



## Produzindo Análises Situacionais em Pesquisas na Contabilidade: uma Perspectiva Pós-Moderna

**FERNANDA FILGUEIRAS SAUERBRONN**

*Universidade Federal do Rio de Janeiro*

**ALANN INALDO SILVA DE SÁ BARTOLUZZIO**

*Universidade Federal do Rio de Janeiro*

### Resumo

A Análise Situacional (SA) é um método proposto por Adele Clarke com o objetivo de repensar a Grounded Theory (GT) para enfrentar os desafios e as complexidades da vida social na vidara pós-moderna. A SA pode ser utilizada nos mais diversos projetos de pesquisas, especialmente naqueles que demandam a utilização de múltiplos dados sobre os fenômenos (entrevistas, material etnográfico, histórico, visual e arquivos discursivos), o que permite a ação integrada de pesquisadores em diferentes contextos. Por meio de exercícios analíticos que são estruturados através de mapas, a SA é relevante porque abrange a noção de evidência empírica, promove diversidade epistêmica e considera a importância dos elementos não humanos como estruturantes das relações sociais, além de constituir uma alternativa analítica que não se limita aos níveis micro (individual), meso (social/organizacional/institucional) ou macro (padrões históricos amplos) dos eventos, mas nas complexidades, relações e ecologias das situações, posicionando a pesquisa de forma individual, coletiva, temporal, organizacional e discursiva. Nesse sentido, o artigo apresenta as principais ideias da autora para viabilizar a produção de pesquisas com a SA, assim como exemplifica e articula oportunidades de pesquisas relacionando os elementos conceituais norteadores do método com possibilidades de investigações na contabilidade. Por meio da SA, procuramos ampliar oportunidades de pesquisas alternativas por meio de uma visão mais subjetiva e crítica da realidade social, buscando significados, crenças e posicionalidades subjacentes às situações em que a contabilidade esteja imbricada. Assim, espera-se contribuir para que novos estudos desafiem o *status quo*, evidenciando facetas ainda não exploradas em situações complexas na pós-modernidade.

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

### 1 INTRODUÇÃO

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

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

Uma abordagem inerentemente indutiva é a *Grounded Theory* (Teoria Fundamentada – GT) (Goddard, 2017; Covaleski, Dirsmith & Samuel, 2017). Desenvolvida por Glaser e Strauss (1967, p. 1), a GT é considerada uma alternativa para “descobrir teorias a partir dos dados”.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Strauss e Corbin (1990) consideram a GT um método qualitativo que utiliza procedimentos sistemáticos que viabilizam o desenvolvimento indutivo de teorias sobre os fenômenos. Para Glaser (1992), a GT é uma metodologia geral que permite, por meio da utilização de métodos sistemáticos, a geração de teorias sobre uma área de investigação.

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

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

As pesquisas de Covaleski e Dirsmith (1983, 1984) foram pioneiras no uso da GT para investigar práticas de controle e negociação nos orçamentos. Alguns estudos também são observados sobre *accountability* (Ahrens, 1996; Wickramasinghe, Hopper & Rathnasiri, 2004), práticas contábeis e orçamentação em instituições religiosas (Lightbody, 2000; Parker, 2001, 2002) e divulgações ambientais e sociais (Solomon & Solomon, 2006).

Entre disciplinas, um destaque pode ser atribuído para as investigações em contabilidade gerencial (Covaleski et al., 1998; Elharidy, Nicholson & Scapens, 2008), auditoria (Beattie, Fearnley & Brandt, 2004), contabilidade governamental (Goddard, 2004, 2005; Goddard & Mkasiwa, 2015; Goddard et al., 2015) e terceiro setor (Goddard, & Assad, 2006), o que reforça o potencial da GT para as ciências contábeis, apesar da sua ainda incipiente utilização.

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

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

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

Portanto, a SA é uma alternativa para o desenvolvimento de pesquisas na contabilidade porque é um método empiricamente aberto que viabiliza, por meio de exercícios analíticos, a



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

utilização de arquivos de diversas fontes, adequando-se especialmente em projetos multimodais (Clarke, 2003). Por meio da elaboração dos mapas das situações, o pesquisador é estimulado a exercitar análises que não simplifiquem as práticas sociais e que permitam a ação integrada de estudiosos na avaliação dos aspectos discursivos, históricos, culturais, simbólicos, espaciais, temporais e institucionais que envolvem as práticas contábeis (Clarke, 2003, 2005).

Com base nesses aspectos, esta pesquisa objetiva articular as principais ideias da Adele Clarke para viabilizar a produção de pesquisas com a SA, assim como apresentar tópicos de investigações para a utilização desse método em estudos na contabilidade. Como Goddard (2017), reconhecemos o potencial da SA não apenas para avançar a GT, mas também auxiliar na compreensão de fenômenos contábeis multifacetados e complexos que envolvem atores sociais, políticos e organizacionais com diferentes interesses e ações na contemporaneidade.

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

## 2 ANÁLISE SITUACIONAL

### 2.1 Definição e Bases da Análise Situacional

A SA é uma proposta metodológica desenvolvida por Adele Clarke com o objetivo de enfrentar os desafios e as complexidades da vida social na virada pós-moderna. As dinâmicas sociais operantes na pós-modernidade são preocupações para Clarke (2003, p. 553) porque é um desafio avaliar as complexidades sem tornar as práticas sociais redutoras, ao mesmo tempo em que a especialização analítica pode inviabilizar a execução de pesquisas que deem conta do processo social moderno. Portanto, a SA surge como uma iniciativa para repensar e expandir a GT, atribuindo maior foco nas dinâmicas da vida social (Clarke, Friese & Washburn, 2013).

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

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

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.



Figura 1: Matriz situacional proposta por Adele Clarke.  
Fonte: Clarke (2005, p. 73; 2007a, p. 434).

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

É necessário que o pesquisador analise com responsabilidade a situação, evidenciando as variações, diferenças e posições/relações que são tomadas e desenvolvidas, assim como fique atento à toda complexidade, contradição, multiplicidade e instabilidade. Diferente da busca pela regularidade, na SA, o pesquisador deve estar atento para as multiplicidades, ambivalências e contradições do mundo real e para as complexidades que perpassam a dinâmica social. Trata-se de um esforço de incluir, além de uma perspectiva centrada no indivíduo, como propõem métodos como a etnografia, as histórias de vida e a fenomenologia, incorporar como parte da análise também o social, atribuindo à interpretação um sentido abrangente (Clarke, 2003).

Para tal, na SA, todos os atores e discursos relacionados com a situação são mapeados e constituem fonte de investigação independentemente do nível de poder e do papel que desempenham, o que ajuda a romper hierarquias e promover diversidade epistêmica (Clarke, 2015, 2019). Isso porque diferentes perspectivas podem ser estratificadas, atribuindo-se maior importância a algumas em detrimento de outras. É prioritário que todos os elementos, posições e vozes sejam articulados, o que auxilia o pesquisador não apenas a trabalhar os dados de “baixo para cima”, mas também de “fora para dentro”, demonstrando quem está no centro e nas

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

margens da situação, como as relações são estabelecidas e hierarquizadas e os níveis de poder distribuídos entre os atores (Clarke, 2015, p. 21).

