



Uma Análise Crítica Para A Produção Da Pesquisa-Ação Em Contabilidade

José Francisco Ribeiro Filho
Jorge expedito de Gusmão Lopes
Marcleide Maria Macêdo Pederneiras

Resumo

A contabilidade, enquanto profissão inserida em um contexto de atuação que busca o aperfeiçoamento contínuo da vida em sociedade, calcada na confiança e na veracidade, propicia ambiente para a movimentação de riquezas, incremento da produção e geração de empregos. Com essa visão e o sentimento da *utilidade social da contabilidade*, este artigo apresenta a Metodologia de Pesquisa-Ação como ferramenta importante, que deflui de uma expectativa alimentada pela discussão, já polarizada na contabilidade, *entre abordagens prescritivas*, que formulam como as organizações e mercados deveriam funcionar; e as *abordagens descritivas*, que registram como as organizações e mercados funcionam. Os problemas das organizações empresariais são mais voltados à aplicação do conhecimento, algumas vezes, oriundo das pesquisas básicas. No entanto, a aplicação do conhecimento não constitui simplesmente uma seqüência operacional da pesquisa de base. Esta aplicação reclama sua própria ciência: a ciência ação. Em razão das análises, percebe-se a grande importância do SEBRAE Nacional na criação de uma instância de fomento para estimular, a produção de pesquisa contábil relevante e crítica, atuando em segmento representativo das empresas brasileiras.

1 Introdução

A contabilidade, enquanto profissão inserida em um contexto de atuação que busca o aperfeiçoamento contínuo da vida em sociedade, trabalha, fundamentalmente, para a consolidação de um processo de arbitramento do conflito distributivo que, calcado na confiança e na veracidade, propicie ambiente aprazível para a movimentação de riquezas, incremento da produção e geração de empregos.

Todo o acervo de conhecimento da contabilidade, assim como sua característica própria de se debruçar sobre as questões do seu cotidiano de labor, está inserido e categorizado no amplo recorte denominado *ciências sociais aplicadas*.

Na medida em que seja provável uma vinculação intensa entre a razão de existir da contabilidade, sua origem e avanços posteriores, e o mundo particular das atividades agropecuárias, comerciais, industriais, de prestação de serviços, além dos projetos de fins caritativos, ideais e sociais, isso tudo porque esse ambiente gerou e foi, dinamicamente, gerado pela contabilidade, é pertinente a afirmação de que o campo de investigação da contabilidade, agora encarada como ciência social, *deve* refletir, também, os marcos e as evidências da realidade sócio-econômica onde está inserida.

Por outro lado, os aperfeiçoamentos curriculares experimentados nas várias escolas brasileiras de formação de bacharéis em ciências contábeis, com a exigência de monografias para conclusão do curso, além do crescimento da demanda por cursos de pós-graduação *latu e strictu sensu* que, por sua vez exigem teses, dissertações, projetos e artigos para a emissão dos certificados e diplomas, reforçam a presença da *metodologia científica* e da *pesquisa científica* como disciplinas fundamentais para o sucesso acadêmico.

No mundo, por assim dizer, acadêmico, busca-se a produção de saberes que, em sendo corroborados pela *academia*, recebem a chancela de *conhecimento científico*. Esse processo deve alimentar, evidentemente, um ciclo virtuoso, com a devolução das conquistas, em forma de inferências, constatações, dados, modelos, estudos e análises, alimentando a perspectiva de promoção e aperfeiçoamento da sociedade. Assim, a lógica da vinculação, anteriormente mencionada, deve fazer sentido, também, nesse nível.

A partir do método científico, que disponibiliza abordagens para se problematizar em torno de eventos e acontecimentos do *mundo real*, é possível pensar em uma *praxis transformadora*, onde realidades e interpretações da realidade fundem-se e, ao mesmo tempo, concebem novas formas de organização e direcionamentos outros, indutores do progresso social e econômico.

A ciência contábil, portanto, deve “correr o risco” de encetar posturas metodológicas, cujo parâmetro de avaliação contemple o avanço social e econômico das organizações, ao mesmo tempo em que demonstre ser capaz de gerar marcos teóricos novos e (re)novados, para alimentar o ciclo virtuoso da contabilidade ciência, técnica e arte.

Com essa visão e o sentimento da *utilidade social da contabilidade*, este artigo apresenta a Metodologia de Pesquisa-Ação como uma ferramenta importante, que deflui de uma expectativa alimentada pela discussão, algo já polarizado na contabilidade, *entre abordagens prescritivas*, que formulam como as organizações e mercados deveriam funcionar; e as *abordagens descritivas*, que registram como as organizações e mercados funcionam.

Os achados conceituais, oriundos da primeira abordagem, criam “soluções” cujo diapasão de implementação, é remetido para o campo da mudança organizacional. Já os achados conceituais da abordagem descritiva constatam, apenas, o nível organizacional vivenciado.

A Pesquisa-Ação, enquanto método científico, sugere um arcabouço conceitual atrativo, para a ciência contábil, porque permite aproximar, em uma ação transformadora, *o que é com o que deveria ser*.

