Uma abordagem epistemológica da Pesquisa Contábil Sobre Balanço Social e Demonstração do Valor Adicionado

Autores
SILVANIA NERIS NOSSA
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças

SIMONE LUIZA FIÓRIO
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças

ANTONIO DONIZETTI SGARBI
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças

RESUMO

O crescimento no número de instituições de ensino superior e pós-graduação traz a expectativa de aumento no número de publicações de trabalhos técnico-científicos. Assim surge a preocupação com relação aos aspectos metodológicos e às técnicas das pesquisas. Neste sentido objetiva-se verificar as metodologias e técnicas aplicadas nas pesquisas em contabilidade sobre os temas Balanço Social e Demonstração do Valor Adicionado, publicadas no período de 1997 a 2005, pelos programas de pós-graduação (teses e dissertações) e revistas nacionais na área contábil. Para o desenvolvimento desta pesquisa, procedeu-se a um levantamento bibliográfico e a uma pesquisa documental, na qual foi aplicada a análise de conteúdo. Pôde-se concluir dentre outras observações que a abordagem metodológica empírica e a positivista não foram encontradas nas pesquisas, enquanto que a fenomenológico-hermenêutica foi observada em 3%, as sistêmicas foram verificadas em 6,5%, as crítico-dialéticas em 35,5%, as funcionalistas em 26% e outras em 29% das pesquisas analisadas. Percebeu-se também que o uso de técnicas de pesquisas é maior entre as dissertações do que dentre os artigos. No que se refere aos artigos, 56% não atenderam aos requisitos de relatório-técnico-científico.

1 INTRODUÇÃO

As investigações científicas em Contabilidade no Brasil estão limitadas a poucos centros de pesquisas. No entanto, Oliveira (2001), Souza (2005) e Theóphilo (2004) observam uma tendência pela mudança desse cenário, a partir do crescimento no número de novos cursos de graduação e pós-graduação. Essa tendência justifica a necessidade de se estudar as pesquisas geradas pelos alunos/professores envolvidos nesses cursos.

O que não se sabe é se a qualidade dessas pesquisas tem acompanhado o crescimento no número de novos cursos. Essa questão de qualidade em pesquisas científicas publicadas já foi objeto de investigação de alguns autores, tais como: Martins (1994), Gamboa (1987), Theóphilo (2000) e Oliveira (2001). As pesquisas desenvolvidas por esses autores retratam a preocupação epistemológica e com o nível técnico das publicações, que não é um tema novo, mas que vem sendo estudado com objetos de estudo diferenciados.

Um tema que vem sendo destaque nas pesquisas científicas nos cursos em contabilidade é o da responsabilidade social e ambiental. De acordo com o IBASE (2002, p.1), o tema responsabilidade social foi impulsionado, no Brasil, pela exposição por parte do

sociólogo Herbert de Souza, quanto à dimensão das informações que a sociedade tem direito de requisitar sobre o que as instituições têm feito pelo ambiente no qual estão inseridas.

Para atender a essa demanda informacional por parte da sociedade surgiu o Balanço Social – BS, que recebeu ênfase a partir de 1997 (IBASE, 2002, p. 1). Na seqüência, surgiu a Demonstração do Valor Adicionado – DVA, para atender as inquietações da sociedade, em relação à responsabilidade social e a distribuição da riqueza gerada pelas instituições.

Por serem, tanto o BS quanto a DVA temas novos acredita-se que essas são abordagens estudadas em pesquisas na área contábil. A produção científica em uma área do conhecimento compreende, basicamente, os artigos e trabalhos divulgados em publicações e encontros científicos, monografias, dissertações e as teses requeridas pelos programas de graduação e de pós-graduação.

A Contabilidade quando analisada como um campo do conhecimento sistematizado, sofre dois tipos de questionamentos, que segundo Theóphilo (2000, p. 1) são: quanto à natureza científica e quanto aos métodos utilizados nas Ciências Sociais.

Essas dúvidas em relação à contabilidade, enquanto campo de conhecimento e os indícios apresentados por Oliveira (2001, p. 118) de que houve um crescimento no número de publicações científicas, geram a necessidade de análise da pesquisa contábil, levando ao seguinte questionamento: quais as abordagens metodológicas e técnicas de pesquisa empregadas nas investigações sobre Balanço Social - BS e Demonstração o Valor Adicionado – DVA publicados no Brasil, no período de 1997 a 2005?

Objetiva-se com esta pesquisa identificar e analisar, sob o enfoque epistemológico, as abordagens metodológicas e técnicas de pesquisa utilizadas nas produções científicas da área de contabilidade, que abordam o tema BS e DVA, divulgados no período de 1997 a 2005.

Estudos dessa natureza são necessários, uma vez que seus resultados podem contribuir para o encaminhamento de soluções de caráter abrangente, tendo em vista que se relacionam com o processo de geração de conhecimentos na área contábil.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A CONTABILIDADE SOCIAL E OS RAMOS DE CONHECIMENTO CIENTÍFICO

A Contabilidade sempre foi influenciada pela realidade social e histórica até os tempos atuais. Segundo Torres (2002, p. 1), desde o início do século XX registram-se preocupações com responsabilidade social por parte das empresas, contudo foi somente a partir dos anos 60, nos Estados Unidos da América e no início da década de 70 na Europa, particularmente na França, com a divulgação dos chamados balanços ou relatórios sociais.

Torres (2002, p. 1) defende que no Brasil essas mudanças de postura empresarial puderam ser notados desde 1965, com a publicação da carta de princípios do dirigente cristão de empresas pela Associação de Dirigentes Cristãos de Empresas do Brasil -ADCE Brasil.

Ramanathan (1976, p. 518) destaca que desde a década de 50 já havia “um considerável debate sobre as ações corporativas, se constituiriam ou não um comportamento corporativo socialmente responsável” (tradução nossa). Em seu estudo Ramanathan (1976, p. 519) definiu “a proposta da contabilidade social, como a de ajudar a estimar quão bem a firma está cumprindo com sua parte no contrato social”. Neste sentido, Torres (2002, p. 1) corrobora com Ramanathan (1976).

