

# DISSERTAÇÕES E TESES EM CONTABILIDADE DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE DA FEA/USP: ANÁLISE DOS PÓLOS TEÓRICO E TÉCNICO

## RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo identificar e analisar quais as posturas teóricas e as estratégias de pesquisa empregadas nas teses e dissertações do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP. Para tanto, foram analisados os conteúdos de 125 trabalhos, sendo 73 dissertações e 52 teses, defendidas no período de 2004 a 2009, disponibilizadas em meio eletrônico pela Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da USP. A análise foi realizada com ênfase na leitura dos resumos, com a consulta a outros tópicos dos trabalhos no caso de dúvidas nas classificações. No tocante à postura teórica, os resultados evidenciam um predomínio da postura positiva em relação à postura normativa, tanto nas teses quanto nas dissertações. Esse resultado corrobora os achados de Theóphilo e Iudícibus (2005) quando afirmaram haver uma quebra de paradigma, tendo os estudos positivos passado a serem predominantes na produção científica no Brasil. Quanto ao Pólo Técnico, constatou-se uma maior adoção de estratégias de pesquisa de natureza teórico-empírica, tanto nos trabalhos com postura positiva quanto nos trabalhos normativos. Sendo assim, não se confirmou a tendência prevista pelo trabalho de Theóphilo e Iudícibus (2005) de que estudos normativos, em sua maioria, seriam estudos teóricos.

**Palavras-Chaves:** Epistemologia, Pólo Teórico; Pólo Técnico; Postura Positiva; Postura Normativa

## 1 INTRODUÇÃO

É inquestionável o crescimento da produção científica nos últimos dez anos na área de contabilidade e multiplicaram-se os programas de pós-graduação *stricto sensu*, bem como espaços para discussão de trabalhos científicos e linhas editoriais voltada a ciências contábeis e assim, a publicação de teses, dissertações e trabalhos científicos cresceram extraordinariamente (MARTINS e SILVA, 2005). Theóphilo (2007) alerta que o grande crescimento quantitativo de produção científica, requer atenção nos aspectos concernentes à qualidade dos mesmos. Segundo Cardoso *et al* (2005, p.35), “mapear e conhecer trabalhos acadêmicos publicados em determinada área por meio de revisões sistemáticas é uma das formas de possibilitar a avaliação e a reflexão desses trabalhos e da área em questão”.

Pesquisas recentes têm se ocupado em analisar a produção científica de congressos, encontros, seminários, dissertações, teses e periódicos de forma a verificar o enquadramento das publicações acerca dos aspectos epistemológicos, teóricos, metodológicos e técnicos que são defendido e propostos por autores como Gamboa (1987); Theóphilo e Iudícibus (2001); Martins e Theóphilo (2009) e Martins (1994). Tais aspectos são apresentados por Theóphilo e Iudícibus (2007; 2005) como sendo o esquema paradigmático para análise de trabalhos denominado de “espaço metodológico quadripolar”.

Algumas pesquisas como as de Fülbier e Sellhorn (2006); Cardoso, Oyadomari e Mendonça Neto (2007); Mendonça Neto, Riccio e Sakata (2008) e Coelho, Soutes e Martins (2010) investigaram aspectos quanto a forma de enunciação da teoria ou abordagem teórica e constataram uma tendência crescente dos trabalhos que adotam a postura teórica positiva em detrimento da postura normativa.

Outras pesquisas como a de Ribeiro Filho *et al* (2006) e Theóphilo e Iudícibus (2005) analisaram as publicações sob o aspecto das estratégias de pesquisa utilizadas. Ambos os

autores observaram um predomínio de estratégias teórico-empiristas, mais precisamente Theóphilo e Iudícibus (2005) afirmam que a relação entre a estratégia de pesquisa e a postura teórica é bastante estreita, pois, em geral, estudos teóricos-empíricos adotam uma postura positiva.

Esse fato foi constatado por Theóphilo e Iudícibus (2005) quando ao analisar a produção científica em contabilidade entre 1994 e 2003 concluíram que quando são predominantes os trabalhos com estratégias de pesquisa teóricas, há também o predomínio da postura normativa que é voltada para propor novas idéias e visões. Por sua vez, com o crescimento da adoção de estratégias de pesquisa teórico-empíricas, foi visualizado também um crescimento da postura teórica positiva.

Considerando essa relação entre postura teórica e as estratégias de pesquisa aliando-se ao fato de que um dos programas de pós-graduação em contabilidade mais notórios e influentes também em termos de pesquisa do país é o oferecido pelo Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), que possui o primeiro mestrado e doutorado em contabilidade no Brasil e detém avaliação, em ambos os programas, com nota 5 (alto nível de desempenho) pela Capes.

Diante do exposto, esta pesquisa tem como objetivo identificar e analisar as posturas teóricas e as estratégias de pesquisa empregadas nas teses e dissertações defendidas entre os anos de 2004 a 2009 no Programa da Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP.

Assim, esta pesquisa observará as eventuais mudanças ocorridas desde a pesquisa de Theóphilo e Iudícibus (2005) a respeito da postura teórica e das técnicas de pesquisa utilizadas nas teses e dissertações da FEA/USP analisadas pelo trabalho dos autores e que foram defendidas no período de 1994 a 2003.

A pesquisa se justifica em razão da importância do aprofundamento no atual estágio da pesquisa científica em contabilidade na medida em que conhecendo a situação em que se encontra a produção científica é possível adotar medidas que possibilitem o aperfeiçoamento e amadurecimento do que será escrito e pesquisado em contabilidade.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 POLOS TEÓRICO E TÉCNICO**

Theóphilo e Iudícibus (2005) apresentam quatro pólos ou níveis onde se processam o conhecimento científico: epistemológico, teórico, metodológico e técnico. Esses pólos possuem seus aspectos particulares, no entanto, a produção de conhecimento científico está sujeita à articulação dos mesmos.