2 A evolução da Contabilidade : bases e relações com a Pesquisa-Ação

A necessidade de registrar a movimentação da riqueza, sua origem, tipo e destinação, está na essência da história da civilização humana. Schmidt (2000), por exemplo, defende uma *arqueologia da contabilidade*, escudado em achados arqueológicos no Oriente Próximo, constituídos por fichas de barro, que foram utilizadas por civilizações pré-históricas entre 8000 e 3000 a . C. O Autor comenta (Schmidt, 2000:17): “*As fichas de barro (de diferentes formatos) foram usadas abundantemente entre 8000 e 3000 a .C. como forma de representação de mercadorias.(...)Cada ficha representava uma mercadoria, bem como uma dívida de uma pessoa com outra.*”

É interessante perceber a vinculação entre o sistema de registro adotado e a necessidade prática de *conhecer* sobre a riqueza representada. Cada forma de representação da riqueza (fichas de barro antes e partidas dobradas hoje), deve guardar uma relação que seja intuitiva e direta com o objeto representado. A contabilidade nasce, portanto, de uma necessidade, antes de tudo, *prática*.

Os sistemas contábeis, principalmente sua base conceitual, deve guardar um poder explicativo, dos fenômenos representados, significativamente altos, pois, caso contrário, perdem relevância e utilidade.

A contabilidade *impacta* e é *impactada* pelo ambiente sócio-econômico onde atua. A transferência de modelos ou a constatação do que ocorre em outros ambientes, desde que *descolados* da realidade imediata e vivencial (empírica) do macro ambiente predominante, corre o risco de simplesmente não “pegar” ou “se perder” como discurso infrutífero.

Essa perspectiva de análise reflete a posição de Kam (1990:1-3), quando menciona o que chamou de “*Argumento de Littleton*” para a explicação da sistematização da partida dobrada apenas no séculos XIV e XV, quando já existiam evidências intuitivas do mecanismo, muito tempo antes. O argumento menciona a existência, por volta de 1494, de certas condições sócio-econômicas próprias e específicas da época, a exemplo dos chamados *pré-requisitos materiais*, como a propriedade privada, capital, comércio e o crédito; e os *pré-requisitos de linguagem*, como a escrita, o dinheiro e a aritmética.

Em uma “economia globalizada”, onde prevalecem os grandes movimentos de capitais, agora identificados como capitais especulativos (voláteis) e de investimentos produtivos; onde as tecnologias de informação e comunicação dominam o cenário social e econômico, modificando opiniões e impactando valores; onde a noção de distância e de tempo assumem uma dimensão “palpavelmente” relativa, deve-se pensar na maneira como a contabilidade responde ao seu processo natural de vincular seus números e demonstrativos, aos objetos efetivos que pretendem representar.

Esse processo de representação em grandezas monetárias, composto pela identificação, mensuração, acumulação e comunicação do valor dos objetos, se aperfeiçoa, sistematicamente, mediante um processo de investigação das características de cada objeto, do conjunto dos objetos e das interações entre conjuntos distintos de objetos.

No fundo, mesmo na economia do século XXI, a essência continua a mesma: trabalhar com sistemas relacionais numéricos que representem, com fidedignidade, sistemas relacionais empíricos.

A pesquisa científica cumpre esse papel de vinculação. A abordagem dos sistemas relacionais empíricos, agora mais sofisticados porque impactados por variáveis transnacionais e transculturais, deve ocorrer sob um prisma metodológico que guarde correlação significativa com a vocação cultural e econômica do ambiente onde investiga. Os passos de aperfeiçoamento, a partir de sistemas relacionais numéricos mais significativos e úteis, fruto do processo de pesquisa, traduzirão o amálgama de um *dever* em formação, já presente, de forma que os avanços científicos, ao mesmo tempo, incorporam e são incorporados na base do *ciclo virtuoso do progresso*.

A questão, abraçada nessa problematização, traduz a possibilidade de se considerar a Pesquisa-Ação, em razão de suas características e filosofia de abordagem, como um método de pesquisa que, considerando a realidade econômica e social do Brasil, incrementa, de forma intensa e relevante, a participação da ciência contábil na produção de um tipo de conhecimento, por assim dizer, *útil*.

Corroborando tal discernimento, cita-se alguns números apurados em levantamento do SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), disponível em www.sebrae.com.br: **99,35%** das empresas brasileiras dos setores industrial, comercial e de serviços, são classificadas como **micro, pequenas e médias empresas** (até 499 empregados na indústria e até 99 empregados no comércio e serviços); apenas **0,65%** são de **grandes** empresas. As micro, pequenas e médias empresas, por sua vez, são responsáveis por **58,49 %** de todo o pessoal ocupado nesses setores. Muito mais do que força econômica, o que já é evidente pelos dados mencionados, as empresas de pequeno porte têm uma grande *representatividade social* no Brasil.