A Demonstração do Valor Adicionado – DVA é definida por Cunha (2002, p. 41) como “uma das peças formadoras do Balanço Social, mas em muitos casos o que se vê é sua

apresentação dissociada dele e em conjunto com outras Demonstrações Contábeis usuais, ou ainda, como o próprio Balanço Social".

A lei 6.404/76 de 15 de dezembro de 1976 não incluiu a DVA, entre as demonstrações contábeis a serem publicadas, mas a partir de discussões sobre a responsabilidade social das entidades surgiu a demanda por uma demonstração que evidenciasse o valor agregado pelas empresas (BRASIL, 1976).

Desse modo foi protocolado na Câmara dos deputados o Projeto de Lei nº 3.741/2000, que tem como propósito alterar a lei 6.404/76, em seu Art. 176, no que tange às Demonstrações que a diretoria publicará, assim a DVA teria sua publicação obrigatória (BRASIL, 2000).

A Contabilidade geralmente não é relacionada pelos epistemólogos entre os campos do conhecimento científico. Afirma Theóphilo (2000, p. 3) que os epistemólogos geralmente "costumam inclui-la na área de estudos da Economia – postura que se considera inadequada".

A classificação da Contabilidade no ramo das ciências sociais é defendida por Schmidt (1998, p. 20), quando argumenta que "embora os fenômenos contábeis não se confundam com os sociais, o fator social é preponderante". Neste sentido Demo (1987, p. 14) corrobora com Schmidt, pois defende a Contabilidade como uma das ciências sociais que "dizem-se aplicadas, porque se voltam para a aplicação prática de teorias sociais".

A possibilidade de obtenção de conhecimento científico é uma questão complexa por lidar com ciência ou, pelo menos, metodologia científica. Num determinado campo do conhecimento, que "pode não preencher todos os requisitos da definição de ciência, mas, ainda assim, ser muito útil para a sociedade e ter a possibilidade de ser estudado cientificamente, ou seja, com metodologia científica..." (IUDÍCIBUS, 1997, p. 70).

Bruyne *et al. (*1977) *apud* Theóphilo (2000, p. 6) destacam que as ciências sociais muitas vezes são contestadas "quanto à confiabilidade dos seus conhecimentos", devido ao fato de:

> se a importância e o vigor da pesquisa em ciências sociais não deixam nenhuma dúvida, as críticas a respeito de suas pretensões e de seus resultados manifestam, entretanto, o estado de crise permanente do qual elas são a sede [de conhecimento].

2.2 O FOMENTO DE PRODUÇÕES CIENTÍFICAS NA CONTABILIDADE

Nas últimas duas décadas intensificou-se, segundo Severino (2000, p. 143), o desenvolvimento dos cursos de pós-graduação no Brasil, nos moldes da legislação específica. Entre os requisitos para a obtenção do título de pós-graduado destaca-se a elaboração de artigos, monografia, dissertação ou tese que é uma das atividades que inserem o aluno nas tarefas de pesquisa em sentido abrangente.

As produções científicas que são objeto de estudo nesta pesquisa representam uma parte relevante do fluxo informacional produzido pela atividade científica na área contábil sobre Balanço Social e Demonstração do Valor Adicionado:

- Barros e Lehfeld (2000, p. 101) definem que a monografia ou um *"paper"* é um relatório de pesquisa, que deve seguir as formalidades que a própria metodologia científica estabelece como orientações básicas.
- Martins (2000, p. 18) define artigo como o "escrito que trata de determinado assunto destinado a uma publicação geralmente periódica".

- A dissertação de mestrado deve cumprir às exigências de uma monografia científica, a diferença está na questão da originalidade (SEVERINO, 2000, p. 151).

- A tese de doutorado é, de acordo com Severino (2000, p. 150), "o tipo mais representativo de trabalho científico monográfico". Trata-se da abordagem de um único tema, na própria área em que se situa, com instrumentos metodológicos específicos. A tese pode ser teórica, de campo, documental experimental, histórica ou filosófica, desde que verse sobre um único tema, delimitado e restrito. O seu diferencial está no fato de que deve ser uma contribuição suficientemente original, sobre o tema pesquisado.

O termo *metodologia,* de acordo com Demo (1995, p. 11), significa o estudo dos caminhos e dos instrumentos usados para se fazer ciência. Por sua vez ao mesmo tempo em que apresenta ao pesquisador o caminho e o ferramental para o desenvolvimento da pesquisa científica, também indaga os limites da ciência.

Japiassu (1992, p. 16-17) define a epistemologia no sentido amplo do termo, como o "estudo metódico e reflexivo do saber, de sua organização, de sua formação, de seu desenvolvimento, de seu funcionamento e seus produtos intelectuais".

> A ciência contábil evolui graças aos pesquisadores que independentemente das imposições legais, viram na Contabilidade um ramo de conhecimento científico que precisa desenvolver-se para responder às ansiedades de seus usuários (SCHMIDT,1998, p. 21).

Por buscar a revelação das produções científicas as pesquisas epistemológicas entram, segundo Castro (1977, p. 5), no cerne da epistemologia da ciência que tem um caráter intracientífico, ou seja, que representa um pólo do processo intrínseco à produção científica.

Em sua obra Barros e Lehfeld (2000) definem uma estrutura lógica de pensamento e ou de apresentação. De forma geral, todo trabalho científico deve ter começo meio e fim. Deve formar um todo coerente, evolutivo e conclusivo.

No que se refere aos requisitos para a estrutura de relatórios técnico-científicos, Martins (2000, p. 52) os apresenta em sua obra como os requisitos que devem ser apresentados nas teses, dissertações e artigos e destes destacam-se: a justificativa; a questão de pesquisa; o objetivo do trabalho; e a metodologia.

