

Abordagens Epistemológicas e Pluralismo na Pesquisa em Contabilidade: para além do paradigma dominante

Epistemological Approaches and Pluralism in Accounting Research: beyond the dominant paradigm

(EN: 77-92)

João Abreu de Faria Bilhim*

FACE/Universidade de Brasília (UnB), Brasil; Centro de Administração e Políticas Públicas, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa, Portugal

Andréa de Oliveira Gonçalves**

Universidade de Brasília (UnB), Brasil; Centro de Administração e Políticas Públicas, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa, Portugal

DOI: 10.33167/2184-0644.CPP2021.VVIIIN1/pp.59-75

RESUMO

O conhecimento científico dominante em contabilidade é reducionista e acarreta consigo os pressupostos ontológicos, epistemológicos e metodológicos da abordagem paradigmática em que se desenvolveu, ou seja, na sua esmagadora maioria não leva em conta o quadro conceitual, valores, crenças e entendimentos subjetivos em que os atores se movem. Assim, o objetivo deste artigo é provocar uma reflexão sobre o paradigma teórico dominante na investigação em contabilidade, evidenciando a importância de abordagens alternativas. Do ponto de vista metodológico, será feito o levantamento do “estado da arte” da pesquisa em contabilidade, enquadrando-se esta pesquisa no tipo de ensaio teórico ou de revisão da

Artigo recebido a 05/05/2020 e aprovado para publicação pelo Conselho Editorial a 03/07/2020.

* Doutor em Ciências Sociais pela Universidade Técnica de Lisboa. Professor Visitante no Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília – PPGCont/UnB. Investigador integrado do Centro de Administração e Políticas Públicas, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa.
E-mail: bilhim@iscsp.ulisboa.pt ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3439-0591>

** Doutora em Integração da América Latina - PROLAM/USP. Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília – PPGCont/UnB. Investigadora colaboradora do Centro de Administração e Políticas Públicas, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ULisboa).
E-mail: andreagon@unb.br ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7514-8139>

principal literatura. Para tanto, assumiu-se como questão de partida — como enriquecer a informação contábil, através da contribuição dos paradigmas interpretativo e crítico, dadas as reconhecidas limitações epistemológicas das abordagens funcionalistas. Este artigo, partindo da tipologia desenvolvida por Burrell e Morgan (1979) — duas dimensões, quatro paradigmas —, revisita diferentes possibilidades epistemológicas e apresenta reflexões sobre a contribuição destas abordagens para a pesquisa identificando pressupostos, vantagens e limitações de cada um dos quatro paradigmas. Neste trabalho, chega-se à conclusão de que é um erro estigmatizar os diferentes paradigmas teóricos, pois todos são legítimos; apenas, as pesquisas em concreto, efetuadas nos seus respetivos paradigmas, podem ser boas ou más. Esta reflexão epistemológica é relevante para o atual debate na medida em que há políticas editoriais que recusam a publicação, independentemente, do valor intrínseco da pesquisa que não se enquadre no paradigma dominante (Baker e Bettner, 1997).

Palavras-chave: Contabilidade, Epistemologia, Abordagens funcionalistas, Abordagem Interpretativa, Abordagem radical

ABSTRACT

The dominant scientific knowledge in accounting is reductionist and carries the ontological, epistemological and methodological assumptions of the paradigmatic approach in which it was developed, i.e., in the overwhelming majority it does not take into account the conceptual framework, values, beliefs, and subjective understanding moved by the players. Thus, the aim of this article is to provoke a reflection on the dominant theoretical paradigms in accounting research, evidencing the importance of alternative approaches. From the methodological point of view, the “state of the art” of accounting research will be surveyed, fitting this research into the type of theoretical essay or review of the main literature. Therefore, it was assumed as a starting point — how to enrich accounting information, through the contribution of interpretive and critical paradigms, given the recognized epistemological limitations of functionalist approaches. This article, starting from the typology developed by Burrell and Morgan (1979) — two dimensions, four paradigms —, revisits different epistemological possibilities and presents reflections on the contribution of these approaches to research, identifying assumptions, advantages and limitations of each paradigm. In this article, we conclude that it is a mistake to stigmatize the different theoretical paradigms to the extent that all are legitimate; only concrete research, carried out in their respective paradigms, can be considered appropriate or not. This epistemological reflection is relevant to the current debate to the extent that there are editorial policies that refuse the publication, regardless of its intrinsic value, when research does not fit the dominant paradigms (Baker and Bettner, 1997).