Ainda segundo os autores, o polo teórico orienta a definição das hipóteses e a construção de conceitos. É neste pólo que se dá a elaboração das linguagens científicas compreendendo assim, aspectos sobre a abordagem teórica, postura teórica, dentre outros. As posturas teóricas consideradas pelos autores como compreendidas por esse pólo são a positiva e a normativa, que serão aprofundadas nos tópicos que se seguem.

A respeito do pólo técnico, Theóphilo e Iudícibus (2005) apresentam-no como sendo o guia dos procedimentos de coleta de dados e sua transformação em informações no tocante ao tema pesquisado. Sendo assim, tais escolhas são denominadas estratégias de pesquisa, uma vez que estão relacionadas a uma escolha do pesquisador e da maneira pela qual o mesmo buscará encontrar a solução para o problema posposto por sua pesquisa. Os autores listam

como estratégias de pesquisa: documental, proposta modelo empírico, pesquisa-ação, estudo de caso, levantamento, quase-experimento, experimental, revisão bibliográfica, didático, proposta modelo teórico e crítico-reflexivo.

A estreita relação entre o pólo teórico e pólo técnico foi constatada empiricamente por Theóphilo e Iudícibus (2005). Isso ocorre tendo em vista que a postura teórica da pesquisa (polo teórico) exerce influência na escolha das estratégias ou tipos de pesquisa (polo técnico) para alcançar a resposta do problema de cada trabalho.

### 2.1.1 Polo Teórico: Postura Teórica Normativa

Em trabalho sobre os rumos da pesquisa em contabilidade nos últimos 30 anos, Fülbier e Sellhorn (2006) afirmam que o início do normativismo ocorreu na Alemanha, local onde as teorias em contabilidade se desenvolveram entre o final e o início dos séculos XIX e XX. De acordo com os autores, a postura normativa se preocupa com o que deveria constar nas demonstrações financeiras e de que forma tais elementos deveriam ser avaliados.

Bamber, Christensen e Gaven (2000) observam que os trabalhos normativos geraram uma literatura desestruturada e desorganizada com conclusões divergentes. Dentro do contexto da abordagem normativa, Kuhn (1970) afirma que a pesquisa em contabilidade estava passando por uma fase denominada de “*preparadigm*” na qual havia um questionamento sobre a falta de evidências empíricas. Tal questionamento contribuiria para uma gradual preferência por abordagens que suprissem a falta de evidência empírica citada por Kuhn.

Martins (2005) em um editorial, afirma que o normativismo tem por base a lógica dedutiva, conhecimento este que foi repassado pelos autores nacionais e internacionais ao longo dos anos. Ainda segundo Martins (2005), a lógica dedutiva está fundamentada na definição de uma Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, formada por princípios fundamentais; por características qualitativas e quantitativas das informações contábeis; nas definições dos elementos patrimoniais e em suas mutações. No entanto, a partir da década de 70 algumas publicações passaram a se preocupar menos com uma estrutura básica definida publicando pesquisas alinhadas com a postura positiva e um exemplo de que essas duas visões são diferentes está no Princípio ou Convenção do Conservadorismo que, para os normativistas, é um conceito necessário para que as demonstrações contábeis possuam credibilidade, já os positivistas enxergam tal princípio como sendo uma regra criadora de assimetria, ou seja, as notícias ruins são divulgadas com rapidez (exemplo: provisão para perda) e as boas esperam por fatos que as corroborem (exemplo: realização de receita) (MARTINS, 2005).

### 2.1.2 Polo Teórico: Postura Teórica Positiva

A ciência positiva foi adotada pela contabilidade a partir do trabalho de Ball e Brown (1968). Os autores foram relevantes para o desenvolvimento da pesquisa em contabilidade na medida em que evidenciaram o impacto da informação contábil no preço das ações (MURCIA *et al.*, 2008).

Após Ball e Brown (1968), Watts e Zimmerman (1986) trabalharam na sistematização da postura positiva na pesquisa contábil. Os autores afirmam que a teoria contábil tem por objetivo explicar e prever a prática contábil. Segundo Mendonça Neto, Riccio e Sakata (2009), o termo explicar diz respeito a evidenciar as razões para as práticas observadas em contabilidade e prever diz respeito a antecipação de fenômenos contábeis que ainda não foram observados, sendo que é possível testar essas previsões. Watts e Zimmerman (1986) afirmam que esse conceito vem a ser, em economia, a Teoria Positiva tendo o intuito de se distinguir

dos preceitos normativos. Ainda segundo os autores, tal termo foi divulgado por Milton Friedman na década de 50.

Na visão de Friedman (1967), o termo “positiva” teve início no âmbito da economia através de John Neville Keynes, pai de John Maynard Keynes, com o livro *Scope and Method Political Economy* em 1890. Ainda segundo Friedman (1967), a economia positiva é independente de julgamentos e sua função é produzir um conjunto de generalizações que permitam que as conseqüências advindas das mudanças das circunstâncias sejam previstas. Keynes (1999, p.21) utiliza um exemplo com impostos para fazer uma alusão entre a ciência positiva, a ciência normativa e a arte. Segundo Keynes (1999) a questão sobre a incidência de impostos consiste em uma pesquisa positiva, já a determinação do nível ideal de taxaçaõ equivale à ciência normativa e conclui que a maneira pela qual o nível ideal será alcançado não pertence à ciência, mas sim à arte. O autor ainda afirma que “uma ciência positiva pode ser definida como um corpo sistematizado de conhecimento preocupado com o que é, uma ciência normativa ou reguladora como um corpo de conhecimento sistematizado relacionado com o que deveria ser” (KEYNES, p. 22, 1999).

No início da década de 60 apenas poucos trabalhos empíricos (positivos) eram publicados na revista mais respeitada em termos de pesquisa contábil, a *Accounting Review*. No entanto, o que se tem percebido hoje é que não há lugar para outro tipo de trabalho (MARTINS, 2005). Ainda segundo o autor, a postura positiva se tornou símbolo de pesquisa científica em contabilidade, ou seja, comprovar ou não hipóteses através de métodos estatísticos e matemáticos passou a ter tanta relevância quanto o conhecimento contábil propriamente dito.