Gamboa (1987, p. 61) em sua pesquisa refere-se à organização de elementos em níveis elencados, inclusive em ordem decrescente de complexidade e os descreve na seqüência: epistemológico, teórico, metodológico e técnico.

Oliveira (2001, p. 99) em sua pesquisa analisou o conteúdo e a forma dos periódicos nacionais de contabilidade. E concluiu que "a tendência atual é de crescimento no número de periódicos, em parte justificado pelo surgimento de novos cursos de mestrado tanto acadêmicos, quanto profissionalizantes, recomendados ou em vias de recomendação pela CAPES, o que impulsiona e pressiona para a produção científica" (OLIVEIRA, 2001, p. 118).

Theóphilo (2004, p. 180) ao analisarem as pesquisas em contabilidade no Brasil, no período de 1994 a 2003, concluiu "que houve um salto qualitativo do primeiro para o segundo subperíodo estudados, com a inversão da predominância de trabalhos teóricos para trabalhos teórico-empíricos".

Souza (2005, p. 136) ao analisar os aspectos epistemológicos da 54 dissertações defendidas no Mestrado em Ciências Contábeis da UNB, entre 2001 e 2004, concluiu que 40% da produção é empírico-analítica e 37% são teórico-empírica.

De acordo com a Capes (2004), os periódicos nacionais reconhecidos pelo sistema Qualis[1] em 2004 foram: Revista Contabilidade e Finanças – USP, Revista de Contabilidade – UERJ, UNB Contábil, e a Revista Pensar Contábil. Na Tabela 1, são apresentados os programas de mestrado e de doutorado reconhecidos pela Capes em 2004.

Ressalta-se que na avaliação trienal da Capes realizada em 2004 foram descredenciados os cursos de mestrado da Fundação Visconde de Cairu (FVC), Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo (FACESP) (CAPES, 2004a). Por outro lado, conforme Capes (2006), outros cursos foram reconhecidos em sua última reunião, mas não foi possível analisar o resultado das pesquisas desenvolvidas pelos alunos, dos cursos de mestrado e doutorado, recém-reconhecidos, por se tratarem de programas recentes e por isso não disponibilizarem dissertações e teses concluídos para análise.

Tabela 1: Programas de pós-graduação *stricto-sensu* reconhecidos pela Capes

Programa	**IES**	**UF**	**Níveis**
Ciências Contábeis	FVC	BA	Mestrado
Ciências Contábeis	UNB	DF	Mestrado
Ciências Contábeis	FUCAPE	ES	Mestrado profissionalizante
Ciências Contábeis	UFRJ	RJ	Mestrado
Ciências Contábeis	UERJ	RJ	Mestrado
Ciências Contábeis	UNISINOS	RS	Mestrado
Ciências Contábeis e Atuariais	PUC/SP	SP	Mestrado
Controladoria	UFC	CE	Mestrado profissionalizante
Controladoria e Contabilidade	USP	SP	Mestrado e doutorado
Controladoria e Contabilidade Estratégica	FACESP	SP	Mestrado
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade	UFSC	SC	Mestrado

Fonte: Capes (2004a, p. 2)

2.3 O NÍVEL/PÓLO METODOLÓGICO

O nível metodológico foi dividido por Martins (1994) em: empirista, positivista, sistêmica, funcionalista, fenomenológica, hermenêutica, crítico-dialética e outras. Neste sentido Theóphilo (2000) definiu o que Martins (1994) chamou de nível metodológico como pólo metodológico e o dividiu em: empirismo, positivismo, abordagem sistêmica, estruturalismo, fenomenologia, dialética e abordagens não-convencionais (Quadro 1).

Martins (1994)		Theóphilo (2000)	
Nível metodológico	empirista,	Pólo metodológico	empirismo
	positivista		positivismo
	sistêmica		abordagem sistêmica
	funcionalista		estruturalismo
	fenomenológica		fenomenologia
	hermenêutica		dialética
	crítico-dialética		abordagens não-convencionais

Quadro 1: Nível/pólo metodológico estudados por Martins (1994, p.59-63) e Theóphilo (2000, p. 53-70)
Fonte: elaborado pelos autores

- Empiristas – as pesquisas consideradas como as orientadas por delineamentos experimentais que usam o pré-teste e pós-teste da amostra. Utilizam testes estatísticos para verificar hipóteses estatísticas, que geralmente coincidem com as hipóteses da própria pesquisa. A validação dos resultados fundamenta-se no nível de significância adotado e condições do experimento (MARTINS, 1994, p. 59).

[1] Classificação dada aos periódicos pela Comissão de Avaliação da Capes.

- Positivistas – utilizam-se de técnicas de investigação de estudos descritivos, na busca das características de determinada população ou fenômeno e estabelecem relações entre variáveis e fatos. É comum o uso de técnica estatística, como base de apoio à validação dos resultados. Martins (1994, p. 60) inclui no grupo das pesquisas positivistas os estudos teóricos ou bibliográficos, mais especificamente aqueles que "têm por objetivo descrever um modelo, método ou mesmo técnica".
- Sistêmicas – utilizam-se do método hipotético-dedutivo e técnicas descritivas para avaliar programas, métodos e afins. A validação dos resultados é garantida pela "sistematização e análise dos dados e pela lógica do método hipotético-dedutivo para o tratamento das variáveis antecedentes, processuais e de produto, sistematizadas por processos de retroalimentação" (MARTINS,1994, p. 62).
- Funcionalistas **–** têm sua base de apoio em técnicas descritivas. Martins (1994, p. 61) ressalta que da estatística, utiliza-se apenas das distribuições de freqüências. E que "apresentam maior preocupação com os referenciais teóricos", diferentemente dos outros tipos de pesquisa: empiristas, positivistas e sistêmicas. Martins (1994, p. 61) conclui ainda que, geralmente, as pesquisas funcionalistas buscam resposta às questões que envolvem o funcionamento das organizações.
- Fenomenológico-hermenêuticas **–** "quase não se utilizam estatísticas, nos raros casos apenas de distribuição de freqüências e porcentagens" (MARTINS, 1994, p. 62). A maioria dessas pesquisas é composta por estudos teóricos (bibliográficos) que buscam a compreensão, ou seja, explicação dos fenômenos.