É justamente nesse segmento das empresas brasileiras onde residem os maiores desafios de continuidade e desenvolvimento. Lourenzani e Barbosa da Silva (1999), por exemplo, discutindo a sustentabilidade de empreendimentos agro-industriais de pequeno porte, através da metodologia de “sistemas dinâmicos” (system dynamics), aduziram que a **capacidade gerencial** tem uma influência inversa sobre **custos** (maior capacidade gerencial, menores custos); que, por sua vez, tem influência inversa sobre **lucratividade** (maiores custos, menor lucratividade); que, finalmente, tem influência direta com a **sustentabilidade do empreendimento** (maior lucratividade, maior tempo de permanência do empreendimento).

A pesquisa contábil, nos termos aqui discutidos, responderia a uma demanda de fato, para contribuir, dentro de seu campo de atuação, com a **melhoria da capacidade gerencial** da ampla maioria das empresas brasileiras.

A vinculação aqui pretendida também não é gratuita. A pesquisa SEBRAE denominada “*Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas*”, disponível em www.sebrae.com.br, que ouviu micro e pequenos empresários (de empresas em atividade e empresas extintas) no período de agosto/98 a junho/99, em 11 Unidades da Federação, a saber: Acre, Amazonas, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Pernambuco, Paraná, Rio Grande do Norte, Santa Catarina, Sergipe, São Paulo e Tocantins; traz informações importantes que corroboram o impacto sócio-econômico na percepção do papel da contabilidade, ensejando o reconhecimento das chamadas “*forças sociais*” (KAM, 1990:3) no desenvolvimento científico da contabilidade.

Respondendo à pergunta sobre **quais fatores são mais importantes para o sucesso de uma empresa**, os entrevistados elegeram, por ordem de importância: 1) Possuir bom conhecimento do mercado onde atua; 2) Ter um bom administrador; e 3) Fazer uso de capital próprio. Respondendo à pergunta sobre a **que profissional ou instituição recorreu para ser auxiliado**, as respostas indicaram: 1) Principalmente ao Contador (*grifo não está no original*); 2) Ao SEBRAE; e 3) Pessoas que conheciam o ramo.

Discute-se, assim, um escopo de relevância para a pesquisa contábil, principalmente sob a égide de três constatações:

- a) a contabilidade está inserida no *locus* econômico e social onde atua, sendo as entidades o seu laboratório natural de observação e intervenção;
- b) o profissional de contabilidade tem um papel importante como agente de mudanças, porque é percebido como detentor de conhecimentos necessários ao aperfeiçoamento gerencial de entidades; e
- c) a academia, ambiente de formação dos contadores, está inserida como instância fundamental no contexto do ciclo virtuoso do progresso social e econômico.

Nesse sentido, é pertinente aprofundar uma reflexão em torno de questões como: A Pesquisa-Ação, enquanto abordagem metodológica, pode oferecer ferramentas para a produção de conhecimento contábil útil, no sentido de ser alavanca para o desenvolvimento gerencial de entidades, no contexto da realidade econômica e social do Brasil? Existem formas operacionais para se fomentar a congruência entre pesquisa científica em contabilidade e a atuação dos profissionais de contabilidade no vasto território brasileiro?

3 Proposta de inserção da Pesquisa-Ação

Inicialmente cabe uma discussão em torno do alcance e significado do que se declara como **relevância da pesquisa em contabilidade**. Tal contexto implica em considerar pelo menos dois aspectos importantes. Em um primeiro momento a compreensão do próprio papel da contabilidade. Llewellyn (1993), por exemplo, discute mudanças nas abordagens e pensamentos sobre contabilidade, destacando que a contabilidade, especialmente a

contabilidade gerencial, tem importância organizacional e social simultaneamente. Isto significa dizer que todos os procedimentos de mensuração, cálculos e sumarizações, a cargo da contabilidade ao nível das entidades, não devem estar desconectadas de uma visão de seu papel e impacto na sociedade como um todo. É fácil reforçar esses argumentos, quando as atenções voltam-se para os escândalos recentes envolvendo fraudes contábeis em grandes corporações internacionais, na medida em que o que se procurou definir como “*contabilidade criativa*” (Neto, 2002), restrita a alguns procedimentos específicos dentro das empresas, teve o condão de derrubar bolsas de valores ao redor do mundo e gerar um processo de desconfiança grave e de conseqüências imprevisíveis sobre os demonstrativos contábeis.

Um outro aspecto, no contexto da discussão da *relevância da pesquisa em contabilidade*, remete para uma mudança de atitude em relação ao enfoque da pesquisa. Isso propõe alterações na concepção do “fazer” do pesquisador, que deve renunciar ao uso equivocado do que seja “distanciamento do objeto pesquisado”, para uma postura de “envolvimento científico com o objeto pesquisado”. Essa visão converge para o entendimento de Hatchuel (2001), sobre a identidade científica da “pesquisa gerencial”, que está voltada para o estudo de “modelos de ação coletiva” baseados em redes de colaboração entre a academia e as organizações; e não apenas em fatos sociais e econômicos apreendidos em conjunto. Hatchuel (2001:33) afirma:

“Por conseguinte, a essência e universalidade da pesquisa gerencial é entender, criticar e inventar “modelos de ação coletiva”. Na pesquisa gerencial, bem como em outras ciências de modelagem [a contabilidade está incluída, na medida em que estabelece uma base de dados contábeis para funcionar sob determinadas condições operacionais], os laboratórios e a pesquisa de campo são importantes. No entanto, um terceiro modelo de pesquisa baseado na cooperação (partnerships) é requerido, onde o conhecimento não transcende a ação, mas está integrado nela.” (grifo não está no original).

