

## TESES DAS TESES EM CONTABILIDADE

**GILBERTO JOSÉ MIRANDA**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA

**RENATO FERREIRA LEITÃO AZEVEDO**

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

**GILBERTO DE ANDRADE MARTINS**

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

### **Resumo**

As Ciências Contábeis em termos científicos constituem uma área relativamente jovem, mas com desenvolvimento bastante promissor se se considerar o crescimento experimentado pela pós-graduação *stricto sensu* nesta década. Os estudos epistemológicos realizados na área apontam melhorias na produção científica nos últimos anos, mas também detectam falhas científicas graves. Diante desse contexto, o presente estudo tem como objetivo verificar se as Teses de Doutorado em Contabilidade de fato respondem um problema de pesquisa, elencando variáveis relacionadas e se testam essas variáveis empiricamente. O objeto de estudo é composto pelas teses de doutorado em Ciências Contábeis defendidas no Brasil no período de 2004 a 2008, realizado por meio de análise de conteúdo. Os resultados encontrados mostram que predominam os estudos teórico-empíricos (84%) com ênfase na modalidade quase-experimento (58%). As pesquisas em sua totalidade enunciam os problemas de pesquisa, mas ainda apresentam questões de valor na elaboração dos problemas (8%). As hipóteses de estudo foram enunciadas na maioria dos trabalhos (62%); desses, 38% apresentavam relação causal acidental e 24%, relação de causalidade necessária. Finalmente, foi constatado que alguns autores (20%) começaram a enunciar claramente as teses das pesquisas realizadas. Esse fato foi observado somente a partir de 2007.

### **1 Introdução**

Os cursos de pós-graduação, em ciências sociais, recebem nos dias de hoje um grande número de alunos capazes de satisfazer a contento as exigências acadêmicas dos cursos. Contudo, se é decepcionante a proporção destes graduandos que conseguem terminar sua tese de mestrado, mais inquietante ainda é a qualidade destes trabalhos. (CASTRO, 1978).

A realidade constatada em 1978 por Castro, nas dissertações de mestrado, não difere muito da realidade atual na Contabilidade, pelo menos no que se refere à qualidade dos trabalhos, seja em nível de mestrado ou de doutorado. No entanto, essa realidade deverá se modificar em virtude do crescimento experimentado nesta década pela Pós-Graduação em Ciências Contábeis. No ano 2000, eram apenas seis programas de mestrado e um de

doutorado em Ciências Contábeis aprovados pela CAPES. No final de 2009, já eram dezoito programas de mestrado e quatro programas de doutorado. Um crescimento de 200% no mestrado, e 300% no doutorado.

Embora os estudos realizados por Theóphilo (2004) e as pesquisas empreendidas por Martins (2002; 2007) e Martins e Theóphilo (2007) apontem para uma melhoria na qualidade científica dos trabalhos ao longo do tempo, é extremamente importante empreender novos estudos a fim de acompanhar e “vigiar” a produção científica no campo das Ciências Contábeis, para alcançar patamares de maior cientificidade e qualidade acadêmica.

O objeto deste estudo é composto pelas teses de doutorado em Ciências Contábeis defendidas no Brasil no período de 2004 a 2008. O recorte exclusivo nos programas de pós-graduação *stricto sensu* de doutorado justifica-se em função dos objetivos desta pesquisa, que estão pautados na análise das teses e hipóteses apresentadas pelos doutorandos em Ciências Contábeis quando de suas defesas de teses.

No período analisado, existiam três programas de doutorado acadêmico em Ciências Contábeis autorizados pela CAPES no Brasil. São eles: Universidade de São Paulo – USP, Universidade de Brasília – UnB e Universidade Regional de Blumenau – FURB. No entanto, os dois últimos, por se tratarem de programas recentes, não apresentaram concluintes no período coberto pela pesquisa.

Theóphilo e Iudícibus (2005) concluíram que em Contabilidade ocorreu uma mudança de paradigma em relação à produção científica, que teve início no final dos anos 90. Segundo os autores, a primeira fase (1994-1998) contava com trabalhos predominantemente teóricos, que adotavam postura normativa. A mudança observada aponta para um segundo período (1999-2003) com mais trabalhos de natureza teórico-empírica, apresentando uma postura metodológica positiva. Seria desejável alcançar um estágio mais amadurecido da pesquisa em Contabilidade que combinasse teorias e investigações em profundidade, com análise e testes empíricos de variáveis relacionadas.

Considerando a importância da obtenção de conhecimento sistematizado sobre o estágio de desenvolvimento da produção científica no campo da Contabilidade no Brasil, o presente estudo, por meio de uma análise de conteúdo, tem como objetivo geral verificar se as Teses de Doutorado em Contabilidade de fato respondem um problema de pesquisa, elencando variáveis relacionadas e se testam essas variáveis empiricamente. Para tanto, será necessário levantar e analisar criticamente as hipóteses e teses observadas na produção científica objeto de estudo, e identificar as inter-relações lógicas entre esses elementos.

Além desta introdução, o estudo contempla a plataforma teórica, em que são discutidos os conceitos atinentes ao problema de pesquisa, hipóteses e teses em suas perspectivas filosóficas e teóricas, e uma seção em que são apresentados estudos anteriores sobre o tema. Na terceira seção, é apresentada a trajetória metodológica e, na quarta, são descritos os resultados encontrados. Na seqüência, estão as considerações finais e as referências.

## **2 Plataforma Teórica**

### **2.1 Assunto, Tema e Problema**

Uma pesquisa científica inicia-se com a escolha de um assunto-tema-problema e para esta missão não se tem uma regra básica para ser atendida. No entanto, o tema deve obedecer

ao mesmo tempo os princípios da importância, da originalidade e da viabilidade, para que seja categorizado como pesquisa científica.

Nesse sentido, Castro (1978) salienta que a pesquisa é de fato científica quando: (1) for ligada a uma questão que afeta um segmento substancial da sociedade ou se vincula com uma questão teórica que merece atenção (importância); (2) quando possui a capacidade de surpreender, de trazer elementos novos, de possibilitar novos entendimentos em relação aos fenômenos observados (originalidade); e (3) quando é passível de observação em relação ao aparato teórico e técnico, às condições de prazo, custo e competências dos pesquisadores (viabilidade).