  Para Martins (1994, p. 62) a compreensão de causalidade "é entendida prioritariamente como relação do objeto com o contexto" de maneira "que a causa do fenômeno tem seu fundamento na estrutura ampla" (MARTINS, 1994, p. 62).
- Crítico-dialéticas – "utilizam técnicas bibliográficas e históricas com estudos de textos, documentos, registros, dados empíricos etc..., priorizando a análise do discurso. Esporadicamente usam técnicas estatísticas no tratamento dos dados" (MARTINS, 1994, p. 62).
- Outras – em sua pesquisa Martins (1994, p. 63) definiu como outras as pesquisas que não se enquadraram em nenhum tipo metodológico, por não preencher as especificações estabelecidas pelo autor.

2.4 TÉCNICAS DE PESQUISA

Neste tópico são descritas as técnicas de pesquisas encontradas nos objetos de estudo, ou utilizadas nesta.

Pesquisa de Campo - A pesquisa de campo é definida, por Oliveira (2003, p. 65), como a técnica usada para a coleta "que permite a obtenção de dados sobre um fenômeno de interesse da maneira como ele ocorre na realidade estudada".

Questionário - Gil (1995, p. 124) define questionário,

> como a técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas etc.

Painel - Trata-se painel, segundo Martins (2000, p. 30), da "formação de um grupo fixo de pessoas (ou famílias), que periodicamente prestam informações sobre variáveis investigadas".

Entrevista - A entrevista é definida, por Gil (1995, p. 113), como a "técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, para a obtenção dos dados que interessam à investigação". Assim a entrevista assume forma de diálogo, interagindo com o social, com o propósito de coletar dados.

Pré-teste - Para Gil (1995, p. 132), o pré-teste se propõe a evidenciar possíveis falhas na redação do questionário, por exemplo, a complexidade das questões, a imprecisão da redação, a desnecessidade das questões, os constrangimentos ao informante, a exaustão e outros. Neste sentido Richardson (1999, p. 202) defende que o pré-teste "não deve ser entendido como uma revisão do instrumento, mas um teste do processo de coleta e tratamento de dados".

Levantamento Bibliográfico - O levantamento bibliográfico se dá por meio de material já elaborado, "constituído principalmente de livros e artigos científicos" (GIL, 1995, p. 71). Essa abordagem é comum nas diversas pesquisas, mas há casos em que os autores desenvolvem suas pesquisas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas e esse tipo de procedimento é comum em pesquisas exploratórias (GIL, 1995, p. 71).

Levantamento Documental - A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. Neste sentido, Gil (1995, p. 73) destaca que

> a única diferença entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto que a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental, vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser relacionados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Estatística Descritiva - A estatística descritiva depende da escolha entre gráficos ou outras formas similares de apresentação de dados e tabelas. Segundo Silver (2000, p. 61) "depende tanto da clareza com que eles apresentam a informação com precisão quanto da receptividade do público ao formato escolhido".

Análise de Conteúdo - A técnica de análise de conteúdo é definida por Berelson (1952) *apud* Gil (1995, p. 163) como uma técnica de investigação que tem por finalidade a interpretação das comunicações, de maneira objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto dessas comunicações.

Para Bardin (1977, p. 31), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações e não um instrumento. Segundo Richardson (1999, p. 224)

> a análise de conteúdo é, particularmente, utilizada para estudar material do tipo qualitativo (aos quais não se pode aplicar técnicas aritméticas). Portanto, deve-se fazer uma primeira leitura para organizar as idéias incluídas para, posteriormente, analisar os elementos e as regras que as determinam.

3 METODOLOGIA

De acordo com as características estabelecidas por Martins (1994), esta pesquisa se classifica no nível metodológico crítico-dialético.

A pesquisa iniciou-se com um amplo levantamento bibliográfico, em *internet*, livros, revistas e jornais etc, por meio do qual foi definida uma estrutura para análise das produções científicas da área de contabilidade, que abordam os temas Balanço Social e Demonstração do Valor Adicionado, publicados no período de 1997 a 2005. Esses trabalhos mostram-se adequados aos objetivos de uma pesquisa epistemológica devido aos aspectos dos produtos científicos necessários para a divulgação.

A escolha desse período refere-se ao fato de que foi a partir de 1997 que as publicações sobre Balanço Social se tornaram evidentes (IBASE, 2002, p. 1).

Os artigos considerados como objeto de estudo desta pesquisa são os publicados na: Revista de Contabilidade e Finanças da USP, Revista de Contabilidade – UERJ, UNB Contábil, Pensar Contábil e teses e dissertações, produzidas por alunos de programas de pós-graduação *stricto-sensu* reconhecidos pela Capes conforme Tabela 1.

A partir de buscas junto à *Internet*, revistas, jornais etc., para localizar as publicações que seriam objeto deste estudo. Assim, partiu-se da leitura dos títulos dos trabalhos em busca de evidências de que essas fariam parte das pesquisas catalogadas. As pesquisas que apresentavam em seu título indícios de que tratavam dos temas BS e DVA eram lidas superficialmente, para verificar se realmente refletiam o que apresentavam no título. Em caso positivo, passavam a fazer parte das pesquisas catalogadas.

Num segundo procedimento foi separado o material de estudo em três classes conforme a seguir: teses, dissertações e artigos, seguindo o procedimento de Bardin (1977, p. 36).

Um terceiro procedimento foi efetivado a partir das produções científicas catalogadas, de modo que os dados e informações foram obtidos, por meio da leitura e análise dos trabalhos, com o propósito de identificar e analisar seus diversos elementos, por exemplo, os níveis metodológicos e técnicos das pesquisas, nas três classes especificadas na segunda fase, separadamente e em conjunto.