De imediato é preciso afirmar que não se trata de um esforço para identificar “*uma metodologia de pesquisa*” imune às questões que envolvem a demarcação científica e a própria natureza da ciência social. Isto é impossível. Pettigrew (2001:61), por exemplo, afirma: “*Uma das lições da história do desenvolvimento da ciência social é de que pode não existir um único e melhor caminho a ser trilhado para a estruturação, produção, disseminação e uso do conhecimento.*”

Trata-se, por outro lado, de perquerir sobre procedimentos de pesquisa que possam convergir para a necessidade de aperfeiçoamento gerencial de empresas de pequeno porte, dada a sua representatividade no cenário econômico e social no Brasil; e, ao mesmo tempo, representar alternativa científica relevante para a produção de conhecimento em contabilidade, conjugando com a formação crítica dos estudantes e profissionais da área.

Esses comentários remetem para o alcance pretendido: a prática acadêmica em contabilidade, ensejando a possibilidade de uma conjugação, intensa e permanente, entre o processo de obtenção de conhecimento (pesquisa), as ações de formação (ensino) e o aperfeiçoamento gerencial das organizações (pesquisa e ensino aplicados). Essa integração vertical, no sentido do rigor científico como pressuposto de validação do conhecimento obtido; e horizontal, no sentido da ligação nos três planos de ação sugeridos, identifica e reforça o que se entende como *relevância da pesquisa em contabilidade*.

McPhail (2001:492), ao discutir uma dialética da educação contábil, contribui nessa abordagem com o seguinte comentário:

“Este paper conclui com um chamamento para mais pesquisas críticas em educação contábil (tanto teóricas quanto empíricas) e convoca os acadêmicos da contabilidade para obterem visão crítica interna e

desenvolverem práticas pedagógicas que não somente intensifique as possibilidades de reforçar a consciência crítica mas também promova uma ação transformadora.”

Mas por que pensar em uma pesquisa contábil *relevante e crítica*? Qual o sentido de instrumentalizar pesquisadores e estudantes de contabilidade com alguma abordagem que, eventualmente, possa parecer uma “descaracterização” do método científico vigente ou aceito?

Visando o estabelecimento de um referencial estimulante, em torno das questões anteriormente colocadas, cita-se algumas conclusões do estudo de Mouritsen, Larsen e Hansen (2002), da *Copenhagen Business Scholl* – Dinamarca, que debatem a postura crítica dos pesquisadores contábeis da Escandinávia (Suécia, Islândia, Noruega e Dinamarca).

“Existe uma pesquisa contábil crítica na Escandinávia? A questão não é da resposta fácil porque criticidade pode sugerir muitas coisas diferentes. Mas se por crítico nós entendermos uma posição Marxista, então não existe uma grande quantidade de pesquisadores contábeis críticos na Escandinávia. Se por crítica nós entendermos uma ambição para explorar formas e abordagens ingênuas (naivety) que o pesquisador contábil pode considerar [relacionado com as discussões em torno da precariedade da construção científica que se presta às concepções mais ingênuas (Demo,1987:27)], então existem fortes vozes críticas entre os pesquisadores contábeis Escandinavos. Se, por crítica, entendermos o desejo de produzir prescrições, os pesquisadores Escandinavos tendem a uma postura irônica, em algumas instâncias, quando visam a manutenção do seu status quo, mas em outras instâncias existe um interesse genuíno em mudar o mundo.”

Em reforço de que a idéia de *relevância e criticidade*, como aqui debatido, é definida, também, sob os auspícios do ambiente econômico e social onde está inserida a contabilidade, menciona-se algumas conclusões de Maher (2001:294), que traçou uma evolução da pesquisa contábil gerencial nos Estados Unidos.

“O esforço da Fundação Ford (The Ford Foundation) é particularmente evidente no tipo de pesquisa produzida. Entre os anos 50 até os anos 70, a pesquisa contábil gerencial nos EUA mudou de trabalhos baseados intensamente em abordagens conceituais e descritivas para trabalhos baseados em experimentação, modelagem e análise empírica. Nos anos 50, poucos autores de contabilidade gerencial que publicaram em “The Accounting Review” vincularam suas abordagens a outras disciplinas como matemática, estatística, economia ou psicologia. Nos anos 70 a maioria dos artigos de contabilidade gerencial publicados em “The Accounting Review” e no “Journal of Accounting Research” foram baseados nessas disciplinas.”

Realmente é interessante verificar a *organicidade*, no sentido da integração vertical e horizontal como anteriormente comentado, para a concepção do “fazer” do pesquisador.