Um aspecto a ser ressaltado é a possibilidade de incluir os atores implicados na análise, que são agentes silenciados ou formados apenas discursivamente na situação. Clarke (2015) sinaliza que esses agentes são constituídos discursivamente a partir de outros participantes para atender objetivos alheios. Enquanto os agentes silenciados aparecem fisicamente na situação, possuem menos poder em relação aos demais atores e, por isso, são ignorados, negligenciados e invisibilizados. Já os formados discursivamente não aparecem na situação, mas são citados por outros participantes, normalmente em situação de desvantagem. Em geral, os indivíduos implicados possuem pouco espaço para a participação ativa e autorrepresentação.

Além disso, os elementos humanos e não humanos são considerados de forma indistinta na SA, permitindo que o pesquisador analise tudo o que for relevante e estabeleça uma avaliação das inter-relações entre eles para uma compreensão abrangente dos fenômenos. Como sinaliza Clarke (2015, p. 21), “não são apenas as pessoas que importam na análise das situações”.

Os elementos não humanos incluem coisas, animais, tecnologias, discursos, objetos culturais, animais, meios de comunicação, peças animadas e inanimadas da cultura material e etc. (Clarke, 2015). Cabe ressaltar que os elementos não humanos podem ser decorrentes da ação humana, sendo objetivo do pesquisador compreender os processos de produção, ou naturais, cujo objetivo é investigar a sua formação. Com a inclusão dos elementos não humanos, Clarke, Friese e Washburn (2013) rompem a ideia de que apenas os humanos constituem fonte analítica a ser priorizada. Para elas, o pós-humanismo é um desafio a ser enfrentado pelas pesquisas pós-modernas, visto que os elementos não humanos condicionam as interrelações na situação.

Ademais, Clarke (2019) demonstra a contribuição da SA em viabilizar diferentes formas de compreender como os mais variados elementos empíricos se organizam para a formação da situação. A posicionalidade do pesquisador também é ressaltada, que deve refletir sobre como a sua posição influencia a análise e pode ser afetada pela situação, demandando que os privilégios e diferenças sejam fontes de reflexão e considerados ao longo do projeto (Clarke, 2015; Clarke & Friese, 2007).

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

Mapas	Definição	Objetivo
<b>Mapas Situacionais</b>	Expõem, de forma mais ampla, os principais elementos humanos, não humanos, discursivos, históricos, simbólicos, culturais, políticos, temporais, dentre outros, que se mostrem pertinentes na situação de investigação, provocando análises relacionais entre eles.	Evidenciam um panorama geral da situação, auxiliando o pesquisador a mapear todo o material pertinente para a análise. Nessa etapa, o pesquisador provoca as diferentes possibilidades de relação entre os elementos e reflete sobre as complexidades (materiais e discursivas) que surgem das relações.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

<p><b>Mapas dos Mundos Sociais/Arenas</b></p>	<p>Traçam os atores coletivos, os elementos-chave não humanos e a(s) arena(s) de compromisso dentro das quais os discursos estão sendo organizados e as negociações desenvolvidas. São as interpretações de nível meso na situação.</p>	<p>Permitem uma interpretação meso da situação, o que abrange a ação coletiva em diferentes dimensões sociais, como organizacionais, institucionais e discursivas em um ambiente de negociações fluidas e contínuas (sem direcionalidade de influência). Os mundos sociais geram universos de discurso, sinalizando quais elementos devem ser analisados na situação.</p>
<p><b>Mapas de Posicionamento</b></p>	<p>Mostram as principais posições tomadas, e não tomadas, nos dados em relação aos eixos discursivos de variação e diferença, preocupação e controvérsia em torno de questões complicadas na situação.</p>	<p>Demonstram as posições que foram tomadas sobre questões particulares, que podem ser articuladas ou contraditórias entre indivíduos e coletividades.</p>

**Figura 2:** Definição e objetivo dos mapas na SA.

Fonte: Adaptado de Clarke (2003, 2015, 2019), Clarke e Friese (2007) e Clarke, Friese e Washburn (2013).

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

Ao destacar os mundos sociais/arenas no contexto na situação, os mapas intermediários permitem que o pesquisador observe as arenas de compromissos desenvolvidas, explicitando como se engajam discursivamente e elaboram negociações (Clarke, 2003, 2015). Clarke (2015, p. 14) ressalta que o pesquisador não deve prever a direção de influência entre os elementos, mas considera-los como “abertos e porosos”, pois as negociações acontecem de forma fluida e os discursos se manifestam de formas “múltiplas e potencialmente contraditórias”. O objetivo central é mapear as principais coletividades (mundos sociais), organizações e instituições nas arenas relacionadas com a situação, bem como o mapeamento das ações (Clarke, 2019). O pesquisador precisa considerar que os processos sociais podem sempre se manifestar de outra forma como consequência do interacionismo simbólico, o que pode ocorrer individualmente, mas também de forma coletiva, entre organizações, instituições e discursos (Clarke, 2015).

Por fim, os mapas de posicionamento evidenciam as posições que foram tomadas, ou não, em relação a determinados eixos de análise, sendo o foco da investigação as principais diferenças e controvérsias identificadas na situação (Clarke, 2003, 2015). Ressalta-se que o mapa de posicionamentos não articula a posição de indivíduos ou de grupos, mas busca compreender como os elementos se encaixam nas posições discursivas sobre as principais questões na situação em investigação. É nessa etapa que as posições e contradições podem ser articuladas (Clarke, 2015, p. 14). A análise das posições não tomadas nos materiais discursivos também viabiliza a análise dos atores implicados, evidenciando as estruturas de poder que são estabelecidas na situação (Clarke, 2019).

É basilar que o pesquisador visualize os mapas desenvolvidos ao longo da SA como exercícios analíticos que permitem atribuir novos olhares sobre os dados. É por meio dessas novas percepções que Clarke (2007a) reconhece a possibilidade de desenvolver vias analíticas

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

complementares às GTs tradicionais, que se concentram na interpretação do processo social básico da ação. A SA, além de incorporar a ação como elemento de investigação, permite a construção de uma estrutura analítica aberta empiricamente para incorporar outros elementos que condicionam a situação. É a situação que constitui a unidade de análise e a compreensão das inter-relações entre diversos elementos é a prioridade interpretativa.

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

Assim como na GT, a elaboração dos mapas na SA é acompanhada de memorandos. É recomendado eles sejam desenvolvidos no início de cada mapa e revisados após grandes avanços na coleta e análise dos dados. Essa é uma atividade que influencia especialmente a elaboração dos mapas situacionais e dos mapas dos mundos sociais/arenas, visto que os mapas de posicionamento são desenvolvidos quando parte significativa dos dados já estão articulados (Clarke, 2015).