Para Murcia et al (2008) a pesquisa positiva envolve: a) formulação de hipóteses sobre o comportamento dos agentes acerca das decisões em contabilidade; b) uso da teoria para embasar as hipóteses; c) teste empírico de hipóteses; d) aceitação ou não de uma explicação para o fenômeno observado.

Mattesich (1995) e Watts e Zimmerman (1990) entendem que a postura positiva é relevante para um desenvolvimento teórico coerente da contabilidade e isto se dá através de uma teoria normativa apoiada por métodos empíricos.

Segundo Fülbier e Sellhorn (2006) o objetivo de um trabalho em contabilidade pode ser o de descrever e explicar a realidade contábil (positiva ou descritiva) ou pode fazer recomendações a profissionais de contabilidade (normativa ou prescritiva).

O que se percebe é que uma postura teórica não exclui ou se sobrepõe à outra, no entanto o que tem se percebido é uma necessidade de comprovação ou teste daquilo que é defendido pelos trabalhos normativos. Neste cenário, a pesquisa com a postura positiva vem justamente para suprir essa necessidade, aprimorando e contribuindo para o desenvolvimento das teorias propostas através da pesquisa normativa.

## 2.2 POLO TÉCNICO

As estratégias de pesquisa tratadas no nível técnico são abordadas por autores como Gil (1999); Theóphilo (2004) e Martins e Theóphilo (2009). No trabalho de Theóphilo e Iudícibus (2005), os autores dividiram as estratégias de pesquisa em dois grupos: os estudos teóricos e os estudos teórico-empíricos. O Quadro 1, a seguir, trata de discutir cada tipo de estudo que compõe a taxonoma a ser analisada pelo presente estudo.

**Quadro 1 –Estratégias de Pesquisa**

Estudo teórico		Estudo teórico-empírico	
Tipo de estudo	Definição	Tipo de estudo	Definição
Revisão bibliográfica	Investigação realizada com base em referências de livros, periódicos, revistas, dentre outros (THEÓPHILO e IUDÍCIBUS, 2005).	Experimental	. São estudos que têm como ênfase a busca de relações de causa entre as variáveis. O pesquisador tem controle sobre as variáveis do estudo e as variáveis estranhas ao estudo. (THEÓPHILO e IUDÍCIBUS, 2005).
Didático	Neste tipo de estudo, a intenção do autor é de ensinar em vez de pesquisar (THEÓPHILO, 2004)	Quase-experimento	São estudos que têm como ênfase a busca de relações de causa entre as variáveis. O pesquisador não tem controle sobre as variáveis do estudo e as variáveis estranhas ao estudo. (THEÓPHILO e IUDÍCIBUS, 2005).
Proposta modelo teórico	São trabalhos ambiciosos e que têm ênfase na proposição de modelos teóricos (THEÓPHILO, 2004)	Levantamento	Consiste no questionamento direto às pessoas requerendo a percepção, o conhecimento, a opinião acerca de um problema estudado (GIL, 1999).
Crítico-reflexivo	Propõem-se a contribuir com uma discussão crítica e reflexiva acerca dos problemas, mas pode incorrer na simples revisão teórica. (THEÓPHILO, 2004)	Estudo de caso	É caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo. (GIL, p. 73, 1999).
		Pesquisa-ação	Esse tipo de pesquisa associa uma ação com a resolução de um problema no qual pesquisadores e participantes estejam envolvidos de modo cooperativo. (SILVA e GRICOLO, 2002; THIOLENT, 1997)
		Proposta modelo empírico	É desenvolvido com a perspectiva de demonstrar a aplicação de modelos teóricos, tendo por base a observação da realidade pesquisada
		Documental	A pesquisa do tipo documental assemelha-se à pesquisa bibliográfica, mas segundo Gil (1999), a diferença está na natureza das fontes. A pesquisa documental se utiliza de materiais que ainda não receberam tratamento analítico.

Fonte: Elaborados pelos autores.

### 2.3 ESTUDOS SEMELHANTES

A respeito de polo técnico, pesquisas como a de Theóphilo (2000) constataram um predomínio de pesquisas teóricas e bibliográficas (estratégias de pesquisa teóricas) nas teses 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.

Martins (2002) constatou que no periódico Caderno de Estudos, atual Revista Contabilidade & Finanças – USP, entre os anos de 1989 a 2001, houve um forte predomínio de estratégias de pesquisa bibliográfica (54,4%) e fraca aderência a estratégias teórico-empíricas (5%). Já em 2007, ao analisar os pareceres dos avaliadores dos trabalhos que foram aprovados no 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, Martins visualizou que

grande parte dos trabalhos concentrava-se em estratégias de pesquisa teórico-empíricas, ou seja, uma inversão de preferências com forte apelo empírico ao invés de estratégias teóricas.

Sobre os pólos teórico e técnico, Theóphilo e Iudícibus (2005) analisaram a produção científica (congressos, teses, dissertações, periódicos) em contabilidade no Brasil nos últimos 10 anos (1994 a 2003) observando que houve uma mudança de paradigma na pesquisa em contabilidade e isso teve início na década de 90 e ocorre de forma mais intensa na década atual. Os autores constataram entre os anos de 1994 a 1998 havia predomínio de uma postura normativa com publicações que propunham novas idéias e visões com técnicas de pesquisa de caráter teórico. Já entre os anos de 1995 a 2003 o tipo de pesquisa mais freqüente foi o teórico-empírico com uma predominância da postura positiva e realização de investigações baseadas em teorias já existentes.

Ainda nesta perspectiva, Miranda, Azevedo e Martins (2010) investigaram as teses em contabilidade defendidas na USP ente 2004 e 2008 e encontraram resultados convergentes aos estudos citados acima, mostrando que predominam os estudos teórico-empíricos (84%).