Segundo Lopes (1999), é fundamental o entendimento metodológico do comportamento sócio-ambiental dos grupamentos humanos e seus interesses primários. O princípio básico nas relações dos gestores e a grande dificuldade encontrada na sistematização mecanicista e sua convivência com o meio orgânico do qual, não pode desembricar-se. Em síntese pode-se afirmar que o convívio mecânico-orgânico torne mais importante o estudo em tela.

A experiência Britânica sugere outros pontos específicos que devem ser considerados. Hopper, Otley e Scapens (2001:283), três pesquisadores ativos na área desde os anos 70, o primeiro e o último da “*University of Manchester*” e o outro da “*University of Lancaster*”, ao

discutirem sobre a evolução (de onde e para onde) da pesquisa contábil gerencial Britânica, afirmam:

“A grande pluralidade e ecletismo metodológico presente na pesquisa britânica, deve considerar o impacto da reintegração de economistas. As conseqüências são mais metodológicas do que práticas. (...) os pesquisadores britânicos da área de contabilidade gerencial possuem forte “background” de economia e de métodos quantitativos, de forma que os estudantes continuam sendo treinados nessas habilidades.”

A tese que se expõe parte do princípio de que a pesquisa não se torna *relevante* e *crítica* porque elege um procedimento metodológico indutivo, ancorado em modelos contabilométricos, em grandes massas de dados, ou tornando-se transdisciplinar. Por outro lado, a pesquisa torna-se relevante e crítica como conseqüência de sua capacidade de transformação sócio-econômica e organizacional. Expõe-se a idéia de **pesquisa engajada**, no mesmo diapasão proposto para o III Seminário Nacional de Ciência e Tecnologia, promovido pela ANDES/NS (Sindicato Nacional de Docentes de Ensino Superior), com previsão para 11 a 13 de setembro de 2002, no Paraná.

“Ciência & Tecnologia Made in Brazil?”- A soberania de uma nação vincula-se ao desenvolvimento técnico e científico construído para o bem estar de seu povo. (...) No entanto, é imperativo que essas características somam-se uma política e um planejamento consistentes que possibilitem à comunidade científica brasileira gerar resultados que beneficiem a nossa população.”

É a partir desse constructo que se abordará a concepção de *relevância* e *criticidade* para a pesquisa contábil brasileira.

No fundo, para se discutir a relevância da pesquisa contábil no Brasil, a partir de algum critério que sugira uma abordagem *crítica*, é necessário verificar a tradição, a quantidade, a disponibilidade de grupos e centros de pesquisa e, principalmente, o tipo de fomento disponível, de forma que seja possível alguma inferência em torno do potencial de massa crítica, produção de conhecimentos e impacto nas organizações e na sociedade.

O fato, percebido genericamente, é que pesquisa em contabilidade no Brasil é fenômeno muito recente. Se considerarmos um escopo de formação integral, a partir da concepção de educação graduada e pós-graduada *strictu sensu* em todos os níveis, só se dispõe do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, para formar e instrumentalizar os pesquisadores contábeis brasileiros.

Essa exclusividade pode ser uma grande oportunidade, ao invés de uma ameaça, considerando o direcionamento das análises e abordagens até aqui empreendidas, porque permite um debate no nascedouro.

Concebe-se, de início, um debate bastante dicotomizado entre “pesquisa normativa (prescritiva)” e “pesquisa positiva (descritiva)”. Essa discussão sugere, às vezes, a tentativa de afirmar a “superioridade” de um enfoque sobre o outro.

Na verdade a construção científica normativa não poderia ocorrer fora da percepção do “mundo real”; pelo contrário, a força da prescrição surge da observação de fatos e ocorrências que transcorrem ou transcorreram de determinada forma. A questão fundamental diz respeito à sua capacidade de transformação sócio-econômica e organizacional efetiva. Isto é, em ser uma pesquisa engajada, se tornado *relevante* e *crítica*.

Da mesma forma, a construção científica positiva, derivada da indução, apreende ocorrências também do “mundo real”, normalmente a partir de algum aparato quantitativo, e procede uma análise descritiva. Novamente, aqui, a avaliação de *relevância* e *criticidade* se vincula à sua capacidade de produzir um tipo de conhecimento transformador do ambiente onde atua.

Aliás, com o objetivo de gerar um contraponto para alguma eventual euforia em torno da abordagem positiva, cita-se os comentários de Milne (2002:386), que faz uma análise da teoria contábil positiva (positive accounting theory), como proposta de evidenciação, nos seguintes termos:

“De fato em quase todos os casos os empiricistas que buscam examinar a teoria contábil positiva como uma base para evidenciar o ambiente social, têm falhado no acompanhamento dos argumentos da tese original de Watts e Zimmerman. Ademais, ao contrário do pensamento metodológico positivista, os estudos têm falhado em gerar testes adequados em torno dos argumentos que apresentam.”

Nesse primeiro momento, é importante asseverar que, do ponto de vista, epistemológico, tanto a abordagem normativa quanto a positiva têm uma origem *empírica*, no sentido de derivar suas análises e construções a partir da observação de determinada realidade.

O que se deseja problematizar é que não é possível uma construção científica formalizada no etéreo. A interpretação da realidade é objeto construído, pensado e, portanto, derivável da experiência contingencial.