Para Martins e Theóphilo (2007, p. 5), a primeira escolha na definição da pesquisa se dá no nível do assunto, dentro de um âmbito abrangente do conhecimento (ex: Auditoria). Escolhido o campo e o assunto, o segundo passo se dá na escolha do tema de estudo, que é uma delimitação que objetiva evitar os enfoques genéricos ou muito abrangentes (ex: papel do Auditor nas organizações públicas). Em seguida, o tema deverá ser problematizado, ou seja, formulado com clareza e distinção, podendo ser expresso em forma interrogativa, buscando o relacionamento entre duas ou mais variáveis.

Martins e Theóphilo (2007, p.7) ressaltam que dois extremos devem ser evitados: a escolha de temas com muitos estudos e a escolha de temas extremamente inéditos, pois o primeiro impõe o risco da repetição e da falta de originalidade, enquanto o segundo, o risco das especulações. Caso a opção seja por um tema muito explorado, o pesquisador precisará ser criativo de forma a compor resultados não previsíveis e, caso a opção seja por um tema muito inovador, o pesquisador precisará fazer reflexões cuidadosas sobre suas potencialidades e condições.

De modo geral, o pesquisador deverá já nessa primeira etapa do processo de pesquisa responder, com clareza e precisão, às questões: “O que fazer?” e “Por que fazer?”. Da resposta a essas questões, o pesquisador caracteriza o objeto de pesquisa, os antecedentes e a relevância do que pretende desenvolver, pois os problemas de pesquisa são dinâmicos, sendo, portanto, passíveis de modificação ao longo da condução do processo de pesquisa.

De acordo com Kerlinger (1980), assim como nos problemas usuais cotidianos, os problemas de pesquisa também são resolvidos por um processo que se inicia na busca por soluções alternativas e meios diferentes de se chegar ao núcleo deste problema.

Ocorre que os problemas que não são propriamente científicos são considerados problemas de valor ou de engenharia e apresentam a diferença básica de não poderem ser comprovados em testes empíricos. As questões de engenharia são respondidas pelo “como fazer alguma coisa”, e as questões de valor são respondidas pela “decisão tomada de qual de duas ou mais coisas é melhor ou pior que outra”, ou “se alguma coisa sob consideração é boa, má, desejável, indesejável, ou moralmente certa ou errada”.

A ciência não pode responder questões de engenharia ou de valor, pois não pode testar tais proposições e mostrar sua correção ou incorreção. Questões científicas contêm proposições testáveis com variáveis que podem ser medidas ou manipuladas ou que implicam tais medições e manipulações de variáveis.

Em sentido geral, um problema é uma questão que mostra uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução. No entanto, esta definição geral carrega um significado que é insuficiente e insatisfatória para as finalidades científicas, ainda que seja fácil de ser compreendida no senso comum. No plano das ciências, essa definição poderia ser recolocada como: “Um problema é uma questão que pergunta como as variáveis estão relacionadas”.

Para Kerlinger (1980), três são os fatores característicos de um problema de pesquisa científica, a saber: em primeiro lugar, é uma questão, uma sentença interrogativa e, em segundo lugar, é uma questão que geralmente pergunta alguma coisa a respeito das relações entre fenômenos ou variáveis. O terceiro critério é o mais complexo, que é o da exigência de testagem empírica.

Para Martins e Theóphilo (2007, p.6), a escolha do assunto-tema-problema pode ser facilitada pela leitura de livros, revistas técnicas, *journals*, anais de congressos, dissertações e teses, periódicos, dentre outras boas fontes. A escolha de temas vinculados com a atuação profissional do pesquisador também pode tornar o trabalho mais interessante e eficiente, dado que oferece melhores condições e conhecimentos prévios na condução da pesquisa.

Essa busca pode ser iniciada nos próprios livros e teses, uma vez que cada leitura torna-se diferente, trazendo novas interpretações, idéias, visões e compreensões. E é nesse sentido que o presente estudo colabora com a análise crítica das teses produzidas recentemente em Contabilidade no Brasil. Espera-se, assim, com a elaboração dessa pesquisa, que haja melhora na qualidade das teses e aprimoramento nas bases e referências para as futuras escolhas de assuntos, temas e problemas de pesquisa.

Martins e Theóphilo (2007, p.6) enfatizam que a *internet* pode também facilitar o acesso a diversas bases de dados, de bibliotecas, congressos e periódicos nacionais e internacionais. É recomendável também o diálogo com professores e colegas, uma vez que idéias podem surgir de conversas informais e muitas vezes os professores já possuem alguma pesquisa em desenvolvimento. A observação direta do comportamento dos fenômenos em alguns casos também pode servir de inspiração e estímulo para pesquisas, bem como da confrontação de idéias do chamado senso comum. Muitos modelos e teorias aplicados em uma determinada área do saber podem ser analogamente estudadas em outras áreas, originando vários campos fecundos e transdisciplinares.

Assim, a definição do problema de pesquisa assume centralidade no planejamento da investigação, pois, de acordo com Theóphilo (2004), o problema de pesquisa é um indicador da robustez ou não da proposta do estudo, e sua definição criteriosa, um importante quesito para a consistência lógica do trabalho.

## 2.2 Hipóteses

Para Mora (2001), o vocábulo hipótese significa literalmente “algo posto debaixo”. O que se põe debaixo é um enunciado e o que se coloca em cima dele é outro enunciado ou série de enunciados. A hipótese é, portanto, um enunciado, ou série articulada de enunciados, que antecedem outros, constituindo os seus fundamentos. Os significados de hipótese estão relacionados com os de vocábulos, tais como: fundamento, princípio, postulado, suposição, etc. No entanto, não é idêntico ao de nenhum deles. Para o referido autor, em Platão, a hipótese é uma suposição de que vão extrair-se certas conseqüências. Platão toma como exemplo o procedimento dos matemáticos e especialmente o dos geômetras. A hipótese distingue-se do axioma na medida em que este é admitido como uma “verdade evidente”; nesse caso, a hipótese se parece mais é com um postulado. Em certa passagem da *Metafísica*, Aristóteles afirma que “a hipótese” é um dos possíveis significados de princípio; as hipóteses são, então, os princípios da demonstração. De um modo menos geral, Aristóteles considera a hipótese como uma afirmação de algo, de que se deduzem determinadas conseqüências, diferentemente da definição em que não se afirma ou nega nada, mas apenas se precisa o

significado daquilo de que se fala. Por sua vez, a hipótese e o postulado distinguem-se do axioma porque em nenhum dos dois primeiros se devem crer necessariamente.