Outro aspecto a ser ressaltado é que a SA se constitui como uma proposta metodológica que direciona a GT para as complexidades sociais que se estabelecem no mundo pós-moderno, sendo relevante destacar as principais diferenças entre a GT tradicional (ver Glaser & Strauss, 1967) e as múltiplas possibilidades atribuídas à teoria fundamentada ao longo dos anos (ver Glaser, 1978; Strauss, 1987; Corbin & Strauss, 2008; Charmaz, 2006, 2008). Para Clarke e Friese (2007, p. 363) a GT “foca na análise sistemática de dados qualitativos para elucidar as principais formas de ação realizadas pelos participantes em uma situação particular”.

Clarke (2019) sinaliza que a SA é influenciada de forma direta pela GT desenvolvida por Strauss (1987) e Corbin e Strauss (2008) com base no interacionismo simbólico; pela visão construtivista de Charmaz (2006, 2008); e pela perspectiva de Strauss (1978) dos mundos e arenas sociais. Para melhor visualização, a Figura 3 apresenta as principais alterações propostas por Clarke (2003) na GT para a formulação da SA.

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

**Figura 3:** Alterações na Grounded Theory propostas a partir da SA.

Fonte: Adaptado de Clarke (2003, p. 558-559).

Os mundos sociais/arenas também compõem bases importantes para a SA (Clarke, 2003, 2005). Para Clarke e Friese (2007), esses mundos permitem que os agentes gerem identidades e perspectivas compartilhadas que influenciam a ação individual e coletiva. São nos mundos sociais/arenas que os universos de discurso se desenvolvem, que as principais questões do mundo dos participantes são discutidas, articuladas e negociadas e que a vida social é organizada (Strauss, 1978; Clarke, 2007b; Clarke & Star, 2008). Por meio dos mundos e das

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

arenas sociais é possível compreender a organização contínua das negociações geradas em uma situação de ação e interação (Clarke, 2003, 2005; Clarke & Friese, 2007).

A crítica desenvolvida por Clarke (2005, 2007a) das matrizes condicionais propostas por Corbin e Strauss (2008, p. 125) também influenciaram significativamente a matriz situacional proposta na SA (ver Figura 1), visto que enquanto a matriz condicional considera os elementos que influenciam a ação como dimensões contextuais do processo social, na SA, todos os componentes estão posicionados, são condicionantes e devem ser especificados na própria situação. Enquanto na matriz condicional esses elementos são percebidos como capazes de influenciar a ação, na SA, são constitutivos da própria situação de ação (Clarke & Friese, 2007).

Como Clarke e Friese (2007) sinalizam, todos os elementos, sejam eles humanos, não humanos, discursivos, simbólicos, organizacionais e institucionais, dentre outros, são vistos como componentes que condicionam as infinitas possibilidades de ação dentro da situação. Ademais, a partir das mudanças propostas por Clarke (2003, 2005, 2007a, 2015, 2019) visando expandir a GT por meio da SA, algumas contribuições podem ser destacadas na Figura 4.

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

**Figura 4:** Contribuições da SA para a GT e as expectativas sobre os pesquisadores com a utilização da SA.  
Fonte: Clarke (2015, p. 15) e Clarke e Friese (2007, p. 368).

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

## 2.2 Desenvolvimento dos Mapas e Condução da Análise Situacional

Precedendo a elaboração dos mapas que compõem a SA, é importante ressaltar que estes não foram propostos por Clarke (2003, 2005, 2007a, 2019) como produtos analíticos finais. Os mapas viabilizam que os dados sejam abertos e que o pesquisador os interroge por meio de uma estrutura analítica baseada na GT. A SA é, portanto, uma proposta que facilita o desenvolvimento de exercícios analíticos, levando o condutor do projeto a desenvolver análises mais profundas dos dados (Clarke, 2003).

A elaboração dos mapas pode ocorrer por meio de dados codificados através das estratégias de codificação viabilizadas pela GT e pela utilização de dados não codificados, desde que o pesquisador tenha lido com atenção e refletido sobre sua importância, evitando a paralisia analítica (Clarke, 2003, 2005). Como a elaboração dos mapas é aberta, permitindo que o pesquisador se mova entre os dados ao desenvolver as análises, recomenda-se a utilização de

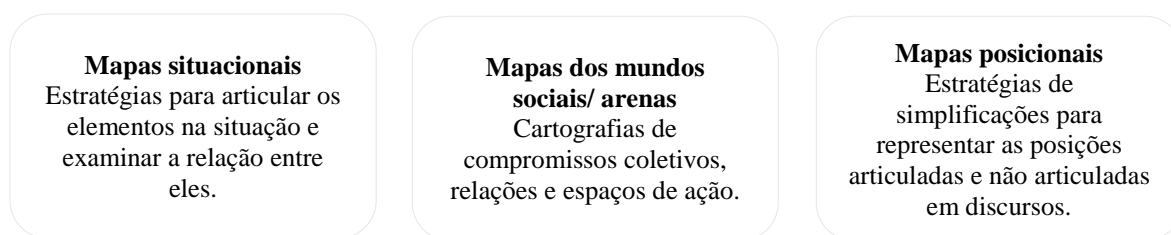


São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

memorandos como instrumento de apoio. Para Clarke (2005), a gravação dos memorandos auxilia no desenvolvimento de impressões sobre os mapas, auxiliando a visualizar os dados a partir de diferentes perspectivas e cronologicamente.

A experiência do pesquisador também, pois este é posicionado como um instrumento de pesquisa. A expertise do autor não apenas ajuda na análise aprofundada das cartografias, mas permite o desenvolvimento de reflexões extensivas sobre as suas experiências teóricas, analíticas e melhor evidenciem elementos implícitos e silenciados nos dados (Clarke, 2005). Os mapas são, portanto, elementos propostos por Clarke (2003, 2005, 2007a, 2019) para ajudar o autor a pensar sistematicamente um projeto de pesquisa, auxiliando no levantamento dos dados e nas decisões que permeiam as fases de análises.