Mais especificamente no polo teórico, Mendonça Neto, Riccio e Sakata (2008) analisaram os trabalhos apresentados nos Encontros Anuais da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPADs, de 1996 a 2005. Os autores concluíram que há predominância da postura positiva (adoção em 82% dos trabalhos) e uma menor adesão ao normativismo (13% dos trabalhos). Tais resultados vão ao encontro da pesquisa de Fülbier e Sellhorn (2006) onde os autores observaram uma predominância e um crescimento da adoção da pesquisa positiva no *EAA Annual Congress* entre os anos de 2000 e 2005. Os autores enquadraram como positiva as pesquisas nas quais os pesquisadores apontassem que resultados contribuiriam para a compreensão de certo fenômeno contábil e como normativa o trabalho cujo autor declarasse, explicitamente, as implicações ou a relevância em relação à prática contábil.

Cardoso, Oyadomari e Mendonça Neto (2007) também investigaram a influência da postura positiva sobre as publicações dos Programas de Pós Graduação *strictu sensu* de contabilidade no Brasil. Os autores afirmam que a crescente influência dessa postura é inegável e que tal influência está concentrada nos programas da Fea/Usp e da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Os autores alertam que os pesquisadores brasileiros deveriam focar mais nos aspectos da realidade brasileira, uma vez que muitos trabalhos apenas replicam os modelos norte-americanos, e que outras pesquisas poderiam ser desenvolvidas sobre a utilização de outras posturas, que não as positiva e normativa, como por exemplo, a pesquisa crítica e a comportamental.

### **3 PROCEDER METODOLÓGICO**

Quanto ao proceder metodológico, o presente trabalho adotou o método indutivo que para Prestes (2003) consiste em um raciocínio que parte do particular para o geral.

No que diz respeito ao tipo de pesquisa, utilizou-se a classificação sugerida por Raupp e Beuren (2003), ou seja, quanto aos objetivos da pesquisa; os procedimentos e a abordagem do problema.

Quanto aos objetivos da pesquisa: enquadra-se em uma pesquisa descritiva, que segundo Andrade (2002) busca observar os fatos, analisá-los e classificá-los de forma a interpretar os fenômenos estudados.

Quanto aos procedimentos: foi realizado um levantamento bibliográfico no intuito de colher conhecimentos prévios; conhecer a produção já existente e buscar pesquisas que

fundamentassem a classificação a ser utilizada no estudo. Esse procedimento é uma estratégia necessária para a condução de qualquer pesquisa científica (MARTINS e THEÓPHILO, 2009).

Quanto à abordagem do problema: o trabalho enquadra-se na abordagem qualitativa que segundo Richardson (1999) são estudos que descrevem determinado problema, analisam e classificam processos e de acordo com Raupp e Beuren (2003) permitem análises mais profundas em relação ao fenômeno estudado visando observar características não contempladas pelo estudo quantitativo.

A análise de ambos os pólos deu-se pela leitura das teses e dissertações disponibilizadas pela biblioteca digital da Universidade de São Paulo, com ênfase no resumo (especificamente os itens objetivo geral e metodologia). Ao persistirem dúvidas quanto às classificações foi realizada a leitura dos objetivos, justificativa, caracterização do problema/problemática, proceder metodológico/metodologia e conclusão.

### 3.1 PRODUÇÃO ANALISADA

A população é representada pelas dissertações de mestrado acadêmico (*strictu sensu*) e pelas teses de doutorado do Programa da Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, situado em São Paulo (capital), disponíveis em meio eletrônico através da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da USP.

Inicialmente, foram localizadas 80 dissertações e 54 teses referentes ao período analisado, no entanto, alguns trabalhos não estavam disponíveis através da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da USP. Alia-se isso o fato de alguns trabalhos não possuírem metodologia, ou objetivo, ou ainda haver ausência de clareza que permitisse a realização da classificação proposta pela presente pesquisa.

Logo, a Tabela 1 mostra o quantitativo de teses e dissertações analisadas pela presente pesquisa:

**Tabela 1 - Dissertações e Teses Defendidas no Programa da Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade da FEA/USP**

Tipo		Ano						Total
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	
Dissertação	f	14	8	15	3	16	17	73
Tese	f	1	8	6	7	13	17	52
Total	f	15	16	21	10	29	34	125

Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

### 3.2 CRITÉRIO PARA CLASSIFICAÇÃO DO POLO TEÓRICO

O presente estudo utilizou o critério de análise através do objetivo que foi primeiramente utilizado por Fülbier e Sellhorn (2006) e replicado por Mendonça Neto, Riccio e Sakata (2008); Cardoso, Oyadomari e Mendonça Neto (2007), bem como as concepções de Bunge (1983) sobre o tema.

Para classificação quanto à postura teórica, a pesquisa analisou a intenção ou objetivo final apresentado pelos autores. Seguindo os critérios de Bunge (1983) que resume afirmando que a postura normativa preocupa-se com ‘o que deve ser’ e a positiva com ‘o que é’.

### 3.3 CRITÉRIO PARA CLASSIFICAÇÃO DO POLO TÉCNICO

No pólo técnico, as estratégias de pesquisa serão classificadas conforme os estudos de Theóphilo e Iudícibus (2005); Martins e Theóphilo (2009) e Gil (1999). Tendo em vista que um trabalho pode adotar mais de um tipo ou estratégia de pesquisa, a amostra analisada será classificada de acordo com a estratégia predominante.

Assim, haverá uma distinção entre estratégias de estudos teóricos e estratégias de estudos teórico-empíricos abrangendo os seguintes tipos dispostos no Quadro 2:

**Quadro 2 – Classificação por estratégias de pesquisa (tipos de estudos)**

Estudo Teórico	Estudo Teórico-Empírico
Estratégia de Pesquisa	Estratégia de Pesquisa
Revisão bibliográfica	Experimental
Estudo Didático	Quase-experimental
Proposta de modelo teórico	Levantamento
Crítico-reflexiva	Estudo de caso
	Pesquisa-ação
	Proposta de modelo empírico
	Documental

Fonte: Adaptado de Theóphilo e Iudícibus (2005).