Ressalta-se que a leitura dos objetos de estudo se deu de forma completa, ou seja, a leitura não foi restrita à introdução das pesquisas, uma vez que se percebeu que alguns pesquisadores faziam uso, por exemplo, de técnicas de pesquisa e não as descreviam na metodologia.

Para a análise do conteúdo do objeto de estudo, levou-se em consideração o referencial epistemológico sugerido por Martins (1994, p. 59-63), apresentados no Quadro 1, exceto o item “outras”. Em “outras” as pesquisas que não atendem aos requisitos de relatório científico: problema, objetivo, justificativa e metodologia, conforme Martins (2000, p. 49-62).

Na análise de conteúdo dos estudos qualitativos foi utilizada a técnica recomendada por Triviños (1987, p. 138), inclusive com a utilização da técnica para estudo das mensagens escritas, devido ao fato destas serem mais estáveis, constituírem um material objetivo, ao qual se pode voltar sempre que necessário.

Esta análise de conteúdo se deu em três fases: pré-análise, descrição analítica e interpretação inferencial.

Na pré-análise, fez-se a organização e separação do objeto de estudo; na descrição analítica, conduziu-se um estudo aprofundado dos documentos, objetivando destacar suas características, de modo a classificá-los conforme Martins (1994) utilizando-se de um papel de trabalho; e para a interpretação inferencial fez-se a análise com base na descrição analítica, para então concluir.

Foram analisadas 31 pesquisas, sendo 14 dissertações, 1 tese e 16 artigos defendidos/publicados no período de 1997 a 2005.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Das pesquisas catalogadas que versam sobre BS e DVA publicadas no período de 1997 a 2005, 52% são artigos e 48% são dissertações e teses. Todas as pesquisas catalogadas foram analisadas.

Conforme Capes (2004) são quatro os periódicos reconhecidos em nível nacional, na área contábil. Somente um não contribuiu com artigos, que versam sobre BS e DVA. Assim 63% das pesquisas analisadas foram publicadas na Revista Pensar Contábil - CRC-RJ, 31% na Revista de Contabilidade e Finanças – USP e 6% Revista do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ.

No que se refere às dissertações analisadas 33% foram defendidas no programa de mestrado em Ciências Contábeis da UNB; 60% no programa de mestrado em Controladoria e Contabilidade da USP; e 7% no programa de mestrado em Ciências Contábeis da UFRJ.

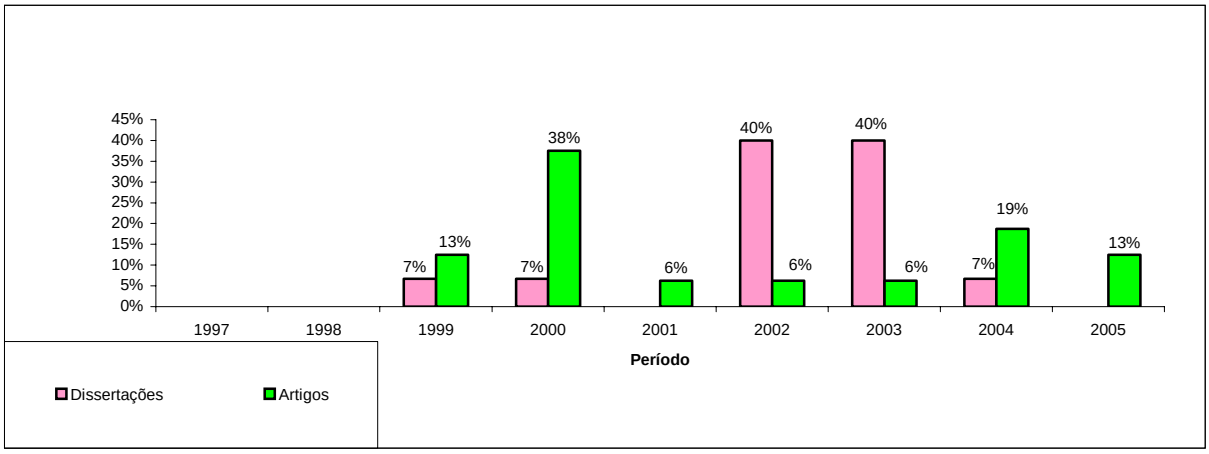

Gráfico 1: Distribuição dos artigos e dissertações no período de 1997 a 2005
Fonte: elaborado pelos autores

A afirmação de que a responsabilidade social teria sido apresentada pelo IBASE (2002, p. 1), como de destaque na mídia, congressos, convenções etc, somente a partir de 1997 com a apresentação de Herbert de Souza sobre o tema, é corroborada pelos resultados apresentados no Gráfico 1, uma vez que somente a partir de 1999, tanto por meio de dissertações e teses, quanto por meio de artigos, o tema se apresentou nas pesquisas contábeis analisadas.

Observa-se que não há ligação entre a publicação de artigos e a defesa de dissertações, frustrando a expectativa de que os artigos são resultados de pesquisas (teses, dissertações, monografias etc). O fato das dissertações serem resultantes de pesquisas gerava-se a expectativa de que esses resultados seriam refletidos na publicação de artigos. Por serem tanto os programas de mestrado quanto os periódicos, reconhecidos pela Capes e da mesma área (contábil) reforçava ainda mais, mas conforme Gráfico 1, essa expectativa não se confirmou.

4.1 Análise das Metodologias e Técnicas Empregadas nas Pesquisas

Conforme Gráfico 2, a classificação metodológica dos artigos e dissertações analisados é diferenciada, reforçando a necessidade de se analisá-los separadamente.