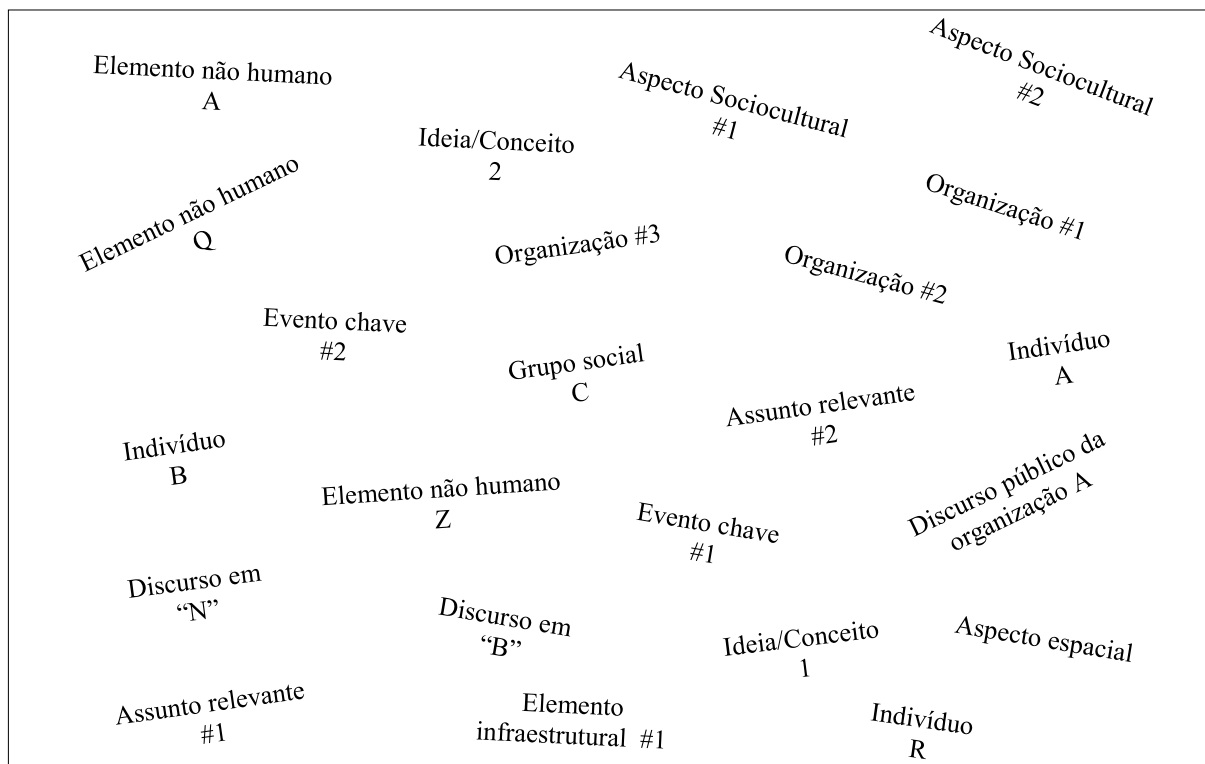
Como discutido, a SA propõe a construção de três mapas: (1) os mapas situacionais, (2) os mapas dos mundos sociais/arenas e (3) os mapas de posicionamentos, conforme Figura 5.



**Figura 5:** Mapas que compõem a SA.  
Fonte: Adaptado de Clarke (2005, p. 86).

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

É importante também que se questione os discursos, símbolos, conceitos, debates e ideias que se mostrem relevantes na situação. Na SA, os elementos discursivos e simbólicos são evidências importantes e potencialmente significantes nessa fase do mapeamento (Clarke, 2005). Portanto, é recomendada a distribuição de todos os elementos de interesse em um mapa situacional abstrato que é intencionalmente “confuso”, conforme Figura 6.



**Figura 6:** Mapa situacional abstrato: versão confusa/preliminar.  
Fonte: Adaptado de Clarke (2005, p. 88)

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

Além disso, os mapas confusos servem como base de dados para a elaboração da versão encomendada/em desenvolvimento (ver Figura 7).

<p><b>ELEMENTOS/ATORES HUMANOS INDIVIDUAIS</b> Indivíduos-chave e relevantes (não organizados) na situação.</p>	<p><b>ELEMENTOS/ATORES NÃO HUMANOS</b> Tecnologias; materiais de infraestrutura; informações especializadas e/ou conhecimentos; e coisas materiais.</p>
<p><b>ELEMENTOS/ATORES HUMANOS COLETIVOS</b> Grupos particulares e organizações específicas.</p>	<p><b>ATORES IMPLICADOS/SILENCIADOS</b> Conforme identificado na situação.</p>
<p><b>CONSTRUÇÃO DISCURSIVA DE INDIVÍDUOS E/OU ATORES HUMANOS COLETIVOS</b> Conforme identificado na situação.</p>	<p><b>CONSTRUÇÕES DISCURSIVAS DOS ATORES HUMANOS</b> Conforme identificado na situação.</p>

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

<p><b>ELEMENTOS POLÍTICO-ECONÔMICOS</b>                      O Estado; indústrias específicas; normas locais, regionais e globais; partidos políticos; ONGs; e questões políticas.</p>	<p><b>ELEMENTOS SOCIOCULTURAIS E SIMBÓLICOS</b>                      Religião; raça; sexualidade; gênero; etnicidade; nacionalidade; logotipos; ícones; e outros elementos visuais e/ou simbólicos.</p>
<p><b>ELEMENTOS TEMPORAIS</b>                      Históricos, sazonais, crises e/ou aspectos de trajetória.</p>	<p><b>ELEMENTOS ESPACIAIS</b>                      Espaços na situação; aspectos geográficos, locais, regionais, nacionais e questões espaciais globais.</p>
<p><b>MAIORES ASSUNTOS/DEBATES (NORMALMENTE CONTESTADOS)</b>                      Conforme identificado na situação e no mapa situacional.</p>	<p><b>DISCURSOS RELACIONADOS (HISTÓRICOS, NARRATIVOS E/OU VISUAIS)</b>                      Expectativa normativa dos atores e outros elementos especificados; elementos morais/éticos; meios de comunicação de massas e outros discursos culturais populares; discursos específicos da situação.</p>
<p><b>OUTROS TIPOS DE ELEMENTOS</b>                      Conforme identificado na situação.</p>	