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 POLO TEÓRICO

A Tabela 2, a seguir, indica, em relação ao total dos 125 trabalhos analisados, a classificação quanto ao Polo Teórico nas posturas teóricas normativas e positivas.

**Tabela 2 – Distribuição em Relação ao Polo Teórico**

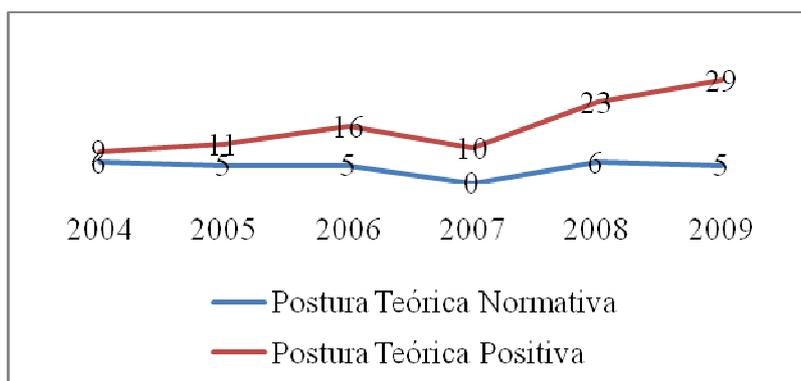
Variáveis	Ano						Total
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
Postura Teórica Normativa	40%	31%	24%	0%	21%	15%	22%
Postura Teórica Positiva	60%	69%	76%	100%	79%	85%	78%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

A Tabela 2 evidencia que, do total de trabalhos analisados (125), cerca de 22% adotam uma postura normativa, enquanto que 78% optam por produzir estudos baseados na postura positiva. Percebe-se também que o percentual de trabalhos positivos cresce em relação aos normativos, já que em 2004, 60% adotam a postura positiva e 40% possuem uma postura normativa. Em 2007, 100% dos trabalhos adotaram posturas positivas e essa diferença percentual de sobreposição da postura positiva em relação à postura normativa aumenta com o passar dos anos, até que em 2009, 85% dos trabalhos são positivos enquanto que um número menos representativo (15%) são normativos.

O Gráfico 1 que se segue reforça o exposto acima ao traçar uma linha de tendência de adoção das posturas positiva e normativa em termos de quantitativos:

**Gráfico 1 – Evolução Quantitativa da Postura Teórica Positiva e da Normativa**



Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

Quando se observa os totais de trabalho positivos em relação aos normativos, percebe-se que ao longo do período analisado, independentemente de ser tese ou dissertação, em 2004 a diferença de quantidade é de 3 trabalhos, sendo 6 normativos e 9 positivos e essa diferença cresce chegando a representar 10 trabalhos positivos em detrimento de nenhum normativo em 2007. Em 2009, chega-se ao patamar máximo de diferença entre a adoção das posturas teóricas com 29 trabalhos positivos e 5 normativos.

A Tabela 3 que se segue, estende essa análise do Pólo Teórico em relação ao tipo de trabalho (tese ou dissertação):

**Tabela 3 – Distribuição e Frequência nas Teses e Dissertações em Relação ao Pólo Teórico**

Variáveis	Dissertação		Tese		Total	
	f	%	f	%	f	%
Postura Teórica Normativa	16	22	11	21	27	22
Postura Teórica Positiva	57	78	41	79	98	78
Total	73	100	52	100	125	100

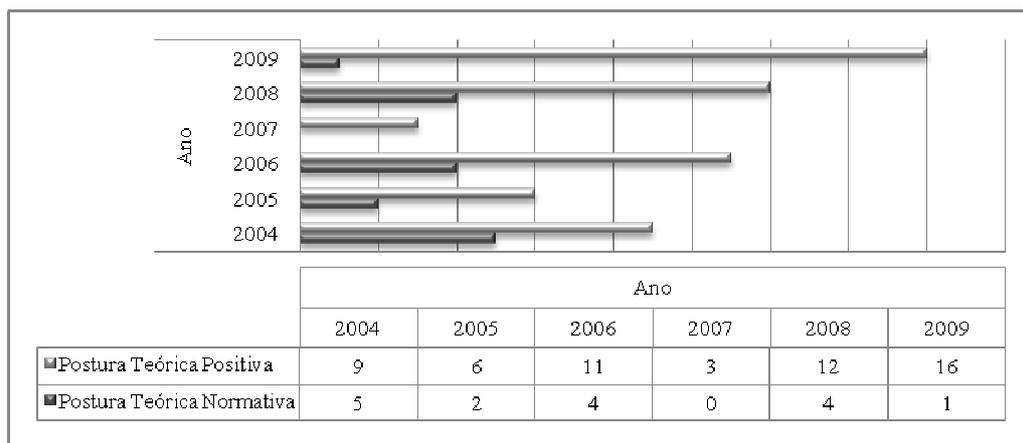
Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

Vê-se que a predominância da postura positiva é uma constante nas teses (79%) e nas dissertações (78%).

A proporção semelhante encontrada entre as teses e dissertações com relação à postura positiva desperta um contra senso não em relação às dissertações, mas quanto ao domínio da abordagem positivistas nas teses (79%). Afinal, das teses se esperam conhecimentos novos, o que poderia ser um estímulo ao desenvolvimento de trabalhos normativos.