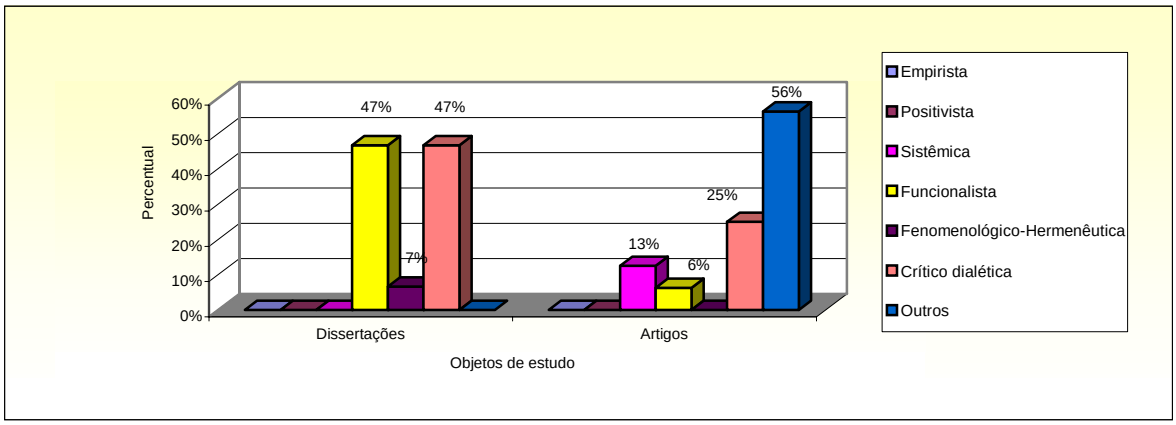

Gráfico 2: Classificação metodológica dos artigos e dissertações sobre BS e DVA -1997-2005.
Fonte: elaborado pelos autores

Os níveis metodológicos Positivista e Empirista - não foram encontrados nas dissertações e nos artigos, talvez por suas características não despertarem o interesse dos pesquisadores.

O **nível metodológico Fenomenológico-Hermeneutica** foi observado em 7% das dissertações e não foi encontrado entre os artigos.

Se por um lado **o nível Sistêmico** foi encontrado em 13% dos artigos, e não houve sua incidência entre as dissertações, por outro lado nas dissertações **o nível Funcionalista** foi de 47% enquanto que nos artigos foi de 6%.

O **nível Crítico-dialético** obteve destaque em 47% das dissertações e em 25% dos artigos.

O **nível metodológico "Outros",** não foi encontrado entre as dissertações, pois observou-se, que todas as dissertações atenderam aos requisitos: problema, objetivo, justificativa e metodologia aplicados em suas pesquisas de forma sistemática, no entanto 56% dos artigos analisados, não atenderam aos requisitos básicos estabelecidos por Martins (2000, p. 49-62).

Esse é um aspecto negativo observado nos artigos, uma vez que dificulta o entendimento das pesquisas por parte dos leitores que acessam as publicações. Há ainda um outro aspecto, que é com relação aos estudantes que não têm acesso às informações de como deve ser um artigo e acabam por espelhar-se em pesquisas como essas, podendo criar um círculo vicioso na pesquisa contábil.

Dentre as observações feitas no decorrer dessa pesquisa, ressalta-se uma conclusão narrada em um objeto de estudo, da qual não se fez a citação para evitar a exposição do autor:

> Eu particularmente já tinha ouvido falar muitas vezes sobre o Balanço Social, mais para falar a verdade nunca soube muito bem do que se tratava, então foi por isso que resolvi realizar esta pesquisa e escrever este trabalho, para que pudesse estudá-lo e aprofundar-me nesse assunto.

Este cenário encontrado corrobora com o resultado da pesquisa de Oliveira (2001, p. 57-76), que descreve o fato de apenas 31% dos periódicos nacionais fazer menção às normas ou exemplos de referências bibliográficas, ou seja, 69% dos periódicos não fazem menção às normas. Desse modo essa postura por parte dos periódicos contribui para o resultado encontrado neste estudo.

No Gráfico 3 são apresentadas as técnicas de pesquisas empregadas nos estudos analisados separadamente.

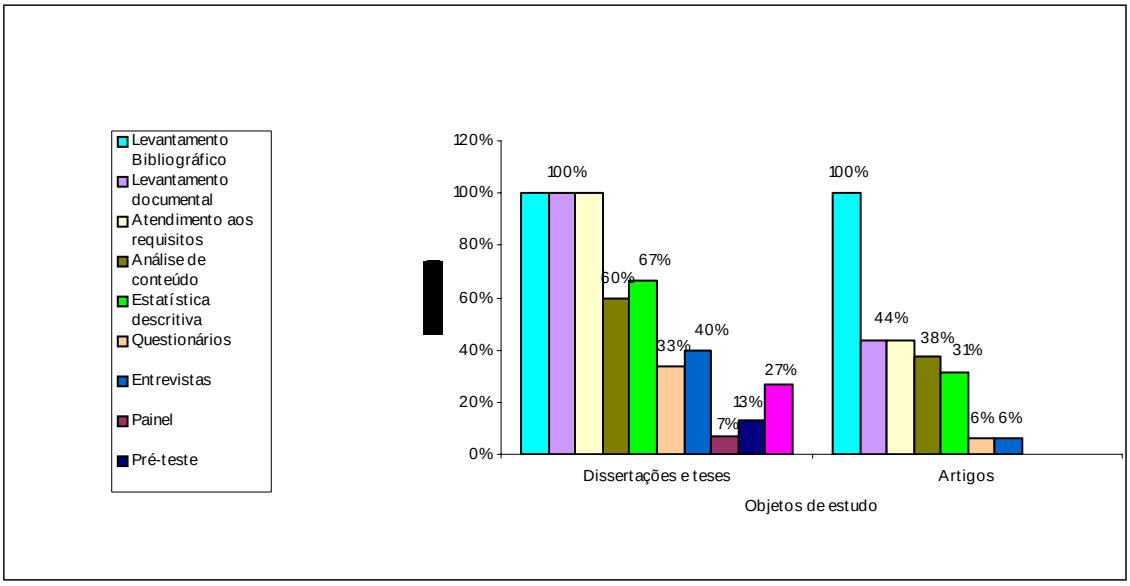

Gráfico 3: Observações e técnicas aplicadas nos artigos, dissertações e teses 1997 - 2005
Fonte: elaborado pelos autores

5 CONCLUSÃO

O propósito deste estudo foi identificar e analisar, sob o enfoque epistemológico, as abordagens metodológicas e técnicas de pesquisa utilizadas nas produções científicas da área de contabilidade, que abordam o tema BS e DVA, divulgadas no período de 1997 a 2005.