Mora (2001) diz que nem na antiguidade, nem na idade média, analisou-se a fundo o significado de hipótese e os problemas que as hipóteses suscitam como tais. Em contrapartida, a idade moderna, preocupada com a natureza das teorias físicas, abundou em análises e reflexões. Em sua obra *Princípios*, Newton escreveu:

[...] até agora explicamos os fenômenos do Céu e do nosso mar por intermédio do poder da gravidade, mas não atribuímos nenhuma causa a este poder. É certo que deve proceder de uma causa que penetre até os próprios centros do sol e dos planetas... Mas até agora não pude descobrir as causas dessa propriedade da gravidade a partir dos fenômenos, e não forjo hipóteses. Pois o que não está deduzido dos fenômenos há que chamá-lo hipótese; e as hipóteses, sejam metafísicas ou mesmo físicas, sejam de qualidades ocultas ou mesmo mecânicas, não têm lugar na filosofia experimental. Nesta filosofia as proposições particulares inferem-se dos fenômenos e logo se tornam gerais por indução.

Tem-se discutido muito o sentido dessa passagem famosa, e sem entrar em pormenores, pode afirmar-se que, em última análise, as hipóteses inadmissíveis na ciência são as de caráter metafísico. Em contrapartida, admitem-se as que se formulam dentro do domínio do reino da experiência possível. Embora este último ponto não fosse tratado explicitamente por Newton, esse constitui uma consequência de algumas das suas idéias metodológicas, e foi neste sentido que Kant elaborou a sua própria noção de hipótese. Na *Crítica da Razão Pura*, Kant manifestou que as hipóteses não devem ser assunto de mera opinião, mas fundamentar-se “na possibilidade do objeto”. Nesse caso, as suposições são verdadeiras hipóteses. Em compensação, “as hipóteses transcendentais”, que utilizam uma idéia da razão, não dão propriamente uma explicação, sendo simplesmente uma atividade da “razão preguiçosa”. Na sua *Lógica*, Kant define a hipótese em termos de raciocínio; admitir uma hipótese equivale a afirmar que um juízo é verdadeiro, quando se sustenta a verdade do antecedente com base no caráter adequado das suas consequências. De um ponto de vista estritamente lógico, os raciocínios desse tipo são falaciosos. Isso se vê no seguinte exemplo: “... se Pedro se torna louco, Anastácia suicida-se. Anastácia suicida-se; portanto, Pedro torna-se louco”. A esta falácia chama-se “a falácia de afirmar o antecedente”, que é admissível de um modo condicional e por isso pode ser chamada hipótese. Quando se conhecem todas as consequências de um antecedente, o raciocínio resultante já não é uma falácia. Mas o juízo condicional não pode ser chamado então hipótese. Segundo Mora (2001), muitos autores, especialmente, os positivistas, têm afastado por completo as hipóteses e têm-nas identificado com a pretensão injustificada de formular enunciados que se refiram a causas, a “verdadeiras causas”. Para tais autores, toda a hipótese se refere às causas, as quais nunca podem descobrir-se, e simultaneamente todo o juízo relativo a causas é hipotético.

Para Mora (2001), Comte teria dito que forjar hipóteses é próprio do pensamento teológico (os Deuses como agentes naturais) e do pensamento metafísico (a explicação dos fenômenos naturais com base em causas ocultas, simpatias). Em contrapartida, o pensamento positivo não admite hipóteses, pois, em vez de tentar conhecer o porquê, ele limita-se a conhecer a única coisa que se pode conhecer: o como. Não as causas, mas as relações entre fenômenos eram expressáveis mediante leis.

Para Mora (2001), alguns positivistas posteriores adotaram opiniões menos cortantes que as de Comte; repeliram as hipóteses quando estas aparecem como “especulações”, mas admitiram-nas quando se expressam em proposições condicionais em princípio verificáveis,

ou que se espera que se possam verificar. Na atualidade, é muito menos freqüente discutir-se se deve admitir ou não hipóteses nas teorias científicas; o que preocupa hoje é analisar o significado de hipótese em relação ao significado de outros termos usados na linguagem científica. Trata-se, portanto, da lógica do conceito hipótese. A esse respeito é preciso distinguir dois pontos importantes. Em primeiro lugar, reconheceu-se que, dado um determinado enunciado teórico, este não é mais em si mesmo uma hipótese, mas uma relação com a teoria dentro da qual se encontra. A teoria tem diversos níveis conceituais como, por exemplo, enunciados sobre medidas, leis, princípios, etc. O enunciado determinado que em um momento possa ser uma hipótese pode, noutro momento, ser uma lei. Em segundo lugar, e tendo em conta o que foi dito anteriormente, tem-se tendido para distinguir cuidadosamente entre a hipótese, por um lado, e o princípio, a lei, o fundamento, a causa, o postulado, a teoria, a síntese, etc, por outro. As razões mais usuais em favor dessa distinção são as seguintes: enquanto a hipótese é uma antecipação de fatos, exteriormente, comprováveis, o princípio é um fundamento ideal; o fundamento é um princípio real; a causa é um antecedente invariável; a síntese é uma generalização indutiva; e a teoria é uma síntese de leis. Cabe destacar que boa parte da discussão atual sobre a índole das hipóteses assenta nos dois pontos esboçados.