A fim de evidenciar uma linha de tendência ao longo do período analisado, o Gráfico 2, mostram a adoção da postura positiva e normativa em termos quantitativos ao longo do período analisado, mais especificamente quanto ao tipo de trabalho - dissertação:

**Gráfico 2 – Quantitativo de Dissertações quanto ao Polo Teórico**

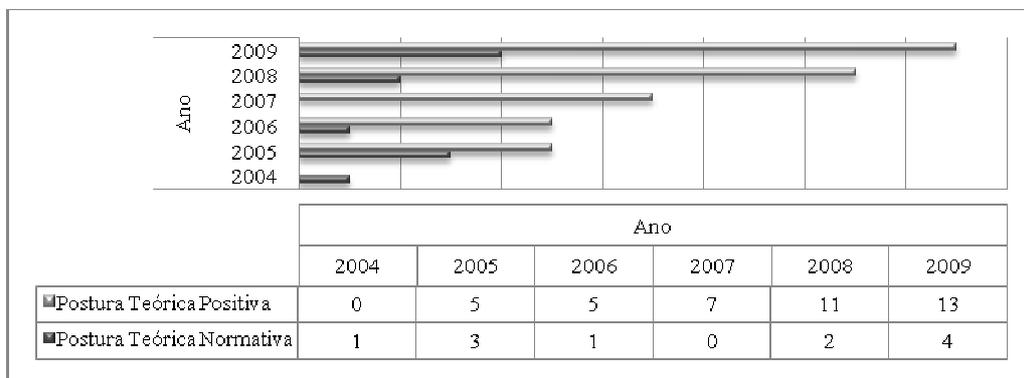


Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

Nas dissertações analisadas, observa-se que no ano de 2004 o normativismo foi utilizado por 5 dissertações contra 9 inspiradas na postura positiva. Em 2007, não há dissertações normativistas e em 2008 a postura teórica positiva, adotada por 12 dissertações, permanece à frente das normativas com 4 dissertações. O ano de 2009 confirma o resultado global de preferência pela postura positiva. Especificamente nas dissertações, a diferença chega a ser de 16 trabalhos positivistas contra 1 normativo.

Tal tendência também é encontrada nas teses, como evidencia o Gráfico 3 abaixo:

**Gráfico 3 – Quantitativo de Teses quanto ao Polo Teórico**



Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

O Gráfico 3 mostra que em 2004, houve a análise de 1 tese e a mesma possui postura normativa. Já de 2005 em diante o predomínio da postura normativa é notória em termos quantitativos.

Esses resultados corroboram com os da pesquisa de Theóphilo e Iudícibus (2005) que apontaram para uma mudança de paradigma da adoção pela pesquisa positiva ou normativa, sendo que no período de 1999 a 2003 (último anos analisado pelos autores) os estudos positivos passaram a ser predominantes em relação à pesquisa normativa. Ou seja, existe uma tendência de crescimento trabalhos que se ocupam em explicar uma realidade mostrando “o que é” – postura positiva – em vez de trabalhos que têm a preocupação em demonstrar “o que deve ser” – postura normativa, e isso independe do tipo de trabalho (dissertação ou tese).

## 4.2 POLO TÉCNICO

A Tabela 4, a seguir, indica a distribuição e a frequência conforme o Pólo Técnico, independentemente se tese ou dissertação, conforme a classificação adotada por Theóphilo e Iudícibus (2005) ao dividir o Polo Técnico em Estudos Teóricos e Estudos Teórico-Empíricos:

**Tabela 4 - Distribuição e Frequência quanto ao Pólo Técnico**

Variáveis	Total	
	f	%
Estudo Teórico	17	14
Estudo Teórico-Empírico	108	86
Total	125	100

Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

Do total de 125 trabalhos analisados, 14% adotam técnicas próprias de estudos teóricos, enquanto que a maioria, 86% utilizam técnicas classificadas como sendo do tipo teórico-empírico.

Ainda sobre o Polo Técnico, a Tabela 5 a seguir irá apresentar os resultados no tocante às estratégias de pesquisa utilizadas, seguindo a distinção entre estratégias classificadas dentro do contexto do estudo teórico e as estratégias utilizadas por estudos teórico-empíricos. Tendo em vista que uma única pesquisa pode adotar mais de uma estratégia, os resultados apresentados na Tabela 5, a seguir, considera a estratégia predominante nos trabalhos analisados.

**Tabela 5 – Distribuição e Frequência quanto ao Polo Técnico e as Estratégias de Pesquisa**

Estudo Teórico			Estudo Teórico-Empírico		
Variáveis	f	%	Variáveis	f	%
Revisão bibliográfica	5	29	Experimental	7	6
Didático	0	0	Quase experimento	3	3
Proposta de modelo Teórico	11	65	Levantamento	38	35
Crítico Reflexivo	1	6	Estudo de Caso	23	21
			Proposta de modelo Empírico	2	2
			Documental	35	32
Total	17	100	Total	108	100

Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

Os dados apresentados mostram que 14% dos trabalhos (17 de um total de 125 estudos analisados) se utilizam de técnicas teóricas, sendo que desses, 65% propõem algum modelo teórico, 29% são revisões bibliográficas e 6% são de caráter crítico-reflexivo. A estratégia de pesquisa estudo didático não foi empregada, predominantemente, em nenhum dos trabalhos.

As estratégias consideradas como teórico-empíricas se sobressaem, sendo 86% (108 de um total de 125 trabalhos analisado) classificadas como sendo teórico-empíricas, em detrimento de 14% trabalhos teóricos (17 de um total de 125 estudos analisados).

Analisando as estratégias de pesquisa mais frequentes nos trabalhos teórico-empíricos, o levantamento é utilizado por 35%, a estratégia documental com 32% e o estudo de caso presente em 21% dos trabalhos. Já as utilizadas com menor frequência são a proposta de modelo empírico (2%) e o quase-experimento (3%).

A Tabela 6 que se segue mostra a distribuição do Polo Técnico e suas subdivisões, em relação às teses e dissertações em separado:

**Tabela 6 – Distribuição e Frequência nas Teses e Dissertações quanto ao Polo Técnico e às Estratégias de Pesquisa**

Variáveis		Tese		Dissertação		Total
		f	%	f	%	
Estudo Teórico	Revisão bibliográfica	3	6	2	3	5
	Didático	0	0	0	0	0
	Proposta de modelo Teórico	6	12	5	7	11
	Crítico Reflexivo	0	0	1	1	1
Estudo Teórico-Empírico	Experimental	4	8	3	4	7
	Quase experimental	1	2	2	3	3
	Levantamento	18	35	20	27	38
	Estudo de Caso	3	6	20	27	23
	Proposta de modelo Empírico	1	2	1	1	2
	Documental	16	31	19	26	35
Total		52	100	73	100	125

Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

Ao discriminar as estratégias de pesquisa do tipo teóricas presentes nas dissertações e nas teses, vê-se que nas teses as estratégias de pesquisa mais utilizadas são as propostas de modelo teórico (12%) e a revisão bibliográfica (6%) e essa tendência também é vista nas dissertações onde o uso da propostas de modelo teórico chegam a 7% e a revisão bibliográfica alcança 3%.

