ou por teorias. Glynos e Howarth (2007), ao ressaltá-la, inspiraram-se na forma de problematização utilizada por Foucault. Nesta é relevante o domínio de problemas atuais encontrados na sociedade.

g) **Preconceitos da tradição** - A área de pesquisa em contabilidade e controladoria é caracterizada por uma tradição funcionalista e positivista (Nascimento, Junqueira, & Martins, 2010). Formas de escrita, critérios de qualidade, amostragem, geração de teorias, na pesquisa qualitativa, possuem perspectivas completamente diferentes das tradicionais. Há ausência de estudos escritos na primeira pessoa, há indicações de subordinação das pesquisas qualitativas a futuras pesquisas quantitativas e até que a noção de que as pesquisas qualitativas são para gerar hipóteses. Por exemplo, um estudo na área de gestão de custos argumentou que dado a inerente limitação da pesquisa qualitativa, sugerem-se outros estudos com estatística descritiva para corroboração dos resultados. A recomendação retrata um mal-entendido das diferenças epistemológicas e ontológicas das pesquisas qualitativas para as quantitativas. As pesquisas qualitativas tem uma lógica própria e por si só, se bastam. A necessidade de pesquisas quantitativas posteriores, ocorre apenas se o desenho da pesquisa assim o determinar, o que é uma exceção à metodologia.

Considerando-se as mudanças radicais de perspectivas ontológicas e epistemológicas na metodologia qualitativa, recomenda-se ao pesquisador enxergá-la sem preconceitos, esquecendo-se de alguns pressupostos da tradição positivista. A noção de preconceito que remetemos aqui é proveniente da fenomenologia (Cerbone, 2012) e não a do senso comum, em outras palavras os preconceitos referem-se aos efeitos da tradição na compreensão das coisas presentes. Isto significa “deixar as coisas serem mostradas por si mesmas”.

h) **Mito sobre a incapacidade de generalização da pesquisa qualitativa** – É um discurso mítico sobre a metodologia qualitativa que se perpetua. Muitos trabalhos indicam que, como é um estudo de caso, não pode ser generalizados para outras realidades. Novamente, é decorrente da confusão sobre as premissas ontológicas e epistemológicas das pesquisas qualitativas. Diferente das metodologias quantitativas que propõem universalismo e generalização estatística - explicação, as abordagens qualitativas prezam o particularismo e generalização teórica – compreensão - *verstehen*. Um conceito gerado em uma pesquisa qualitativa pode contribuir para a compreensão do mesmo fenômeno em outros contextos, ou seja, o fenômeno existe e possui determinadas características. É claro que será necessária a compreensão a luz da nova situação. É o que Wittgenstein (2009) denomina de semelhanças de família.

A Figura 1 sintetiza os achados da pesquisa.