Segundo Kerlinger (1980), uma hipótese é um enunciado conjectural das relações entre duas ou mais variáveis, ou seja, são sentenças declarativas que relacionam, de alguma forma, variáveis com outras variáveis. A diferença entre problemas e hipóteses é que geralmente as últimas são mais específicas do que os primeiros. As hipóteses, dessa forma, estão mais próximas das operações de teste e pesquisa. Elas possuem o objetivo profundo e altamente significativo de tirar o homem de si mesmo. É na formulação apropriada e no seu uso que as hipóteses capacitam o homem a testar aspectos da realidade com um mínimo de distorção causada pelas predileções. Dessa forma, as hipóteses se constituem como parte da metodologia da ciência associada ao critério de objetividade. É uma ferramenta poderosa para o avanço do conhecimento porque, embora formuladas pelo homem, podem ser testadas e mostradas como provavelmente corretas e incorretas à parte dos valores e crenças desses homens. As hipóteses ainda apresentam a virtude de poderem ser freqüentemente deduzidas de uma teoria. Qualquer teoria de importância conterá um número de implicações empíricas que podem ser dela deduzidas.

Para Vergara (2000, p. 28), hipóteses ou suposições são antecipações da resposta ao problema. Se este é formulado sob a forma de pergunta, a hipótese, ou a suposição, o são sob a forma de uma afirmação. A investigação é realizada de modo que se possa confirmar ou, ao contrário, refutar as hipóteses, ou as suposições. De acordo com Kerlinger (1980), para serem consideradas cientificamente úteis, as hipóteses precisam ser testáveis ou, no mínimo, conter implicações para teste. Para usar um constructo no teste de uma hipótese, devem-se deduzir, pelo menos até certo ponto, as implicações empíricas ou o significado do constructo.

Dessa forma, as hipóteses, enquanto verdades provisórias, estabelecem relações entre variáveis na busca de explicações para a realidade investigada. Para Matallo Júnior (1998), tais relações implicam o conceito de causalidade e podem ser estabelecidas em, pelo menos, três níveis: a) relação acidental entre eventos diferentes. Causalidade própria das explicações do senso comum. Não há a preocupação de formular uma lei invariante que possa ser útil na explicação de outros eventos similares. Por isso, esse tipo de explicação está fora da ciência; b) relação invariante e necessária entre eventos diferentes. A idéia que aparece como principal é a ocorrência de eventos sucessivos no tempo e de que tal sucessão tem caráter necessário, isto é, dado certo evento A, ocorre sempre outro, o B; c) relação invariante, necessária e determinada entre eventos diferentes. Nesse tipo de relação, está a verdadeira explicação científica. A relação pode ser não apenas estipulada, mas também determinada, isto é,

podemos dizer o “como”, o “o quando” e o “quanto” da relação. Essas relações são encontradas, normalmente, nas ciências naturais.

### 2.3 Tese

O vocábulo tese advém do grego *thésis* (ato de pôr, proposição) e é empregado com diferentes sentidos. Mora (2001) recorre inicialmente ao aspecto etimológico, dizendo que a tese significava literalmente, em grego, ação de pôr. O que se punha podia ser qualquer coisa: uma pedra num edifício, um verso num poema. A tese era também a ação de estabelecer ou constituir (leis, impostos, prêmios). Em sentido mais especial, era a ação de estabelecer “pôr” uma doutrina, um princípio, uma proposição. Essa acepção é válida ainda hoje na tradução de tese por afirmação. Tal sentido, segundo o referido autor, já se encontrava em Platão. Abbagnano (1998) aponta que esse termo deriva dos textos lógicos de Aristóteles, nos quais o mesmo se encontra com dois significados principais: (1) para designar o que o interlocutor põe no início de uma dissertação como assunção sua (Top., II, 1, 109 a 9); e (2) para designar uma proposição assumida como princípio (An.post., I, 2, 72 a 14). Esses dois significados conservaram-se na tradição filosófica. O primeiro encontra-se já em Platão (Rep., I, 335 a), e o segundo, na tradição relatada por Diógenes Laércio.

Martins e Theóphilo (2007), no horizonte das publicações em Contabilidade, destacam dois sentidos principais: i) identificar uma proposição formulada com o intuito de ser defendida em público; ii) designar a publicação que contém uma tese. A primeira definição está relacionada à origem histórica da tese. Segundo Eco (1992), a “defesa de tese” representava o momento culminante de quem aspirava ao título de *doctor*, equivalente ao de “douto” ou “sábio”. Sua prática traduz a concreção ou a institucionalização do método filosófico da época: a *disputatio* (sucessor do maiêutico socrático e do dialético platônico). Cabia ao candidato defender a *tese* contra as opiniões contrárias ou objeções de seus examinadores (*antítese*). Nesse sentido, pode-se dizer que a tese seria uma afirmação ou situação inicialmente dada e “defendida”.

Para Castro (1978), a tese é a teoria preliminar que será desenvolvida para responder o problema. Nesse sentido, encontra-se em Larousse (1969) o entendimento de que o termo tese pode ser definido como afirmação teórica. — apresenta-se em geral como uma verdade parcial, cujo contrário é também verdadeiro (“antítese”): a verdade se destaca então através de uma “síntese” das duas afirmações, tal é o movimento “dialético” de qualquer pensamento que se forma e desenvolve. Do ponto de vista dos títulos universitários, uma tese é uma obra feita com o objetivo de se obter o grau de doutor; na França, distingue-se, em letras e em ciências, o doutorado de universidade (nível da licença) e o doutorado de Estado, que requer uma tese principal e uma tese complementar, e que é o único a permitir que se leccione em faculdade.

Mora (2001) efetua uma diferenciação do termo para alguns filósofos, apresentando que Aristóteles entendeu o termo num sentido mais especial, ao conceber a tese como um princípio imediato do silogismo que serve de base para a demonstração. A tese para esse filósofo parece estar no mesmo plano que o axioma. No entanto, a tese não é um princípio evidente e indemonstrável; segundo Aristóteles, é “um juízo contrário à opinião corrente dado por um filósofo importante”. Por exemplo, a afirmação ou tese de Heráclito: “tudo flui”. A tese não é indispensável para aprender algo, mas o axioma o é. De acordo com Aristóteles, toda tese é um problema, mas nem todo o problema é uma tese, pois há problemas acerca dos quais não possuímos nenhuma opinião, em nenhum sentido. As teses podem ser de duas espécies: definições na medida em que há esclarecimentos semânticos de um termo, e definições

em que há posições ou afirmações da existência de uma realidade. Nesse último caso, chamam-se, antes, hipóteses. Abbagnano (1998) diz que Protágoras teria sido o primeiro a mostrar como apoiar uma tese em argumentos (Dióg. L., IX, 53). Na terminologia dos lógicos medievais e dos matemáticos, prevaleceu esse significado: que a tese designa uma proposição que se pretende demonstrar.