No tocante aos estudos classificados como teórico-empíricos, a teses se utilizam em sua maioria das estratégias de pesquisa de levantamento (35%) e documental (31%) e as dissertações seguem a mesma tendência perfazendo um total de 26% documentais e 27% fazendo uso do levantamento. Já quanto às estratégias de pesquisa menos empregadas estão a proposta de modelo empírico, utilizado em uma tese e em uma dissertação e o quase-experimento, encontrado em uma tese e em duas dissertações.

Teses e dissertações seguem praticamente as mesmas distribuições de frequência de utilização de estratégias tanto teóricas como teóricas-empíricas. A exceção é o estudo de caso que é abordado em um total de 27% da amostra, enquanto que nas teses essa estratégia alcança 6% da amostra.

#### 4.3 POLO TEÓRICO *VERSUS* POLO TÉCNICO

Nesta seção, serão tratados os dois polos em conjunto, a fim de analisar as possíveis relações existentes entre a postura teórica (positiva ou normativa) e as estratégias de pesquisa (teóricas e teóricas-empíricas).

A Tabela 7 relaciona a postura teórica adotada (normativa ou positiva) com o tipo de estratégia de pesquisa empregada (teórica ou teórico-empírica):

**Tabela 7 – Pólo Teórico versus Pólo Técnico**

Variáveis	Pólo Teórico		Total
	Postura Teórica Normativa	Postura Teórica Positiva	
	f	f	f
Estudo Teórico	15	2	17
Estudo Teórico-Empírico	12	96	108
Total	27	98	125

Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

A Tabela 7 mostra que do total de 27 trabalhos (teses e dissertações) normativas, ou seja, pesquisas que buscam contribuir com a construção de teorias, 15 desses tem as características de serem estudos do tipo teórico, fato já esperado uma vez que a própria revisão da literatura mostra que essa seria a combinação adequada entre postura teórica e tipo de estudo. O resultado não esperado é o dado que mostra que dos 27 trabalhos normativos, 12 destes são classificados como estudos teórico-empíricos.

Quanto à postura positiva, percebe-se que de um total de 98 trabalhos, a maioria (96) faz uso do estudo teórico-empírico.

Ao analisar mais profundamente a respeito das estratégias de pesquisa utilizadas pelos trabalhos normativos e positivos, a Tabela 8, a seguir, apresentará os resultados obtidos:

**Tabela 8 – Polo Teórico versus Estratégias de Pesquisa**

Variáveis		Polo Teórico		Total
		Postura Teórica Normativa	Postura Teórica Positiva	
		%	%	%
Estudo Teórico	Revisão bibliográfica	2	2	4
	Proposta de modelo Teórico	9	0	9
	Crítico Reflexivo	1	0	1
	Didático	0	0	0
Estudo Teórico-Empírico	Experimental	0	6	6
	Quase experimento	1	2	2
	Levantamento	2	29	30
	Estudo de Caso	4	14	18
	Proposta de modelo Empírico	1	1	2
	Documental	2	26	28
Total	22	78	100	

Fonte: Elaboração própria. Dados da pesquisa.

Pode-se inferir a partir da Tabela 8 acima que dentre os trabalhos normativos, a estratégia de pesquisa enquadrada na classificação de estudo teórico que é mais freqüente é a Proposta de Modelo Teórico, com 9%. Já no âmbito do estudo teórico-empírico as estratégias mais freqüentes são o Estudo de Caso (4%), seguido de Levantamento e Documental, ambos com 2%.

Quanto aos trabalhos positivos, dos que adotam o estudo teórico, a estratégia mais freqüente é a proposta de modelo teórico com 9%, assim como ocorre nas pesquisas normativas. A respeito das pesquisas positivas que realizam estudos teórico-empíricos, as estratégias mais utilizadas são o levantamento e a documental, ambas com 29%, seguidas do estudo de caso com 14%, fato que ocorre também nos trabalhos normativos.

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo identificar e analisar quais as posturas teóricas e as estratégias de pesquisa empregadas nas teses e dissertações defendidas no período de 2004 a 2009 do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP,

Quanto ao Polo Teórico, observou-se um predomínio do emprego da postura positiva em detrimento da postura normativa. Essa tendência fica mais evidente com o passar dos anos, o que demonstra um declínio da adoção do normativismo para a amostra analisada e essa diferença se confirma tanto nas teses quanto nas dissertações. Tal resultado corrobora com os achados de Theóphilo e Iudícibus (2005) quando afirmaram haver uma quebra de paradigma tendo os estudos positivos passado a serem predominantes na produção científica em contabilidade no Brasil.

Como as teses de doutorado se caracterizam como estudos que buscam contribuir com novos conhecimentos, era de se esperar que a proporção de trabalhos normativos fosse maior do que a observada nas dissertações. No entanto, o percentual de trabalhos normativos nas teses e dissertações foi semelhante, constatando-se em ambos esses tipos de estudos forte predominância de trabalhos com postura positiva.

Quanto ao Polo Técnico, há uma maior adoção de estratégias de pesquisa do tipo teórico-empíricas, perfazendo um percentual de quase 90% das pesquisas analisadas. Há preferência pela utilização deste tipo de estratégia e tal resultado já era esperado uma vez que os achados mostraram um predomínio positivista nos trabalhos.

Ainda no Polo Técnico, mais especificamente sobre as estratégias de pesquisa, constata-se que nos estudos teóricos a estratégia mais freqüente é a proposta de modelo teórico. Nos estudos teórico-empíricos a preferência é pelas estratégias de pesquisa de levantamento, documental e estudo de caso. Ainda sobre as estratégias de pesquisa, percebe-se que tanto normativistas quanto positivistas se utilizam, mais freqüentemente, das estratégias como o Levantamento, o Estudo de Caso e o Documental.