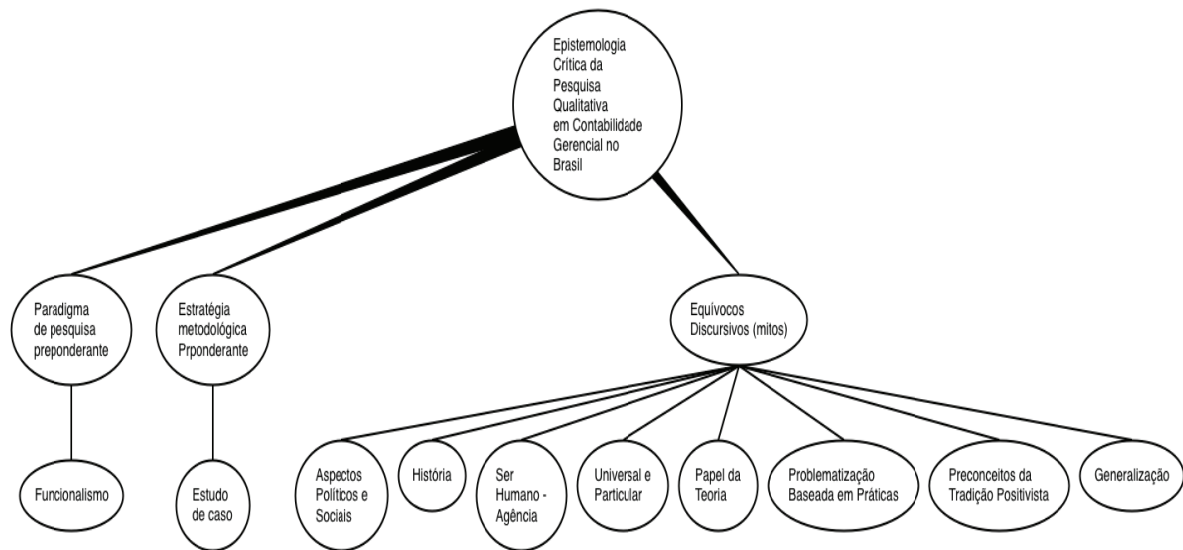


Figura 1 – Síntese dos achados da pesquisa

6. Conclusões

Os achados foram classificados conforme as três dimensões propostas. Na dimensão dos paradigmas, os trabalhos são realizados em uma perspectiva funcionalista e tecnicista interpretados por arcabouços teóricos frágeis provenientes de conceitos gerencialistas. Nota-se, assim, que os trabalhos não utilizam teorias, particularmente de paradigmas vinculados a pesquisa qualitativa, como o interpretativo e o crítico.

Na dimensão da metodologia, os trabalhos concentram-se em estudo de casos, os quais são inadequados epistemologicamente no que tange a serem considerados, efetivamente, estudos de casos.

Podem-se constatar problemas em outras metodologias menos utilizadas. Por exemplo, na pesquisa documental, que trabalha basicamente com fontes disponíveis publicamente, as pesquisas realizadas são descritivas, sem a contemplação de análise hermenêutica dos textos.

Outro exemplo é a pesquisa-ação. Ela apresenta os mesmos problemas dos estudos de casos, principalmente no que tange a teorização sobre o processo de construção da pesquisa e o gerencialismo da abordagem.

Outras possibilidades de teorização, tais como grounded theory, etnografia, análise do discurso, análise visual não estão consolidadas. Desta forma, as diferentes possibilidades proporcionadas pelas metodologias qualitativas para a compreensão da “contabilidade em ação” não são devidamente exploradas. Estes achados corroboram Nascimento, Junqueira e Martins (2010) que estudaram a pesquisa em contabilidade gerencial.

Na dimensão dos equívocos discursivos, nota-se a construção de mitos sobre a pesquisa qualitativa que impedem o seu desenvolvimento e a sua aceitação, tais como o discurso de que casos não podem ser generalizados, que estudos qualitativos servem apenas para estabelecer hipóteses para futuras pesquisas de levantamento, desconsideração da agência humana, desconsideração dos aspectos sociais, políticos e de poder, desconsideração da história, do contexto, da mudança do papel da teoria, e forma de problematização baseada em conceitos, ao invés da prática, são elementos que afetam a qualidade metodológica dos trabalhos.

O trabalho abre possibilidades para a discussão sobre os problemas com os trabalhos realizados com a metodologia qualitativa, permitindo assim, reflexões para sua melhoria.

Adicionalmente, a metodologia qualitativa permite a compreensão da contabilidade no contexto em que ela opera, privilegiando-se seus aspectos políticos, sociais, éticos e humanos. Por conseguinte, pesquisas qualitativas de qualidade podem contribuir para a teorização de problemas brasileiros, servindo de conhecimento adicional para a educação contábil.

Referências

- Alam, M., Lawrence, S., & Nandan, R. (2004). Accounting for economic development in the context of post-colonialism: the Fijian experience. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(1), 135–157.
- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2005). Helping them to forget: the organizational embedding of gender relations in public audit firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 469–490.
- Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 631–659.
- Annisette, M. (2003). The colour of accountancy: examining the salience of race in a professionalisation project. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 639–674.
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research--whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97–126.
- Benschop, Y., & Meihuizen, H. E. (2002). Keeping up gendered appearances: representations of gender in financial annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 611–636.
- Borgatta, E. F., & Montgomery, R. J. V. (2000). *Encyclopedia of Sociology* (Second Ed.). New York: Macmillan Reference.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organization Analysis*. London: Heineman.
- Calas, M. B., & Smircich, L. (1998). Past postmodernism? Reflection and tentative Directions. *Academy of Management Review*, 24(4), 649–671.
- Cerbone, D. R. (2012). *Fenomenologia*. Petrópolis: Vozes.
- Colwyn Jones, T., & Dugdale, D. (2001). The concept of an accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(1), 35–63.
- Dambrin, C., & Lambert, C. (2008). Mothering or auditing? The case of two Big Four in France. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 474–506.
- Derrida, J. (2009). *A Escritura e a Diferença*. (Jacques, Ed.). São Paulo: Editora Perspectiva.
- Dillard, J., & Reynolds, M. (2008). Green Owl and the Corn Maiden. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 556–579.
- Duff, A. (2011). *Critical Perspectives on Accounting Big four accounting firms' annual reviews: A photo analysis of gender and race portrayals*, 22, 20–38.
- Efferin, S., & Hopper, T. (2007). Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 223–262.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building Theories from Case Study Research. *The Academy of Management Review*, 14(4), 532.
- Foucault, M. (1989). *Microfísica do Poder* (8a. ed.). Rio de Janeiro: Graal Editora.
- Fournier, V., & Grey, C. (2000). At the critical moment: Conditions and prospects for critical management studies. *Human Relations*, 53(1), 7–32.
- Gallhofer, S., Haslam, J., & Kamla, R. (2011). The accountancy profession and the ambiguities of globalisation in a post-colonial, Middle Eastern and Islamic context: Perceptions of accountants in Syria. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(4), 376–395.
- Gloria Ladson-Billings. (2006). Discursos racializados e epistemologias étnicas. In *O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens*. Porto Alegre: Bookman-Artmed.