O que, no máximo, é passível de ocorrer é a tentativa de se continuar “interpretando” o mundo a partir de constructos conceituais baseados em observações, cujo poder de explicação foi descaracterizada por transformações mais contemporâneas.

Deve-se pensar, sim, em uma **pesquisa empírica**. Popper (1972:40), em seu clássico *A Lógica da Pesquisa Científica*, afirma: *“Entretanto, o sistema que se denomina “ciência empírica” pretende representar apenas um mundo: o “mundo real”, ou o “mundo de nossa experiência”.*”

Theóphilo (1998:7), ao discutir sobre pesquisa empírica em contabilidade, traduz:

“Através de uma analogia com a Medicina, Carvalho, resume o esforço necessário para que a Contabilidade atinja um estágio ideal enquanto provedora de informações úteis. Segundo ele, assim como aquela ciência possui diagnósticos para a grande maioria das manifestações que lhe são afetas, a Contabilidade deveria “antecipar-se aos cenários e buscar conhecer as necessidades de informação dos seus “clientes”.”

Seja para modelar prescrições (abordagem normativa), seja para descrever comportamento de variáveis (abordagem positiva), esse é um ponto de convergência afirmativa, do que se pensa para uma *pesquisa contábil relevante e crítica* para o Brasil.

A sentença, agora, está assim formatada: **pesquisa contábil empírica, relevante e crítica, porque engajada.**

4 Pesquisa-Ação: abordagem empírica para uma pesquisa contábil transformadora

A Pesquisa-Ação, inculpada no contexto da pesquisa social, direciona uma abordagem metodológica comprometida com a transformação da realidade.

De imediato é necessário problematizar alguma idéia do que seja “transformação da realidade”. Esse é um ponto importante para designar *pesquisa contábil transformadora*.

Considerando a realidade econômica brasileira, no que se refere à predominância de micro e pequenas empresas e, também, o grau de inserção do contador como “consultor” dessas organizações, de acordo com o levanto SEBRAE já comentado, pretende-se definir como “transformação da realidade”, no contexto da pesquisa contábil, a sua capacidade de:

- a) Confrontar, com a realidade organizacional, constructos conceituais vigentes e aceitos de forma que o ciclo virtuoso pesquisa, ensino e progresso econômico e social seja vivenciado no campo de aplicação da contabilidade;

- b) Melhorar a competitividade organizacional, no contexto de seu campo de contribuição, ensejando uma atitude metodologicamente concebida para a longevidade do empreendimento;
- c) Promover intercâmbio de experiências, visões de mundo, concepções de verdade e soluções, corroborando com o engajamento como ação transformadora.

Thiollent (1996:42), um dos artífices da Pesquisa-Ação no Brasil, comenta: *“A não definição das transformações permite ocultar o real alcance da Pesquisa-Ação, freqüentemente limitada aos efeitos sobre pequenos grupos, e alimentar ilusões sobre a transformação geral da sociedade em sentidos modernizador ou revolucionário.”*

O locus de trabalho, portanto, é uma entidade. A capacidade de impacto mais amplo ou geral, será função do aprendizado dialético, pesquisador/pesquisado, que vai se incorporando ao acervo cultural dos envolvidos.

Aqui é interessante retomar a analogia entre a postura da pesquisa em contabilidade e a medicina ou a área de saúde em sentido mais amplo, a partir de uma constatação.

Utilizando uma chave de busca como *“action research”* em uma biblioteca virtual como a *Ideal* (www.idealibrary.com), que disponibiliza “Journals” em todas áreas do conhecimento humano, o resultado informa a ocorrência de 4013 artigos. A maioria absoluta dessas ocorrências (mais de 90%) são artigos publicados em revistas da área de saúde. O mesmo procedimento na base de dados *Dedalus* (www.usp.br), da Universidade de São Paulo(USP), utilizando-se a chave “Pesquisa-Ação”, o resultado informa 106 ocorrências, a maioria na área de saúde (enfermagem e psicologia), educação e também contabilidade.

A idéia de transformação da realidade é mais tangível e imediata no contexto de atuação da enfermagem, por exemplo, que obtêm os seus constructos e achados científicos, como conseqüência de uma atuação intensa e engajada com cada paciente, evidenciando o significado da *pesquisa-ação-transformadora*.

Smith et al (2000), ao discutirem a adoção da Pesquisa-Ação (action research) como método adequado para a promoção da mudança na educação de enfermagem, na Inglaterra, comentam: *“O estudo considerou uma avaliação da medida de integração das filosofias de saúde nos currículos de enfermeiras, obstetras e auxiliares de saúde. (...) A pesquisa ação foi escolhida como uma metodologia apropriada para o acompanhamento em razão de sua ênfase na participação e envolvimento.”*

Os frutos do processo de transformação, advindos da Pesquisa-Ação, são identificáveis. Ishimura (1996:86,88), em sua dissertação de mestrado, onde estudou o desenvolvimento de sistema de informação para o gerenciamento de recursos humanos na Administração Pública da República de Moçambique, comenta:

“A hipótese proposta foi de que é possível, através da interação maior entre usuários (membros da organização cliente) e especialistas (membros da consultoria e da organização cliente) durante todo o processo, construir-se um sistema de informação eficaz, utilizando a Pesquisa-Ação. (...) As resistências às mudanças existiram, mesmo com a adoção de uma metodologia baseada em processo participativo. O que condicionou o sucesso da mesma foi a sua flexibilidade em oferecer (através da pesquisa) alternativas para se vencer essas resistências e alternativas para que os usuários escolhessem a tecnologia adequada à sua realidade.”