Ao analisar conjuntamente os Polos Teórico e Técnico, constatou-se que quase todos os trabalhos de natureza positiva usam estratégias de pesquisa de natureza teórico-empírica. ((Ocorre que a tendência prevista pelo trabalho de Theóphilo e Iudícibus (2005) de que estudos normativos, em sua maioria, seriam estudos teóricos não foi confirmada pelos resultados aqui demonstrados. No entanto, a mesma tendência citada pelos autores se confirma no caso do positivismo, onde a maioria deles utiliza de estudos teórico-empírico.

Diante do exposto, a pesquisa constata um crescimento, em termos quantitativos, tanto nas teses quanto nas dissertações, do emprego da postura teórica positiva e de estratégias de natureza teórico-empírica, independentemente da postura adotada, se positiva ou normativa.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. E Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BAMBER L. S.; CHRISTENSEN T. E.; GAVER K. M. Do we really 'know' what we think we know? A case study of seminal research and its subsequent overgeneralization. **Accounting, Organizations and Society**, 25 (2), pp. 103-129, 2000.

BALL, R; BROWN, P. An empirical evaluation of accounting income numbers. **Journal of Accounting Research**. v. 6, n. 2, p. 159-177, 1968.

BUNGE, Mario. **La investigación científica: su estrategia y su filosofía**. 5. ed. Barcelona: Ariel, 1983.

CARDOSO, R. L.; OYADOMARI, J. C. T.; MENDONÇA NETO, O. R. Influências da positive accounting nos programas de mestrado em contabilidade: uma análise bibliométrica da *produção acadêmica de 2002 a 2005*. **Brazilian Business Review**, Vitória, v. 4, n. 2, maio/ago, p 158 – 170, 2007.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MENDONÇA NETO, Octávio Ribeiro de; RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Pesquisa científica em contabilidade entre 1990 e 2003. **Revista de Administração de Empresas - RAE**, v.45, nº 2, abr/jun. 2005.

COELHO, A. C.; SOUTES, D. O.; MARTINS, G. A. Abordagens metodológicas na área “contabilidade para usuários externos” – ENANPAD: 2005-2006. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. V. 4, n.1, art. 2, p. 18-37. Jan./abr. 2010.

FRIEDMAN, M. **Ensayos sobre economia positiva**. Editorial Gredos S.A.: Madrid, 1967.

FÜLBIER, R. U; SELLHORN, T. **Methodological approaches to accounting research: evidence from EAA annual congresses**. *EAA Annual Congress*, Dublin, 2006.

KEYNES, J.N. **The scope and method of political economy**. Batoche Books, Kitchner, 1999. Disponível em: <<http://members.tripod.com/rodhay/batochecooks.html>>. Acesso em: 09 maio de 2010.

KUHN, T. **The structure of scientific revolutions**. Chicago: University of Chicago Press, 1970.

GAMBOA, S. A. **Epistemologia da pesquisa em educação: estruturas lógicas e tendências metodológicas**. Tese de Doutorado, Faculdade de Educação da UNICAMP, 1987.

MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Dez anos de pesquisa contábil no Brasil: análise dos trabalhos apresentados nos enanpads de 1996 a 2005. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 49, n 1, jan./mar. p. 62-73, 2009.

MARTINS, E. Normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro?. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, n. 39, p. 3 – 6, Set./Dez. 2005

MARTINS, Gilberto Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade. 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.

MARTINS, G. A.; SILVA R. B. C. Plataforma teórica – trabalhos dos 3º e 4º congressos USP de controladoria e contabilidade: um estudo bibliométrico. In: **CONGRESSO USP CONTABILIDADE E CONTROLADORIA**, V. 2005, São Paulo. Anais... p.1-11.

MIRANDA, J. G.; AZEVEDO, R. F. L.; MARTINS, G. A. Teses das teses em contabilidade. In: **CONGRESSO USP CONTABILIDADE E CONTROLADORIA**, X. 2010, São Paulo. Anais... p.1-16.

MURCIA, F. DAL-RI, *et al.* Paradigma atual da ciência contábil: como os docentes de universidades norte-americanas “enxergam a realidade” da pesquisa em contabilidade. In:

**ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ANPCONT**, II. 2008, Salvador, Anais... p. 1-16.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. Organizadora: Ilse Maria Beuren. São Paulo: Atlas, 2003.

PRESTES, M. L. M. **A pesquisa e a construção do conhecimento científico: do planejamento aos textos, da escola à academia**. 2 ed. São Paulo: Rêspel, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; SOUZA, Ivone Gomes de Assis; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Uma análise das abordagens epistemológicas e metodológicas da pesquisa contábil do programa do mestrado multiinstitucional em ciências Contábeis. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ENANPAD, 2006. CD-ROM.

SIEGEL, Sidney. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. São Paulo: McGraw-Hill, 1975.

SILVA, MARISE BORBA; GRIGOLO, TÂNIA MARIS. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno Pedagógico. Florianópolis : Udesc, 2002.

THEÓPILO, C. R.; IUDÍCIBUS, S. **Uma Análise Crítico-Epistemológica da Produção Científica em Contabilidade no Brasil**. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, XXIX. 2005, Brasília, Anais... p. 1-16.

THEÓPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sérgio de. As novas abordagens metodológicas na pesquisa em Contabilidade Gerencial. **VII Congresso Internacional de Custos**. León (Espanha) - Del 4 al 6 de Julio de 2001 - Cruzando Fronteras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI.

THEÓPHILO, Carlos Renato. Pesquisa científica em contabilidade: desenvolvimento de uma estrutura para subsidiar análises crítico-epistemológicas. In: **Congresso ANPCONT**, 1, 2007. Gramado - RGS, 2007. 1 CD-ROM.

\_\_\_\_\_. **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.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Positive accounting theory**. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1986.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective**. The Accounting Review, 65(1), (January): 131-156. 1990.