Diz ainda, nesse sentido, Mora (2001) que, dentro de outra craveira intelectual, usou-se o termo tese no idealismo alemão, especialmente, em Kant e Hegel. Por exemplo, no artigo Antinomia, viu-se a função que a tese exerce na dialética transcendental de Kant. Abbagnano (1998) atribui a Kant a mudança, apontando que esse termo adquiriu novo valor filosófico: nas antinomias da razão pura, esse é o enunciado afirmativo da antinomia (v.). O autor diferencia, dizendo que, na dialética pós-kantiana, o momento da tese é o elemento positivo ou de posição, portanto, é o momento inicial do processo ou do desenvolvimento dialético (v. Dialética, 4e).

Mora (2001) complementa dizendo que, para Hegel, a tese representa a afirmação (e posição) de um conceito (ou de uma entidade) que é negado pela antítese. A negação da antítese ou “negação da negação” da tese dá lugar à síntese. Esse processo é característico da dialética, a qual se aplica simultaneamente ao mundo ideal e ao real em virtude da correlação que existe entre ambas as esferas. Suprimida a base idealista, Marx afirma o mesmo processo na sua teoria dialética da História, e Hegel, na sua teoria dialética da natureza. Nessas últimas doutrinas, especialmente, a de Hegel, e diferentemente do que acontecia em Kant, considera-se que a tese é um erro necessário e um momento indispensável no desenvolvimento da verdade completa que reside na totalidade.

A segunda definição de tese estabelecida por Martins e Theóphilo (2007) se refere ao trabalho científico propriamente dito, necessário, na atualidade, para a obtenção do grau de “doutor”. Nesse sentido, a tese se reveste de algumas características fundamentais: (a) demonstração, por parte do autor do trabalho, de ser um estudioso capaz de avançar na disciplina à qual se dedica; (b) originalidade, no sentido de conhecer profundamente um assunto de forma a “descobrir” algo que não foi dito pelos demais estudiosos. Nessa mesma linha, Castro (1978) afirma que a tese deve contemplar conjuntamente os atributos: originalidade, importância e viabilidade. Martins e Theóphilo (2007) elucidam que a originalidade não refere às descobertas e invenções como as próprias das ciências naturais, mas sim a apontar um caminho novo, diferente perspectiva, algo que possa representar interesse para os outros estudiosos da área.

## **2.4 Estudos Assemelhados**

As pesquisas de natureza epistemológica no campo das Ciências Contábeis no Brasil são relativamente recentes. Riccio *et al.* (1999) realizaram um levantamento na totalidade das dissertações e teses defendidas entre 1962 e 1999, nos três programas de Pós-Graduação em Contabilidade existentes à época. Nesse estudo, foram identificados os principais temas abordados, as estratégias de pesquisa e os métodos de coleta e análise de dados utilizados nos referidos estudos.

Theóphilo (2000) realizou uma pesquisa nas teses e dissertações defendidas no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, no período de 1984 a 1998. Foi constatada pouca diversidade nos tipos de trabalhos encontrados, os quais tinham sempre os mesmos paradigmas e formatos parecidos. Também foi constatada forte predominância de



pesquisas teóricas e bibliográficas e, por conseguinte, raras teses que apresentavam pesquisas empíricas. Além disso, muitos estudos apresentaram problemas quanto à validação dos seus resultados.

Martins (2002) empreendeu uma avaliação do periódico *Caderno de Estudos*, atual *Revista de Contabilidade & Finanças – USP*, publicada pela FEA/USP, no período de 1989 a 2001. Foi verificado que, naquele período – e ainda hoje – são recentes os estudos epistemológicos sobre a produção veiculada em periódicos brasileiros. Corroborando os estudos de Theóphilo (2000), foi constatada baixa proporção de pesquisas empíricas, predominando estudos com enfoque exclusivamente bibliográfico. Boa parte do que era escrito referia-se a relatos impressionistas de casos e situações e propostas não seguidas de verificação científica. No entanto, no período compreendido entre 1996 e 2001, fatos positivos foram verificados, como um aumento crescente de citações de periódicos, teses e dissertações.

Posteriormente, Theóphilo (2004) realizou nova pesquisa envolvendo a produção científica em Contabilidade no Brasil. Foram analisados 238 trabalhos, publicados no período de 1994 a 2003, entre teses, dissertações, artigos de periódicos e congressos com as melhores avaliações no sistema Qualis da CAPES. Ratificando os resultados de Martins (2002), o autor verificou que os resultados apontavam para uma melhoria geral na qualidade metodológica dos trabalhos. Foi evidenciada uma mudança de ênfase dos trabalhos, de estudos teóricos para estudos teórico-empíricos. No entanto, alguns desafios foram colocados pelo autor: necessidade de maior diversidade de abordagens metodológicas, teóricas e de estratégias de pesquisa; maior rigor metodológico; execução de inventário criterioso do estágio do conhecimento acumulado sobre o assunto estudado; e desenvolvimento de estudos em profundidade, que visem à proposição de idéias a partir de novas visões e perspectivas.

Com um enfoque diferenciado, Martins (2007) analisou os pareceres dos avaliadores dos trabalhos aprovados e apresentados no 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Devido à expressiva proporção de trabalhos empíricos, foi confirmada novamente a tendência de crescimento dessa abordagem metodológica nos estudos sobre Contabilidade no Brasil. Entretanto, também foi constatado que, em aproximadamente 65% das menções a pontos fortes, os indicadores da aprovação dos textos se resumiram à relevância do assunto-tema, da redação e da estruturação do trabalho. De modo geral, as avaliações qualitativas dos pareceristas eram lacônicas e telegráficas, tanto quando expressavam pontos fortes dos trabalhos ou quando manifestavam pontos fracos dos textos, apresentando muitos deles inconsistências internas e elevados graus de incompreensibilidade.