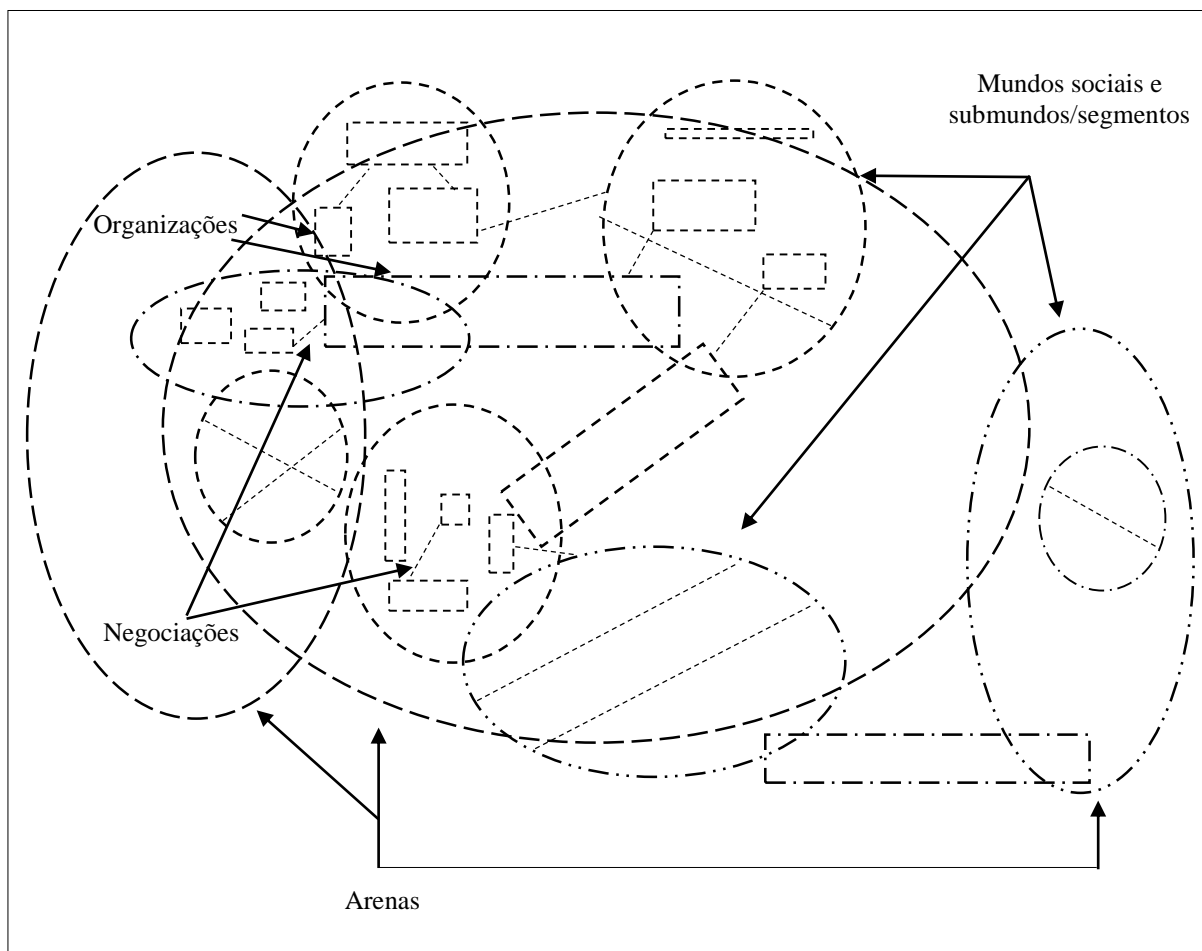
**Figura 7:** Mapa situacional abstrato: versão encomendada/em desenvolvimento.

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

A versão encomendada/em desenvolvimento dos mapas situacionais abstratos permite que o pesquisador construa novas categorias de análise ou promova novas modificações nas existentes (Clarke, 2005). Essa etapa não demanda que todas as categorias sejam obrigatoriamente preenchidas, cabendo ao pesquisador refletir sobre aquelas que aparecem na sua situação. Além disso, outras categorias podem ser propostas. Apesar da importância da versão encomendada do mapa situacional abstrato, Clarke (2005) argumenta que a sua elaboração não é obrigatória, mas pode ajudar na construção de novos sentidos sobre os elementos mapeados até o momento.

Um aspecto a ser ressaltado é que os mapas situacionais abstratos pouco provavelmente vão incluir os infinitos elementos relacionados com a situação, demandando que o pesquisador selecione aqueles que são relevantes para uma interpretação aprofundada em cada caso. Aqui, o objetivo é elaborar uma interpretação provocativa das categorias de análise e dos elementos pertinentes ao projeto. Para tanto, a utilização de memorandos auxilia na construção de novas ideias, no estabelecimento de outras direções e na promoção de perspectivas alternativas (Clarke, 2005).

Após o exercício analítico/reflexivo que envolve a elaboração dos mapas situacionais abstratos, inicia-se o desenvolvimento dos mapas dos mundos sociais/arenas. Conforme Clarke (2005), os mapas dos mundos sociais/arenas são fundamentados no interacionismo simbólico promovido por Strauss (1978) e visam apresentar como os grupos sociais organizam a ação coletiva. Essa ordenação se materializa em universos de discursos, que são capazes de demonstrar como se estruturam nas situações e se relacionam como outros mundos sociais/arenas. Para Uri (2015, p. 140), as questões norteadoras dos mapas intermediários são: "quais são os padrões de compromissos coletivos?" e "quais são os mundos sociais mais importantes que operam na situação?" (ver Figura 8).



**Figura 8:** Mapa abstrato dos mundos sociais em arenas.  
Fonte: Adaptado de Clarke (2005, p. 111).

Nos mapas dos mundos sociais/arenas as análises se concentram no nível meso da situação. A atenção do pesquisador se volta para a “ação social”, substituindo a interpretação do comportamento individual para os compromissos estabelecidos nos mundos sociais e nas arenas (Clarke, 2005). Os atores passam a se apresentar como coletividades que se organizam discursivamente a partir das relações que são estabelecidas com outros mundos sociais/arenas.

Por meio da SA, os mundos sociais/arenas podem ser observados empiricamente, permitindo compreender como os atores agem individualmente e como se organizam nas coletividades (Clarke, 2005). Para elaborar os mapas dos mundos sociais/arenas, o pesquisador deve exercer o que Clarke (2005, p. 110) denomina de “sentido sociológico coletivo”, buscando compreender os compromissos que são desenvolvidos pelos mundos sociais/arenas na situação, avaliando como se estruturam, promovem hierarquias, disputam espaço, se desenvolvem e se relacionam com os elementos não humanos. Os próprios mundos sociais podem se sobrepor, assim como os atores podem circular em mais uma arena, nuances que podem ser ressaltadas por meio da SA.

Assim como nos mapas situacionais abstratos, o objetivo não é promover uma discussão irrestrita de sobre todos os mundos/arenas, mas auxiliar o pesquisador a selecionar quais histórias são relevantes e merecem atenção em serem exploradas. É importante, nesse momento, que as principais diferenças, variações e similaridades entre os mundos mais significativos sejam articuladas. O comportamento das coletividades também pode ser contrastado com outros

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

mundos/arenas na situação, assim como pode ser articulado com aspectos específicos que se manifestem na situação (Clarke, 2005).