Ao analisar as teses, dissertações e artigos, observou-se que houve uma concentração, no que se refere à classificação metodológica, em: Fenomenológico-Hermenêutica (3%) Funcionalista (26%), Crítico-dialética (35,5%), Sistêmica (6,5%) e Outros (29%). No que se refere a "Outros" essa classificação se deu devido ao não atendimento aos requisitos de relatório científico. As abordagens positivista e empirista, não foram encontradas nas dissertações, teses e artigos analisados.

Percebeu-se também que o uso de técnicas de pesquisas é maior entre as dissertações do que dentre os artigos. No que se refere aos artigos, somente 44% atenderam aos requisitos de relatório-técnico-científico. Essa postura de alguns pesquisadores/instituições, em relação, à falta de atendimento dos requisitos de relatório de pesquisa, pode comprometer a credibilidade da pesquisa contábil e ainda gerar um círculo vicioso.

O uso de pesquisa documental predominou entre as pesquisas funcionalistas e crítico-dialética.

Entre as limitações deste estudo destaca-se o fato de tratar-se de um estudo, que tem como propósito analisar o "cerne" das pesquisas contábeis. Desse modo, focou-se nas que abordaram apenas os temas Balanço Social e DVA, ou seja, é ínfimo não obtendo representatividade para generalizar para todas as outras áreas temáticas. Neste sentido foram catalogadas e analisadas 31 pesquisas, conforme Apêndice 1.

Recomenda-se a aplicação deste estudo às mais diversas áreas temáticas em programas e revistas, que abordam os temas mais diferenciados, com o propósito comparativo e o de se ampliar a proposta desta pesquisa.

Sugere-se que os conselhos editoriais das revistas ao selecionarem as pesquisas atentem para os requisitos de uma pesquisa, para que se evite criar um círculo vicioso entre os pesquisadores.

REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BARROS. Aidil Jesus da Silva; LEHFELD. Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**: um guia para a iniciação científica: 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BRASIL. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976**.Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <www.cvm.gov.br> Acesso em: 15/09/2004.

_____. **Projeto de lei nº 3.741 de 08 de novembro de 2000**.Altera e revoga dispositivos da lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, define e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e publicação de demonstrações contábeis e dispõe sobre os requisitos de qualificação de entidades de estudo e divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria como Organização da Sociedade Civil de interesse público. Disponível em: <www.cvm.gov.br> Acesso em: 15 set. 2004 CAPES. Coordenação de aperfeiçoamento de pessoal de nível superior. Mestrados e doutorados reconhecidos. Brasília. sd. Disponível em: <www.capes.gov.br> Acesso em: 06 fev. 2003.

CAPES. Critérios gerais de avaliação dos programas de pós-graduação, contabilidade e turismo: documento orientador 2001-2003. Brasília. sd. Disponível em: <www.capes.gov.br> Acesso em: 18 jun. 2004.

_____. Capes completa avaliação trienal da pós-graduação. Brasília. 04/10/2004a. Disponível em: <www.capes.gov.br> Acesso em: 08 nov. 2004.

_____. Perfil da pós-graduação. Brasília. 02/2006. Disponível em: <www1.capes.gov.br/scripts/avaliação/MeDoReconhecidos/área/programa.asp?cod a... 7/2/2006/> Acesso em: 7/2/2006.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. **Demonstração contábil do valor adicionado – DVA**- um instrumento de mensuração da distribuição da riqueza das empresas para os funcionários. 412 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Constabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo,2002.

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

_____. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GAMBOA, Sílvio Ancízar Sanches. **Epistemologia da pesquisa em educação**: estruturas lógicas e tendências metodológicas. 229f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Educação da Universidade de Campinas. Campinas, 1987.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IBASE. Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas. Publique seu balanço social. sl. sd. Disponível em: <www.balancosocial.org.br/ibase.html>. Acesso em: 23 jul. 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Conhecimento, ciência, metodologias científicas e contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**. V. 26, n.104, p. 68-71, mar./abr., 1997.

JAPIASSU, Hilton Ferreira. **Introdução ao pensamento epistemológico**. 7. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1992.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Epistemologia da pesquisa em administração**. 110 f. Tese (Livre docência) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Constabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1994.

_____. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NUNES, Antonio Carlos. Balanço social: responsabilidade social e ambiental. **Revista Pensar Contábil**, v. 03, n. 09, p. 70-77, ago-out/2000.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. **Análise do conteúdo e da foram dos periódicos nacionais de contabilidade**. 157 f. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Constabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

RAMANATHAN, Kavasseri V. Toward a theory of corporate social accounting. **The Accounting Review** . USA. v.51. n. 3, 1976. p. 516-528.

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

SCHMIDT, Paulo. A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano. **Caderno de Estudos**, v. 10, n. 17, p. 09-22, jan./abr., 1998.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**: diretrizes para o trabalho científico-didático na universidade. 21. ed. São Paulo: Cortez & Moraes, 2000.

SILVER, Mick. **Estatística para administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, Ivone Gomes de Assis. **Uma análise das abordagens epistemológicas e metodológicas na pesquisa contábil no Programa de Mestrado Multiinstitucional em Ciências Contábeis**. 136 f. Dissertação (Mestrado) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Recife, 2005.

THEÓPHILO, Carlos Renato. **Uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade**. 144 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Constabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.