Nesse contexto, o presente estudo se insere, especificamente, na análise das teses e hipóteses que norteiam o desenvolvimento das pesquisas empreendidas pelos doutorandos em Ciências Contábeis no Brasil.

### **3 Trajetória Metodológica**

#### **3.1 População Investigada**

Para execução da análise proposta, foi estabelecido o horizonte temporal de cinco anos, de 2004 a 2008. Esse período é considerado suficiente para uma análise em profundidade, considerando-se que o estudo abarcará todas as teses de doutorado em Ciências Contábeis defendidas no Brasil no período de 2004 a 2008. Além disso, a divisão em cinco anos é compatível com um estudo realizado por Theóphilo (2004), que compreendeu dois períodos:

1994 a 1998 e 1999 a 2003, representando uma continuidade de igual intervalo de tempo, podendo, assim, serem estabelecidas comparações e avaliação de tendências da produção científica em foco.

Com base nos critérios definidos, apresenta-se, na Tabela 1, a população de teses consideradas neste estudo.

**Tabela 1 – População de estudo: número de teses defendidas no período de 2004 a 2008 em Ciências Contábeis no Brasil**

<b>AGENTE DA PRODUÇÃO</b>	<b>ANO</b>	<b>POPULAÇÃO</b>
USP	2004	7
USP	2005	17
USP	2006	6
USP	2007	7
USP	2008	13
<b>Total</b>		<b>50</b>

### **3.2 Procedimentos Metodológicos**

Este é um estudo de natureza predominantemente qualitativa, com enfoque teórico-empírico. Para o alcance dos propósitos almejados, as técnicas de coleta de dados e informações utilizadas nos exames dos trabalhos são: análise documental e análise de conteúdo. Essas técnicas foram empregadas objetivamente na coleta das teses defendidas durante o período mencionado, e a análise desses documentos em formato eletrônico ou em meio impresso, quando da não disponibilidade das teses em formato digital. A análise de conteúdo empregada teve como base as categorias que serão descritas na próxima seção. Segundo Bardin (1997, p. 42), a análise de conteúdos visa “obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens”.

### **3.3 Categorias**

As categorias e as respectivas subcategorias estabelecidas a partir da plataforma teórica estão descritas no Quadro 1. A tipologia de estudos, embora tenha suas bases em Castro (1978), foi ajustada seguindo a hierarquia proposta por Theóphilo (2004). Assim, consideram-se inicialmente dois tipos de estudos: ‘teórico’ e ‘teórico-empírico’. Tal procedimento é justificado pelo autor mediante o entendimento de que, em um primeiro estágio, os diversos estudos diferem entre si pelo fato de conterem ou não pesquisa empírica.

<b>Categorias</b>	<b>Subcategorias</b>
<b>Enunciação do problema de pesquisa</b>	Enunciação do problema. Problema acessível a um campo do conhecimento. Elementos relevantes do problema explicitados. Foco do problema delimitado. Juízo de valor presente nas questões de pesquisa. Questões passíveis de respostas do tipo "sim" ou "não"?
<b>Tipo de estudo</b>	Revisão de literatura. Didático. Proposta de modelo teórico Teórico-empírico. Experimento. Quase-experimento. Levantamento. Estudo de caso. Pesquisa-ação. Proposta de modelo baseado em pesquisa empírica. Documental. Crítico-reflexivo.
<b>Hipótese</b>	Enunciação da hipótese. Relação de causalidade acidental. Relação de causalidade necessária. Relação de causalidade necessária e determinada.
<b>Tese</b>	Enunciação da tese. Viabilidade do estudo. Importância do estudo. Originalidade do estudo.

**Quadro 1 – Categorias e subcategorias de análises**

Fonte: adaptado de Theóphilo, 2004.

#### **4 Análise dos Resultados**

No decorrer da análise dos resultados, foram estabelecidas algumas comparações com o estudo empreendido por Theóphilo (2004). No entanto, cabe destacar que a população investigada não é a mesma. Enquanto o estudo de Theóphilo abarcou teses, dissertações, anais de eventos científicos e periódicos por meio de amostras, esta pesquisa foca exclusivamente as teses de doutorado em Ciências Contábeis. Entendeu-se que a comparação com o trabalho supracitado seria uma das formas de indicar e compreender as eventuais mudanças no conteúdo das hipóteses e *teses das teses* em Ciências Contábeis, em um horizonte histórico.

Antes de iniciar a análise das variáveis, problemas de pesquisa, hipóteses e teses, serão analisados os tipos de pesquisas realizadas. Tal análise se faz necessária a fim de auxiliar no entendimento das demais variáveis.

## 4.1 Tipo de estudo

Theóphilo (2004) classifica como estudos teóricos aqueles realizados mediante as estratégias de pesquisa: i) revisão de literatura: caracterizam-se esses estudos pela pouca ambição. Em regra, o conteúdo da introdução e da conclusão são os mesmos; ii) estudos didáticos: a pretensão do autor é de ensinar ao invés de pesquisar; iii) propostas de modelo teórico: são trabalhos bastante ambiciosos e ocupam-se mais em fazer uma apologia ao modelo proposto do que desenvolver uma discussão criteriosa acerca de suas características e sustentação lógica; e iv) estudos críticos reflexivos: se propõem a contribuir com uma discussão crítica a cerca dos problemas da área, mas muitos deles ficam na simples revisão teórica.

Na pesquisa realizada por Theóphilo (2004), os percentuais desses estudos são: 7% eram revisões de literatura; 6%, trabalhos didáticos; 14%, propostas de modelos; e 16%, estudos críticos-reflexivos. Os resultados encontrados neste estudo seguem tendência parecida: 2% eram revisões de literatura; 10%, trabalhos didáticos; 4%, propostas de modelos teóricos; nenhum estudo crítico-reflexivo; e 16% do total investigado, trabalhos teóricos.