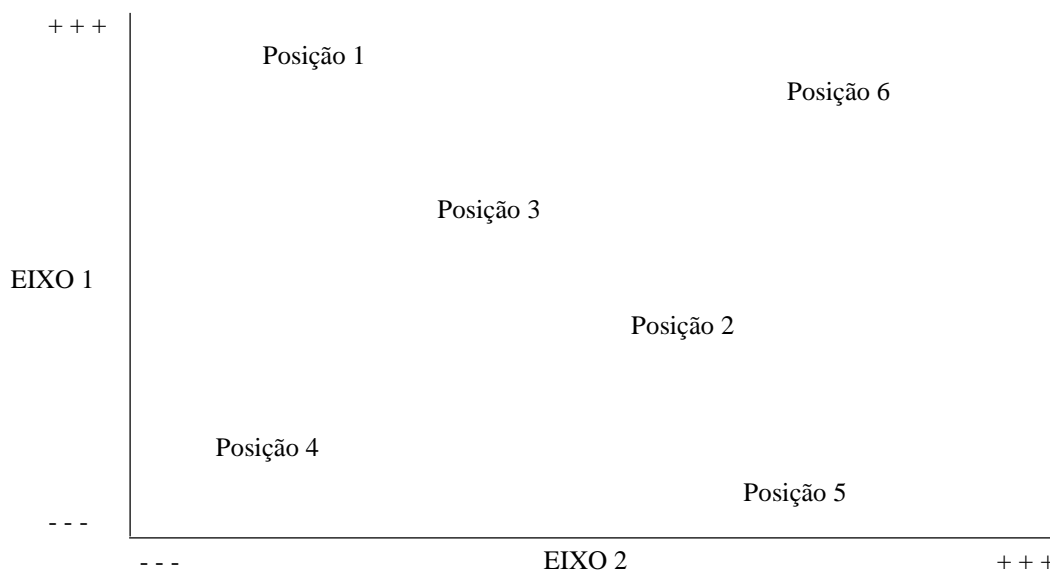
Os mapas dos mundos sociais/arenas podem ser desenvolvidos a partir de “entrevistas, documentos organizacionais, históricos, bem como arquivos contemporâneos, observações de reuniões, encontros com atores-chave, dados secundários e imagens de mídia”, cabendo ao pesquisador selecionar os dados relevantes para a cartografia (Clarke, 2005, p. 113). É importante que o autor também esteja atento para as ausências, refletindo os motivos de mundos sociais/arenas relevantes não estarem refletidos nos dados coletados.

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

A criação de memorandos também é importante nessa etapa da análise. Para Clarke (2005), os autores podem escrever reflexões extensivas para os mundos sociais/arenas manifestados na situação, revisitando-os na medida em que a pesquisa avança para promover novas avaliações sobre os compromissos, as formas de organização e os discursos mapeados ao longo de todo o projeto.

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

Conforme sinaliza Clarke (2005), os mapas de posicionamentos são elaborados a partir das principais questões observadas na situação sobre as quais posições distintas foram tomadas, cabendo ao pesquisador ordená-las e posicioná-las em eixos principais. Nessa fase, a codificação básica viabilizada pela GT e o mapeamento dos mundos sociais/arenas auxiliam na abertura dos dados para a análise posicional, revelando posições heterogêneas e suas variações em relação aos principais eixos discursivos na cartografia (ver Figura 9).



**Figura 9:** Mapa posicional abstrato.  
 Fonte: Adaptado de Clarke (2005, p. 129).



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

O objetivo dos mapas posicionais não é evidenciar as concepções corretas e incorretas sobre determinada situação, pois não se atribui ao pesquisador o papel de apontar as melhores posições discursivas. Nesse sentido, a questão que norteia a elaboração dos posicionamentos é: “quais foram as posições sobre as questões básicas e os tópicos centrais na situação em estudo?” (Uri, 2015, p. 140). As posições devem ser representadas em seus próprios termos e cabe ao autor distribuí-las na cartografia, que podem ocupar espaços centrais, estarem mais distantes ou marginalizadas na situação (Clarke, 2005). Para a autora, esse esforço é um diferencial dos mapas de posicionamentos porque promove uma representação democrática dos discursos.

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

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

### 2.3 Exemplo de Mapa Abstrato/Em Desenvolvimento na Contabilidade

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

Para a elaboração da EC, o IPSASB realizou consultas públicas que possibilitavam, por meio de cartas comentários, que os grupos de interesse enviassem opiniões sobre tópicos norteadores das minutas de exposição, como: (a) escopo, objetivo e usuários da EC; (b) definição e reconhecimento dos elementos das demonstrações; (c) bases de mensuração dos elementos contábeis; e (d) bases para a apresentação das informações financeiras e não financeiras (ver Bartoluzzio et al., 2020).

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

Uma alternativa para compreender como ocorreu a elaboração da EC pelo IPSASB, o que inclui as múltiplas participações e as formas de organização entre os elementos na situação, é a SA. Como exemplo, será evidenciado um mapa situacional abstrato (ver Figura 10) para o posicionamento dos elementos humanos e não humanos na cartografia e um mapa situacional abstrato/em desenvolvimento para a geração de categorias de análise que podem auxiliar na interpretação profunda do fenômeno.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.



**Figura 10:** Mapa situacional abstrato da elaboração da estrutura conceitual para o setor público.  
Fonte: Elaboração própria.

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

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

Na medida em que o pesquisador avança na coleta dos dados, reorganizando e articulando os elementos, é possível que novas categorias de análise emergjam na situação. Nessa etapa, o mapa situacional abstrato/desenvolvimento auxilia distribuição dos elementos entre categorias capazes de auxiliar na sistematização das análises (Clarke, 2005), especificando como podem auxiliar na compreensão da formulação da EC pelo IPSASB (ver Figura 11).

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

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

**Figura 11:** Mapa situacional em desenvolvimento da elaboração da estrutura conceitual para o setor público.  
Fonte: Elaboração própria.

Com a construção do mapa abstrato em desenvolvimento, Clarke (2005) ressalta a possibilidade de os elementos humanos e não humanos serem especificados. As principais organizações, os atores implicados, as construções discursivas das coletividades (mundos sociais) e dos atores não humanos também são posicionados, fornecendo um guia para a compreensão da situação. Essa etapa considera também os elementos político-econômicos,



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

socioculturais, simbólicos, temporais, especiais e discursivos, momento em que o pesquisador aprimora a análise para a construção dos mapas dos mundos sociais/arenas e dos mapas de posicionamentos, visando compreender, em uma perspectiva pós-moderna, a elaboração da EC pelo IPSASB.

#### 2.4 Articulando a Análise Situacional com Oportunidades de Pesquisas na Contabilidade

A partir da articulação dos principais elementos norteadores da SA, a Figura 12 foi desenvolvida buscando evidenciar possibilidades de pesquisas na contabilidade. Os projetos na área podem utilizar a SA de forma mais abrangente ou empregar conceitos específicos que se mostrem adequados para a execução de etapas específicas do projeto. Além de alternativas para a aplicação de elementos do método na contabilidade, os materiais articulados ao longo desse estudo foram indicados para um diálogo complementar com as obras da Adele Clarke.