- Glynos, J., & Howarth, D. (2007). *Logics of Critical Explanation in Social and Political Theory*. London: Routledge.
- Graham, C. (2009). Accounting and subalternity: enlarging a research space. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(3), 309–318.
- Haynes, K. (2008). Moving the gender agenda or stirring chicken's entrails?: Where next for feminist methodologies in accounting? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 539–555.
- Hines, R. D. (1992). Accounting : filling the negative space . *Accounting, Organizations and Society*, 17(3).
- Kim, S. N. (2004). Imperialism without empire: silence in contemporary accounting research on race/ethnicity. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(1), 95–133.
- Komori, N. (2008). Towards the feminization of accounting practice: Lessons from the experiences of Japanese women in the accounting profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 507–538.
- Komori, N. (2012). Visualizing the negative space: Making feminine accounting practices visible by reference to Japanese women's household accounting practices. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(6), 451–467.
- Kornberger, M., Carter, C., & Ross-Smith, A. (2010). Changing gender domination in a Big Four accounting firm: Flexibility, performance and client service in practice. *Accounting, Organizations and Society*, 35(8), 775–791.
- Kuasirikun, N. (2011). The portrayal of gender in annual reports in Thailand. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(1), 53–78.
- Latour, B. (1994). *Jamais Fomos Modernos: Ensaio de Antropologia Simétrica*. São Paulo: Editora 34.
- Miller, P., & O'Leary, T. (1987). Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 235–265.
- Morgan, G. (1980). Paradigms, Metaphors, and Puzzle Solving in Organization Theory. *Administrative Science Quarterly*, 25(4), 605–622.
- Morgan, G., & Smircich, L. (1980). The case for qualitative research. *Academy of Management Review*, 5, 491–500.
- Nascimento, A. R. do. (2011). *Controle Gerencial como Prática Social e Organizacional: Análise a Partir dos Paradigmas Neofuncionalista, Intepretativo e Pós-estruturalista*. Universidade de São Paulo.
- Nascimento, A. R. do, Junqueira, E., & Martins, G. de A. (2010). Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. *Revista de Administração Contemporânea*, 14, 1113–1133.
- Neu, D. (2000). Accounting and accountability relations: colonization, genocide and Canada's first nations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(3), 268–288.
- Parker, L. D. (2008). Strategic management and accounting processes: acknowledging gender. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 611–631.
- Puxty, A. G. (1993). *The Social & Organizational Context of Management Accounting*. London.
- Strauss, A. L., & Corbin, J. M. (2008). *Pesquisa Qualitativa - Técnicas e Procedimentos para o Desenvolvimento de Teoria Fundamentada*. Porto Alegre: Artmed Bookman.
- Tinker, A. M. (1980). Towards a political economy of accounting: An empirical illustration of the cambridge controversies. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 147–160.
- Upton, D. R., & Arrington, C. E. (2012). Implicit racial prejudice against African-Americans in balanced scorecard performance evaluations. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(4-5), 281–297.

- Walker, S. P. (2008). Accounting histories of women: beyond recovery? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 580–610.
- Wickramasinghe, D., & Alawattage, C. (2012). *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*. London: Routledge.
- Wittgeinstein, L. (2009). *Investigações Filosóficas*. Petrópolis: Vozes.