Diante de perspectivas tão estimulantes para uma concepção *de pesquisa contábil relevante e crítica*, o subitem seguinte apresenta uma estrutura metodológica para o desenvolvimento da Pesquisa-Ação em contabilidade.

4.1-Processo metodológico da Pesquisa-Ação

Sob os auspícios das contribuições de Ishimura(1996), sugere-se os seguintes elementos:

1ª FASE – Ênfase na ação

- a) Etapa preparatória – a ênfase nessa etapa é a busca de cooperação, a partir da apresentação e exploração do problema. Esse procedimento é realizado através de visitas, normalmente amparada por organizações que atuam no interesse do pesquisado; instituições de financiamento; universidades e, principalmente, SEBRAE. As discussões iniciais devem levar o tempo que for necessário para o estabelecimento do interesse e confiança. Deve-se registrar que o problema, previamente concebido pelo pesquisador, bem como sua estrutura de hipóteses e objetivos, podem servir apenas para a discussão inicial, podendo sofrer alterações de acordo com o processo de interação.
- b) Montagem da estrutura para a coordenação do projeto – a ênfase é na definição de uma equipe composta por pessoas da instituição de pesquisa (orientador do pesquisador) e dos representantes do pesquisado. É importante a definição de papéis e instâncias de decisão.
- c) Montagem da estrutura para a execução do projeto – a ênfase é na definição das etapas operacionais, fixação de cronograma e local para reuniões, a partir da constituição de um grupo operacional. O grupo de coordenação deve monitorar o relacionamento entre os membros do grupo (pesquisador e pesquisado).

2ª FASE – Ênfase na pesquisa e na ação

- a) Coleta de dados – definição dos instrumentos de coleta de dados. Normalmente todo o material necessário é disponibilizado pelo pesquisado. O grupo de execução do projeto deverá organizar o material coletado, produzindo um cenário das condições do sistema atual; modelos praticados e informação produzida. O objetivo é acumular conhecimento para a definição de diagnóstico.
- b) Feedback de informações – através de um seminário com a presença dos grupos e outros interessados indicados pelo grupo de coordenação, apresentar os recortes interpretativos do sistema atual, suas fraquezas e eventuais vantagens. Deve-se coletar as impressões e o nível de envolvimento do pesquisado, especialmente as instâncias de decisão.
- c) Diagnóstico e Preparação da proposta para implantação – a ênfase é a construção do que se percebeu e discutiu como solução. Caso o diagnóstico tenha sugerido aceitação de implantação, a proposta de modelagem nasce com profundidade suficiente para ensejar um engajamento efetivo das equipes.
- d) Implementação das ações – execução dos planos de mudança, com reforço para troca de percepções, aprendizagens e redirecionamentos.
- e) Avaliação – evidenciação e discussão dos efeitos e efetividade das ações implementadas; repercussão; identificação de novas áreas para Pesquisa-Ação.
- f) Preparação de relatório científico – a ênfase é na sistematização dos conhecimentos adquiridos no formato de relatórios científicos, a exemplo de monografias, artigos, dissertações e teses.

Thiollent(1996), enfatiza o *seminário* como técnica central para a condução de todo o processo de Pesquisa-Ação. Em torno do *seminário*, conduzido pelos grupos e supervisionado pelo grupo de coordenação, devem ser encetadas as discussões de tema, problema e as abordagens apropriadas de condução.

5 Conclusão

A escolha de um enfoque de pesquisa deve refletir um estado de compreensão profunda sobre as necessidades mediatas e imediatas da sociedade.

Por outro lado, o aperfeiçoamento dessa visão depende de como os grupos de pesquisa e as instituições de coordenação e fomento, arquitetam o sentido de relevância da pesquisa social.

As concepções de pesquisa em contabilidade, no Brasil, traduzem, ainda, uma necessidade de afirmação, especialmente no que se refere ao seu impacto no ciclo virtuoso do progresso, ensejando a integração entre academia, organizações e profissionais de contabilidade.

Derivada das discussões empreendidas, foi possível indagar em torno de uma concepção de *pesquisa contábil relevante e crítica*.

A idéia de relevância abarca o desejo por transformação de uma determinada realidade, de forma que os frutos obtidos surjam como decorrência de uma abordagem crítica, porque engajada.

Concebe-se a metodologia da Pesquisa-Ação como tendo os ingredientes necessários para estimular a produção de conhecimento científico, em contabilidade, que seja útil.