<p><b>Análise Situacional</b> (ver também Clarke, 2003, 2005, 2007a, 2015, 2019)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reconhecer que as informações contábeis são parte estruturante das dinâmicas pós-modernas/pós-humanistas. O pesquisador pode negar a busca por regularidade, racionalidade e estabilidade das práticas contábeis para se concentrar nas multiplicidades, ambivalências e complexidades sociais, reconhecendo a importância dos elementos humanos e não humanos para a compreensão dos fenômenos que influenciam a contabilidade;</li> <li>- Empregar a SA como alternativa que extrapola a avaliação limitada das práticas contábeis aos níveis micro, meso ou macro para se concentrar nas complexidades das situações sem reduzir as práticas sociais por meio da inclusão de elementos discursivos, históricos, culturais, simbólicos, espaciais, institucionais e temporais.</li> </ul>
<p><b>Diversidade Epistêmica</b> (ver também Clarke, 2015, 2019)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Utilizar a SA como uma alternativa que reconhece que as informações contábeis priorizam determinadas vozes e estratificam aquelas que devem estar refletidas nos seus relatórios. O pesquisador pode evidenciar quem está no centro e nas margens das situações e quais vozes possuem espaço nos arquivos contábeis convencionais;</li> <li>- Atribuir um sentido abrangente para as dinâmicas que acontecem no tecido social e que afetam as organizações, o que abrange uma análise intraorganizacional, por meio das informações contábeis tradicionais, mas que incorpora elementos sociais, culturais, discursivos, espaciais, temporais, políticos e econômicos.</li> </ul>
<p><b>Atores Implicados</b> (ver também Clarke, 2015, 2019)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Investigar a existência de atores implicados nas informações contábeis, visto que a SA pode ser utilizada para expor agentes que são silenciados e ou que aparecem apenas discursivamente, seja nos demonstrativos contábeis tradicionais ou nos relatórios empresariais mais abrangentes, como os de sustentabilidade;</li> <li>- Avaliar as informações contábeis após eventos sociais relevantes para compreender como as organizações apresentam e se relacionam com os atores com baixa capacidade de autorrepresentação nos seus relatórios.</li> </ul>
<p><b>Mapas Situacionais</b> (ver também Clarke, 2003, 2005, 2015, 2019; Clarke &amp; Friese, 2013)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Utilizar os mapas situacionais como uma alternativa metodológica que expande a noção de evidência empírica para além das informações contábeis/organizacionais convencionais, auxiliando no desenvolvimento de interpretações que incorporam dados mais abrangentes sobre as situações;</li> <li>- Desenvolver cartografias por meio dos mapas situacionais para a construção de <i>counter accounts</i> ou de <i>shadow accounts</i> para contrapor as informações contábeis tradicionais por meio de uma análise crítica das situações.</li> </ul>
<p><b>Mapas dos Mundos Sociais/Arenas</b> (ver também Clarke, 2003, 2005, 2015, 2019; Clarke &amp; Friese, 2013)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Abordar como as informações contábeis se constituem como elementos não humanos capazes de estruturar as relações nos mundos sociais/arenas;</li> <li>- Evidenciar como as informações contábeis viabilizam a organização discursiva das coletividades nos mundos sociais/arenas, buscando compreender como se comprometem, se estruturam, promovem hierarquias e disputam espaços nas estruturas sociais mais amplas, conformando o fenômeno contábil.</li> </ul>
<p><b>Mapas de Posicionamentos</b> (ver também Clarke, 2003, 2005, 2015, 2019; Clarke &amp; Friese, 2013)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Explorar como as informações organizacionais estruturam discursos em relação a situações específicas nas quais o fenômeno contábil está imbricado em disputas com posicionamentos a serem esclarecidos;</li> <li>- Articular as posições discursivas verificadas nos relatórios contábeis com outras fontes de informações mais abrangentes, como materiais discursivos de mídia, <i>websites</i> e outros veículos de comunicação, buscando revelar silenciamentos e adentrar a complexidade a partir de múltiplas fontes de evidência.</li> </ul>

**Figura 12:** Oportunidades de pesquisas na contabilidade com a utilização da SA.

Fonte: Elaboração própria.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

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

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

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

### 3 CONCLUSÃO

O presente artigo articulou as principais ideias da Adele Clarke para viabilizar a produção de pesquisas com a SA, assim como apresentou tópicos de investigações para a sua utilização em estudos na contabilidade. Como destacado, a pertinência da SA está na sua capacidade em aprimorar a GT para os desafios e as complexidades na pós-modernidade, o que reforça a sua preocupação em não tratar os fenômenos de forma redutora, ao passo que estrutura um processo analítico que viabiliza a interpretação dos processos sociais.

Por meio da SA, os pesquisadores podem estruturar projetos que relacionem ação e estrutura, discurso e agência, imagem, texto e contexto, além de abranger a noção de evidência empírica por meio da inclusão de arquivos de diversas fontes, como documentos, entrevistas, etnografias, históricos, visuais e discursivos. Com a SA, os projetos promovem diversidade epistêmica, retratam atores com baixa capacidade de autorrepresentação e reconhecem a importância dos elementos humanos e não humanos nas dinâmicas sociais independentemente do nível em que estejam localizadas.

O exercício analítico viabilizado pelos mapas fornece a autonomia necessária para que os pesquisadores explorem as múltiplas formas em que os dados podem ser posicionados e relacionados nas cartografias, auxiliando na visualização da ação coletiva nos mundos sociais/arenas e das posições discursivas sobre as questões norteadoras da situação em investigação. Como Adele Clarke sinaliza nas obras articuladas ao longo dessa pesquisa, a atenção deve se voltar para as complexidades pós-modernas, direcionando o pesquisador para investigar as contradições, multiplicidades e instabilidades das relações sociais.

Nesse sentido, ressalta-se o potencial da SA nos estudos em contabilidade. Alinhados ao argumento de Lourenço e Sauerbronn (2016), procuramos, ao longo do artigo, ampliar as possibilidades de pesquisas alternativas por meio de uma visão mais subjetiva e crítica da realidade, buscando significados, crenças e posicionalidades subjacentes às situações em que a contabilidade esteja imbricada. Assim, espera-se contribuir para que novos estudos desafiem o *status quo*, evidenciando facetas ainda não exploradas em situações complexas na pós-modernidade.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