THEÓPHILO, Carlos Renato. **Pesquisa em contabilidade no Brasil**: uma análise crítico-epistemológica. 212 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Constabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

TORRES, Ciro. **Um pouco da história do balanço social**. Sl. sd. Disponível em: <www.balançosocial.org.br/historico.html> Acesso em: 23 jul. 2002.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

APÊNDICE

Apêndice 1: lista das pesquisas catalogadas e analisadas

Nº	**Artigo/ Dissertação/ Tese - Instituição**	**Autor**	**Ano**	**Título**
01	Dissertação - USP	ARRIGONI, Fernando J.	2000	*Disclosure* das aplicações sociais da sociedade cooperativa e sua contribuição à elaboração do balanço social
02	Artigo - Revista Cont. e Finanças	ARRIGONI, Fernando J.	2000	Aplicações sociais das sociedades cooperativas: um modelo de demonstração
03	Dissertação - UNB	ATHAYDE, Tarcísio R	2002	A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do município de Luziância GO
04	Artigo - Revista Pensar Contábil	BATISTA, H. Melo	2000	Proposta de um modelo de balanço social a ser aplicado nas indústrias têxteis
05	Artigo - Revista de contabilidade do mestrado em C.Contábeis UERJ	COELHO, Fabiano S.; DUTRA, René G. ; CARDOSO, Ricardo L.	1999	Balanço social e ambiental – evidenciação do investimento no social e no ambiental
06	Artigo - Revista Cont. e Finanças	COSENZA, José P.	2003	A eficácia informativa da demonstração do valor adicionado.
07	Dissertação - UNB	COSTA FILHO, Adalberto V.	2002.	Balanço social dos bancos: uma análise dos balanços sociais dos maiores bancos do Brasil referentes ao exercício do ano 2000.
08	Artigo - Revista Pensar Contábil	COSTA, Alan G.	2000	Contabilidade social: uma disciplina para as instituições de ensino superior.
09	Artigo - Revista Cont. e Finanças	CUNHA, Jaqueline V.A; RIBEIRO, Maísa de S.; SANTOS, Ariovaldo dos	2005	A Demonstração do Valor adicionado como instrumento de mensuração da distribuição da riqueza.
10	Dissertação - USP	DANTAS, Ana P. V	2003	Evidenciação do nível de satisfação de munícipes e funcionários através do balanço social: estudo de caso do município de Morada Nova – CE.
11	Artigo - Revista Pensar Contábil	DUARTE, Roberto C.; SCARPIN, Marta Aparecida	2000	Balanço social: gerenciamento social interno – valor atribuído ao empregado.
12	Artigo - Revista Cont. e Finanças	KASSAI, José R.; KASSAI, Silvia; ASSAF NETO, Alexandre	2002	Índice de especulação de valor agregado - IEVA.
13	Dissertação - USP	DANTAS, Ana P. V.	2003	Evidenciação do nível de satisfação de munícipes e funcionários através do balanço social: estudo de caso do município de Morada Nova – CE.
14	Artigo - Revista Pensar Contábil	DUARTE, Roberto C.; SCARPIN, Marta Aparecida	2000	Balanço social: gerenciamento social interno – valor atribuído ao empregado.
15	Artigo - Revista Pensar Contábil	FAUR, Adriana R. *et al*	2004	Balanço relatório de desempenho social? análise dos setores petroquímico e elétrico no Rio de janeiro.
16	Dissertação – USP	FRANÇA, José A. de e FORSTER, Rubens	1999	Valor adicionado e receita de vendas
17	Dissertação – USP	KOERICH, Silvio O.	2003	Balanço social – uma análise do modelo aplicado a entidades públicas da administração municipal: um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Florianópolis.

18	Artigo – Revista Pensar Contábil	KRAEMER, Maria Elizabeth. P	2004	A contabilidade e sua responsabilidade social e ambiental
19	Dissertação – USP	LIMA, Edinísio de O.	2003	Associação do balanço social e o marketing social: implicações na comunicação da organização não governamental.
20	Artigo – Revista Pensar Contábil	MARIANO, Rosimar P.	2000	Elementos principais dos diferentes modelos propostos de balanço social.
21	Dissertação – USP	MARTINS, Maria de F.	2004	A evidenciação das ações: um estudo no segmento bancário.
22	Dissertação - USP	PARMEZZANO, Cláudia M.	2002	Demonstração do valor adicionado: uma proposta de modelo aplicado às principais seguradoras do Brasil e os resultados obtidos desta pesquisa.
23	Dissertação - USP	PINTO; Anacleto L.	2003	Balanço social: avaliação de informações fornecidas por empresas industriais situadas no Estado de Santa Catarina.
24	Artigo - Revista Cont. e Finanças	PINTO; Anacleto L.	2004	Balanço social: avaliação de informações fornecidas por empresas industriais situadas no Estado de Santa Catarina
25	Dissertação - USP	RODIGUES JÚNIOR, Manuel S.	2003	A DVA como instrumento para mensuração da relação custo-benefício na concessão de incentivos fiscais: um estudo de caso.
26	Artigo - Revista Pensar Contábil	SÁ, Antonio L. de.	2001	Valor social da contabilidade sob uma ótica de harmonia, para a globalização.
27	Tese de Livre Docência - USP	SANTOS, Ariovaldo dos	1999	Demonstração contábil do valor adicionado – DVA um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza em empresas.
28	Dissertação - UFRJ	SILVA, Izabel A. T. da.	2002	O balanço social nas empresas brasileiras que mais geraram riquezas no período de 1998 a 2000.
29	Artigo - Revista Pensar Contábil	SILVA, Valter R. da; SOUZA, Marcelo E. de; e SILVA, E. C.	2005	Demonstração do valor adicionado: a importância de conhecer a entidade e seu valor de contribuição na sociedade.
30	Dissertação - USP	SILVEIRA, Edilson C. da	2003	Demonstração do valor adicionado (DVA): uma análise da geração e distribuição de riquezas nas empresas de energia elétrica do Brasil (período: 1999 – 2001).
31	Dissertação - UNB	VICENTE, Gesuel de Oliveira**.**	2004	Distribuição do valor adicionado aos recursos humanos dos bancos localizados no Brasil, no triênio – 1998-2000: análise comparativa.