Os estudos classificados como teórico-empíricos são aqueles realizados mediante as estratégias de pesquisa: experimento; quase-experimento; levantamento; estudo de caso; pesquisa-ação; proposta de modelo baseado em pesquisa empírica; e pesquisa documental (THEÓPHILO, 2004). Neste estudo, totalizaram 84% dos casos analisados e sub-categorizados, conforme descrito a seguir.

Os experimentos praticamente não ocorrem nas ciências sociais aplicadas, sendo mais comuns nas ciências naturais. Já os quase-experimentos vêm se consolidando de forma crescente, ao longo dos anos, como uma estratégia bastante aplicada na Contabilidade. Theóphilo (2004) havia detectado 5% da amostra nesta modalidade. Neste estudo, foram evidenciados 29 trabalhos (58%). Os autores, via de regra, testam as hipóteses utilizando bancos de dados (Revista Maiores e Melhores; Bovespa; Economática; Banco Central; etc) com informações passadas (*ex post facto*) por meio de ferramentas estatísticas. Esta abordagem tem ocorrido predominante nos últimos anos.

No estudo desenvolvido por Theóphilo (2004), foram encontrados 18% dos trabalhos realizados por meio de levantamentos. Esses estudos geralmente utilizam questionários e/ou entrevistas, não aprofundam as análises, geralmente são pouco críticos e não buscam relações entre variáveis. Na pesquisa presente, foram encontrados apenas quatro desses trabalhos (8%).

Os estudos de casos constituem uma estratégia que vem sendo menos aplicada. Eram 13% da amostra de Theóphilo. Nesta investigação, encontrou-se apenas um trabalho (2%). Tal queda se justifica devido às dificuldades de atender a todos os requisitos de uma investigação com os rigores metodológicos inerentes a tal modalidade.

Seguindo a mesma tendência encontrada em Theóphilo (2004), em que as propostas de modelos baseados em pesquisa empírica representaram apenas 3% dos trabalhos da amostra, foram identificados apenas quatro trabalhos (8%) no presente estudo. Esses estudos se utilizam de dados reais para demonstrar a aplicação do modelo, os quais são utilizados como exemplos para sustentar a argumentação sobre sua aplicabilidade.

As pesquisas documentais também foram menos utilizadas no período em análise. Theóphilo (2004) havia identificado 17% dos trabalhos. Neste estudo, apenas quatro trabalhos (8%) utilizaram esta modalidade. Essa seria uma estratégia bastante útil em pesquisas na área,

pois a Contabilidade se ocupa da geração e divulgação de informações por meio de relatórios, demonstrações e outros documentos.

Finalmente, a modalidade pesquisa-ação encontrada em 1% dos estudos investigados por Theóphilo (2004) não apareceu no escopo deste estudo, muito embora, conforme lembra o autor, são amplas as possibilidades para essa estratégia nas investigações em Contabilidade e Controladoria.

## 4.2 Problema de pesquisa

Pode-se dizer que o problema é o fio condutor da pesquisa científica, dada a sua importância no processo de investigação. Enunciá-lo claramente é o primeiro passo. Nesse sentido, pode-se confirmar a evolução percebida por Theóphilo (2004), pois em sua pesquisa foi constatado que apenas 57% da amostra enunciou o problema de pesquisa no período de 1994 a 1998, tendo este percentual subido para 88% no período de 1999 a 2003. Neste estudo, constatou-se que todas as teses (100%) apresentaram os problemas de investigação em forma de questões interrogativas ou as indicaram nos objetivos (8%), o que é igualmente válido.

Outro aspecto importante na construção do problema de pesquisa se refere às questões de valor, uma vez que questões dessa natureza não são passíveis de verificação, portanto têm sua cientificidade comprometida. Nesse ponto, também se verifica relativa melhoria. Theóphilo (2004) encontrou questões de valor em 15% dos trabalhos investigados. No presente estudo, tais questões foram encontradas apenas em quatro trabalhos (8%), como nos exemplos destacados:

É possível obter retornos anormais (...) utilizando-se a análise de demonstrações contábeis para identificação de boas oportunidades de investimentos no mercado de capitais brasileiros? (Trabalho 41)

Existiria uma técnica de análise válida e com propósitos específicos... (Trabalho 12)

Também foram encontrados termos que carregam forte conteúdo valorativo, sem que se observe um cuidado maior nesse sentido como, por exemplo, “(...) avaliar adequadamente a discricionariedade dos gestores” (Trabalho 36). O uso de tais termos indica a ênfase exacerbada nos fins ao invés de nos meios, comprometendo a cientificidade da pesquisa. Apesar da relativa melhora, é ainda um ponto crítico nos contornos da qualidade das teses da área.

Outra inadequação na formulação do problema de pesquisa bastante presente nas teses em foco são as questões passíveis de serem respondidas por meio de simples respostas do tipo ‘sim’ ou ‘não’. Theóphilo (2004) registrou 14% da amostra analisada com esta deficiência. Nesse aspecto, não foram verificados grandes avanços, pois 31 das cinquenta teses levantadas neste trabalho (62%) apresentaram questões com respostas do tipo ‘sim’ ou ‘não’, muito embora a maioria desses trabalhos questione, de alguma forma, a existência de relações entre variáveis, o que os torna válidos cientificamente. Mesmo assim, ainda permanecem trabalhos com questões que não abordam relações entre variáveis.

### **4.3 Hipóteses**

Na pesquisa realizada por Theóphilo (2004), foi constatado que a hipótese não era um elemento muito presente nos trabalhos. Isso ocorria devido ao fato de que poucos trabalhos buscavam estabelecer relações entre variáveis ou fenômenos. Neste estudo, diferentemente, verifica-se que 31 trabalhos (62%) enunciaram suas hipóteses. Esta modificação é coerente com a mudança de tipos de estudos ocorridos, em que os trabalhos teórico-empíricos saltaram de 57% em Theóphilo (2004) para 84% neste estudo, notadamente, a subcategoria “quase-experimento”, que saltou de 5% para 58%.