Por outro lado, percebe-se a grande oportunidade, em razão das análises conduzidas, para que o SEBRAE Nacional crie uma instância de fomento sistemática para estimular, a exemplo da *Ford Foundation*, a produção de pesquisa contábil relevante e crítica, atuando em segmento representativo das empresas brasileiras.

Ao fim percebe-se, também, que o processo de Pesquisa-Ação é uma forma de obtenção de conhecimento “trabalhosa”, porque inserida e comprometida com a mudança organizacional, introduzindo a necessidade de um processo recorrente de aprendizado. Por outro lado, oferece uma alternativa frutífera para a inserção social da contabilidade.

6 Referências

CHAUI, Marilena. Convite à Filosofia. São Paulo, Editora Ática, 2001.

DEMO, Pedro. Metodologia Científica em Ciências Sociais. São Paulo, Editora Atlas, 1981.

HATCHUEL, Armand. *The Two Pillars of New Management Research*. British Journal of Management, vo. 12, Special Issue, s33-s39, 2001. Disponível em www.idealibrary.com (para usuários com licença). Acesso dia 07/07/02.

HOPPER, Trevor; Otley, David; Scapens, Bob. *British Management Accounting Research: Whence and Whither: Opinions and Recollections*. The British Accounting Review. Vol. 33, no. 3, sep/2001. Disponível em www.idealibrary.com (para usuários com licença). Acesso dia 01/07/02.

ISHIMURA, Marco. Sistema de Informação para o Gerenciamento de Recursos Humanos Baseado na Metodologia de Pesquisa-Ação: Implementação na Administração Pública da República de Moçambique. Dissertação de Mestrado. São Paulo, PUC/Campinas, 1996. Disponível em www.mestrado.nar.puc-campinas.br/dissertacoes.htm. Acesso dia 12/07/02.

KAM, Vernon. Accounting Theory. USA, John Wiley & Sons, 1990.

LLEWELLYN, Sue. *Working in hermeneutic circles in management accounting research: some implications and applications*. Management Accounting Research, vol. 4, 231-249, 1993.

LOPES, Jorge Expedito de Gusmão. O modelo transacional de liderança organizacional aplicada a educação. *Revista de Administração Educacional* . v. 1, nº. 3, jan./jun., 1999.- Recife: Universidade Federal de Pernambuco

LOURENZANI, Wagner Luiz; Barbosa da Silva, Carlos Arthur. *Sustentabilidade de Empreendimentos Agro-industriais de Pequeno Porte: uma Aplicação de Sistemas Dinâmicos*. Campinas/SP, Agrosoft 99. Disponível em www.agrosoft.com .Acesso dia 15/07/02.

MAHER, Machael. *The Evolution of Management Accounting Research in the United States*. The British Accounting Review, Vol. 33, No. 3, Sep 2001, pp. 293-305. Disponível em www.idealibrary.com (para usuários com licença). Acesso dia 12/07/02.

MCPHAIL, Ken. *The dialectic of accounting education: from role identity to ego identity*. Critical Perspectives on Accounting. Vol. 12, 471-499, 2001. Disponível em www.idealibrary.com. (para usuários com licença). Acesso dia 12/07/02.

MILNE, Markus J. *Positive accounting theory, political costs and social disclosure analyses: a critical look*. Critical Perspective on Accounting. Vol. 13, 2002. Disponível em www.idealibrary.com (para usuários com licença). Acesso dia 15/07/02.

MOURITSEN, Jan; Larsen, Heine Thorsgaard; Hansen, Allan. “*Be Critical!*” *Critique and naivete – Californian and French Connections in Critical Scandinavian accounting research*. Critical Perspectives on Accounting, vol. 13, 2002. Disponível em www.idealibrary.com (para usuários com licença). Acesso dia 15/07/02.

NETO, Delfim. O roubo do futuro. Artigo de opinião publicado no jornal Folha de Pernambuco, dia 17/07/02.

PETTIGREW, Andrew M. *Management Research After Modernism*. British Journal of Management, vol. 12, Special Issue, s61-s70, 2001. Disponível em www.idealibrary.com. (para usuários com licença). Acesso dia 07/07/02.

POPPER, Karl. A Lógica da Pesquisa Científica. São Paulo, Editora Cultrix, 1972.
Schmidt, Paulo. História do Pensamento Contábil. Porto Alegre/RS, Editora Bookman, 2000.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Diretoria Técnica – Gerência de Planejamento, Estudos e Pesquisas – GEPEP – Produzido por Methodos Consultoria, outubro de 1999. *Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas*. Disponível em www.sebrae.com.br. Acesso dia 20/07/02.

SMITH, Pam et al. *Action research: a suitable method for promoting change in nurse education*. Nurse Education Today, vol. 20, no. 7, oct/2000. Disponível em www.idealibrary.com (para usuários com licença). Acesso dia 03/07/02.

THEÓPHILO, Carlos Renato. *Algumas reflexões sobre pesquisas empíricas em contabilidade*. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v.10,n.19,p.9-15.

THIOLLENT, Michel. Metodologia da Pesquisa-Ação. São Paulo, Cortez Editora, 1996.