## REFERÊNCIAS

- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability. *Accounting, Organizations & Society*, 21(2/3), 139-173.
- Ahrens, T., & Chapman, C. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations & Society*, 31(8), 819-841.
- Bartoluzzio, A. I. S. S., Rodrigues, S. V. M., Tavares, M. F., & Freitas, M. A. L. (2020). Participação e influência dos respondentes na definição dos elementos contábeis na nova estrutura conceitual para as entidades do setor público. *Enfoque*, 39(1), 97-115.
- Beattie, V. A., Fearnley, S., & Brandt, R. (2004). A grounded theory model of auditor-client negotiations. *International Journal of Auditing*, 8, 1-19.
- Bryant, A., & Charmaz, K. (2019). *The SAGE handbook of current developments in grounded theory*. SAGE Publications: London.
- Burchell, S., Clubb, C., & Hopwood, A. G. (1985). Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations & Society*, 10(4), 381-413.
- Charmaz, K. (2006). *Constructing grounded theory: a practical guide through qualitative analysis*. SAGE Publications: London.
- Charmaz, K. (2008). *Constructionism and the grounded theory*. In Holstein, J. A., & Gubrium, J. F. (Org.), *Handbook of Constructionist Research* (p. 397-412). The Guilford Press: New York.
- Clarke, A. E. (2003). Situational analyses: grounded theory mapping after the postmodern turn. *Symbolic Interaction*, 26(4), 553-576.
- Clarke, A. E. (2005). *Situational analysis: grounded theory after the postmodern turn*. Sage Publications: San Francisco, California.
- Clarke, A. E. (2007a). *Grounded theory: critiques, debates, and situational analysis*. In Outhwaite, W., & Turner, S. P. (Org.), *The SAGE Handbook of Social Science Methodology* (p. 423-442). SAGE Publications: London.
- Clarke, A. E. (2007b). *Social worlds*. In Ritzer, G. (Org.), *The Blackwell Encyclopedia of Sociology* (p. 4554-4557). Blackwell Publishing: Garsington Road, Oxford.
- Clarke, A. E. (2015). *Situational analysis in practice: mapping research with grounded theory* (p. 77-154). In Clarke, A. E., Friese, C., & Washburn, R. (Org.), *Situational Analysis in Practice: Mapping Research with Grounded Theory* (p. 84-118). Left Coast Press: Walnut Creek, California.
- Clarke, A. (2019). *Situation grounded theory and situational analysis in interpretive qualitative inquiry*. In Bryant, A., & Charmaz, K. (Org.), *The SAGE Handbook of Current Developments in Grounded Theory* (p. 3-48). SAGE Publications: London.
- Clarke, A. E., & Friese, C. (2007). *Grounded theorizing using situational analysis*. In Bryant, A., & Charmaz, K. (Org.), *The SAGE Handbook of Grounded Theory* (Vol 1, p. 363-397). SAGE Publications: London.
- Clarke, A. E., & Star, S. L. (2008). *The social worlds framework: a theory/methods package*. In Hackett, E., Amsterdamska, O., Lynch, M., & Wajcman, J. (Org.), *The Handbook of Science and Technology Studies* (p. 113-138). MIT Press: Longon, England.
- Clarke, A. E., Friese, C., & Washburn, R. (2013). *Situational analysis*. In Kaldis, B. (Org.), *Encyclopedia of Philosophy and the Social Sciences* (Vol 1, p. 872-874). Sage Publications: Washington DC.
- Corbin, J. & Strauss, A. L. (2008). *Basics of qualitative research: techniques and procedures for developing grounded theory* (3a ed). SAGE Publications: Thousand Oaks, USA.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- Covaleski, M. & Dirsmith, M. (1983). Budgeting as a means of control and loose coupling. *Accounting, Organizations & Society*, 8(4), 323-340.
- Covaleski, M. & Dirsmith, M. (1984). Building tents for nursing services through budgetary negotiation skills. *Nursing Administration Quarterly*, 8, 1-11.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (2017). *Social constructionist research in accounting: a reflection on the accounting profession*. In Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, R. (Org). *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods* (p. 17-35). Routledge: London.
- Covaleski, M., Dirsmith, M., Heian, J., & Samuel, S. (1998). The calculated and the avowed: techniques of disciplines and struggles over identity in big six public accounting firms. *Administrative Science Quarterly*, 43, 293-327.
- Elharidy, A., Nicholson, B., & Scapens, R. (2008). Using grounded theory in interpretive management accounting research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 5(2), 139-155.
- Glaser, B. (1992). *Emergent vs. forcing: basics of grounded theory*. Sociology Press: California.
- Glaser, B. G. (1978). *Theoretical sensitivity: advances in the methodology of grounded theory*. Sociology Press: Mill Valley, USA.
- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*. Aldine: New York.
- Goddard, A. (2004). Budgetary practices and accountability habitus: a grounded theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 543-577.
- Goddard, A. (2005). Accounting and NPM in UK local government contributions towards governance and accountability. *Financial Accountability and Management*, 21(2), 191-218.
- Goddard, A. (2017). *Grounded theory approach to accounting studies: overview of principles, assumptions and methods*. In Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, R. (Org). *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods* (p. 91-111). Routledge: London.
- Goddard, A., & Assad, M. (2006). Accounting and navigating legitimacy in Tanzanian NGOs. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 377-404.
- Goddard, A., & Mkasiwa, T. (2015). New public management and budgeting practices in Tanzanian central government: “struggling for conformance”. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(4), 340-371.
- Goddard, A., Assad, M., Issa, S., Malagila, J., & Mkasiwa, T. (2015). The two publics and Institutional theory – a study of public sector accounting in Tanzania. *Critical Perspectives on Accounting*, 40, 8-25.
- Gurd, B. (2008). Remaining consistent with method? An analysis of grounded theory research in accounting. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 5(2), 122-138.
- IPSASB. (2014). Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/>.
- Lourenço, R. L., & Sauerbronn, F. F. (2016). Revistando possibilidades epistemológicas em contabilidade gerencial: em busca de contribuições de abordagens interpretativas e críticas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(28), 99-122.
- Lightbody, M. (2000). Storing and shielding: financial behaviour in a church organization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 156-174.
- Lukka, K., & Modell, S. (2017). *Interpretive research in accounting: past, present and future*. In Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, R. (Org). *The Routledge*



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- Companion to Qualitative Accounting Research Methods (p. 36-54). Routledge: London.
- Parker, L. D. (2001). Reactive planning in a Christian bureaucracy. *Management Accounting Research*, 12, 321-356.
- Parker, L. D. (2002). Budget incrementalism in a Christian bureaucracy. *Management Accounting Research*, 13(1), 71-100.
- Parker, L. D. (2014). Qualitative perspectives: through a methodological lens. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(1), 13-28.
- Parker, L. D. (2017). *Participant observation at the coalface*. In Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, R. (Org). The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods (p. 339-353). Routledge: London.
- Parker, L. D., & Roffey, B. H. (1997). Back to the drawing board: revisiting grounded theory and the everyday account's reality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(1), 212-247.
- Solomon, J. F., & Solomon, A. (2006). Private social, ethical, and environmental disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4), 564-591.
- Strauss, A. L. (1978). A social world perspective. *Studies in Symbolic Interaction*, 1, 119-128.
- Strauss, A. L. (1987). *Qualitative analysis for social scientists*. Cambridge University Press: Cambridge, UK.
- Strauss, A. L., & Corbin, J. (1990). *Basics of qualitative research: grounded theory procedures and techniques*. SAGE Publications: London.
- Uri, T. (2015). The strengths and limitations of using situational analysis grounded theory as research methodology. *Journal of Ethnographic & Qualitative Research*, 10, 135-151.
- Wickramasinghe, D., Hooper, T., & Rathnasiri, C. (2004). Japanese cost management meets Sri Lankan politics: disappearance and re-appearance of bureaucratic management controls in a privatised utility. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(1), 85-120.