Se a quantidade de estudos que enunciaram hipóteses aumentou significativamente, o mesmo não se pode dizer da qualidade de tais hipóteses. Em termos de causalidade, verificou-se que: dos 31 trabalhos que enunciaram hipóteses, dezenove trabalhos (38% da amostra) apresentaram hipóteses cuja relação causal era acidental; doze trabalhos (24% da amostra) apresentaram hipóteses com relação de causalidade necessária; e nenhum trabalho apresentou hipóteses com relação de causalidade necessária e determinada (o que era de se esperar, uma vez que este tipo de hipótese ocorre, normalmente, nas ciências naturais).

### **4.4 Teses**

Esta variável, diferentemente das demais, não encontra parâmetros de comparação em Theóphilo (2004). Nessa perspectiva, mesmo diante de limitações, o presente estudo avança no sentido de contribuir com a cientificidade das pesquisas em Ciências Contábeis.

Avaliar os atributos viabilidade, originalidade e importância de uma tese, depois de defendida, é algo bastante subjetivo. Imagina-se que a viabilidade foi alcançada, uma vez que o trabalho foi concluído. Já a originalidade e importância se apresentam como categorias extremamente difíceis de serem submetidas a testes, principalmente, se considerarmos as especificidades de cada área investigada. É praticamente impossível a um epistemólogo abarcar todas as áreas e subáreas, mesmo se tratando somente das Ciências Contábeis.

No entanto, Martins e Theóphilo (2007) destacam dois sentidos principais de uma tese: i) identificar uma proposição formulada com o intuito de ser defendida em público; ii) designar a publicação que contém uma tese.

Assim, verifica-se, no primeiro aspecto, importante o fato de enunciar claramente a tese a ser defendida. Nesse sentido, constatou-se que nos trabalhos analisados somente dez trabalhos (20%) enunciaram claramente as teses defendidas. Um percentual extremamente pequeno, uma vez que se trata de pesquisas realizadas em nível de doutorado. Além disso, foi verificado que, nos anos 2004, 2005 e 2006, em nenhum dos trabalhos analisados foi feita a enunciação da tese defendida. As teses começam a serem enunciadas somente a partir do ano 2007. Diante disso, visualiza-se uma nova tendência nas teses em Ciências Contábeis no Brasil.

## **5 Conclusões, Limitações e Recomendações.**

A produção científica em Contabilidade no Brasil é relativamente baixa se comparada a outras áreas mais desenvolvidas. Pode-se dizer que é uma área jovem em termos científicos.

Assim, é natural que ao longo dos anos as pesquisas venham se aprimorando em termos científicos. Essa tendência vem sendo identificada por estudiosos da pesquisa contábil como Martins e Theóphilo (2007), nas últimas décadas. Os resultados deste estudo também corroboram para esse entendimento.

Verificou-se que predominam os estudos teórico-empíricos com ênfase na modalidade ‘quase-experimento’. Essa tendência já era identificada em Theóphilo (2004), mas neste estudo constata-se que já é realidade a preferência dos estudiosos por tais abordagens.

A totalidade das teses investigadas enunciou os problemas ou os objetivos de pesquisa. Nota-se redução na quantidade de questões de valor se comparadas com os estudos de Theóphilo (2004), muito embora permaneça elevada a quantidade de questões com respostas do tipo ‘sim’ ou ‘não’.

Em grande parte dos trabalhos foi evidenciado o enunciar das hipóteses a serem investigadas. Muito embora a maioria dessas hipóteses verifique relações causais acidentais, o que temos de cientificidade está aquém dos níveis desejados. Também foi constatado que alguns autores começaram a enunciar claramente as teses das pesquisas realizadas. Esse fato foi observado somente a partir de 2007.

Cabe destacar como limitação deste estudo a classificação adotada para teses e hipóteses anunciadas. Adotou-se o enunciar da tese como uma afirmação teórica, em acordo com o exposto, por exemplo, por Larrouse (1969). Poder-se-ia ter classificado de forma diferente em alguns casos, principalmente, em pesquisas de natureza empírica. Ao enunciar hipóteses, o autor também estaria enunciando teses preliminares, que, ao final do trabalho, se afirmam ou são negadas quando da realização dos testes empíricos.

Recomenda-se, afinal, a continuidade de estudos epistemológicos nas várias esferas, como dissertações de mestrado, periódicos nacionais e internacionais e comparativos do estágio de pesquisa das Ciências Contábeis no Brasil com a da área em outros países.

## **Referências**

ABBAGNANO, N. DICIONÁRIO DE FILOSOFIA. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1997.

CASTRO, Cláudio de Moura. *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

ECO, Umberto. *Como se faz uma tese*. 15 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

KERLINGER, Fred. N. *Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais*. São Paulo: EPU, 1980.

LAROUSSE. *Dicionário da Filosofia*. Didier Julia. Trad. José Américo da Motta Pessanha. Larousse do Brasil, 1969.

MARTINS, Gilberto de Andrade e THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. Avaliação das avaliações de textos científicos sobre Contabilidade e Controladoria. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - Repec*, Brasília-DF, v. 1, n. 1, p. 1-13, jan/abr. 2007.

\_\_\_\_\_. Considerações sobre os doze anos do Caderno de Estudos. *Revista de Contabilidade e Finanças- USP*. Universidade de São Paulo, São Paulo, n. 30, p. 81-88, set/dez 2002.

MATALLO JUNIOR, Heitor. A explicação científica. In: CARVALHO, M.C.(org.). *Construindo o saber: metodologia científica – fundamentos e técnicas*. 8.ed. São Paulo: Papirus, 1998.

MORA, J. F. Dicionário de Filosofia. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

RICCIO, E. L., CARASTAN, J., SAKATA, M. Accounting research in brazilian universities: 1962-1999. *Caderno de Estudos FINECAFI*, v. 11, n. 22, p. 35-44, set./dez., 1999.

THEÓPHILO, C. R; IUDÍCIBUS, S. Uma Análise Crítico-Epistemológica da Produção Científica em Contabilidade no Brasil. *UnB Contábil – UnB*, Brasília, vol. 8, no 2, Jul/ Dez, 2005.

\_\_\_\_\_. *Pesquisa em Contabilidade no Brasil: uma análise crítico epistemológica*. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004.

\_\_\_\_\_. *Uma Abordagem Epistemológica da Pesquisa em Contabilidade*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2000.

VERGARA Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.