Keywords: Accounting, Epistemology, Functionalist approaches, Interpretative approach, Radical approach

1. Introdução

Boaventura Sousa Santos, na sua obra *Introdução a uma Ciência Pós-moderna*, interroga-se, no capítulo intitulado “da dogmatização à desdogmatização da ciência moderna”, se a crise atual com que a ciência se debate, será uma crise de crescimento

ou de degenerescência acrescentando o autor que as crises de crescimento têm lugar ao nível da matriz disciplinar, expressando-se através da insatisfação perante métodos ou conceitos básicos até então utilizados, insatisfação que poderá decorrer da presença de alternativas viáveis (Santos, 1989, pp. 17-18). Este trabalho enquadra-se neste contexto de crise de crescimento da disciplina das ciências contábeis.

Para Kuhn, autor que usa a expressão crise de crescimento (1970, p. 182), o conhecimento científico não é descontínuo, não se desenvolve por dicotomias dialéticas ou saltos revolucionários. O desenvolvimento da ciência madura percorre dois momentos: o primeiro corresponde ao momento de aceitação plena do paradigma pela comunidade, resolvendo todas as questões e dando-lhes soluções convincentes; o segundo diz respeito à fase de crise quando o paradigma se torna incapaz de dar soluções, revelando incoerências e erros (Kuhn, 1970).

Um paradigma, na fase da ciência normal, revela grande atividade na produção e acumulação de conhecimentos; na fase problemática não tem explicação para certos aspetos que, ao atingir grandes proporções, provocam a crise paradigmática (Bilhim, 1995, p. 27).

Uma matriz disciplinar, como a contabilidade, que abraçou, desde o final da Segunda Guerra Mundial, teorias de outras áreas das ciências sociais — economia, sociologia, psicologia —, com pouca preocupação pelos seus fundamentos filosóficos, é normal que, a certo ponto do seu ciclo de vida, apresente uma crise de crescimento, tal como esta foi identificada por Kuhn.

Assim, uma forma de compreender e clarificar essa crise, manifestada através de diferentes e concorrentes quadros conceptuais, modelos de análise e dispositivos metodológicos, pode ser pela explicitação de seus pressupostos epistemológicos subjacentes aos diferentes trabalhos de pesquisa. Sem essa consciência, existe o perigo de os pesquisadores ficarem entrincheirados em posições bem definidas e do paradigma dominante negligenciar e sufocar os alternativos. Ora, quando isso acontece, o debate académico construtivo pode ser asfixiado. É, pois com o objetivo de fazer o ponto da situação desta questão, a partir do caso do Brasil e de Portugal, que este trabalho é apresentado.

No Brasil, Nascimento, Junqueira e Martins (2010) analisaram estritamente a contabilidade de gestão, a partir da plataforma teórica, das estratégias de pesquisas, das abordagens teóricas e das perspetivas paradigmáticas adotadas nas pesquisas e concluíram que, quanto aos paradigmas de pesquisa, 97% da literatura brasileira segue o paradigma funcionalista, e 3% adotam os paradigmas interpretativos, críticos ou pós-estruturalistas. Martins e Zanchet (2012) também concentraram sua análise na contabilidade de gestão e complementam que as pesquisas desenvolvidas pela abordagem positivista, utilizam métodos e técnicas estatísticas e não possuem profundidade na análise dos resultados obtidos.

O Brasil parece revelar vontade de se abrir a novos horizontes teóricos para fora do paradigma funcionalista dominante, particularmente entre os jovens pesquisadores, mas enfrenta problemas com falta de abertura das políticas editoriais de muitas revistas, carência de orientadores, no seio das universidades, com capacitação para dirigir pesquisa fora do suporte teórico da economia neoclássica, ausência de unidades disciplinares em que a contabilidade se entrelaça com outras matrizes disciplinares e processos sociais, culturais e políticos (Lourenço; Sauerbronn, 2016).

Portugal — pelo facto de se situar, geograficamente na Europa integrar a União Europeia e não sofrer a influência que os EUA exercem sobre o Brasil — parece revelar maior abertura a estas novas abordagens alternativas, no ramo disciplinar da contabilidade. A obra organizada por Maria João Major e Rui Vieira intitulada “Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática (2017), que reúne um assinalável conjunto de docentes da área da contabilidade de diferentes instituições de ensino superior, pode ser encarada como expressão do “estado da arte” no País sobre esta abertura da investigação em contabilidade a abordagens alternativas.

Os investigadores da ciência contábil, que perfilam a abordagem epistemológica dominante, presumem que a investigação se preocupa com o desenvolvimento de técnicas e tecnologias de gestão, que as teorizações abstratas e questões sociais pertencem ao domínio de outros. No entanto, esta distinção não deixa de ser artificial e pode conduzir a um empobrecimento da compreensão do conhecimento contábil como pode ter repercussões na relevância e utilidade da investigação em contabilidade.

Por isso, o objetivo deste trabalho é contribuir para esta discussão e provocar uma reflexão sobre o paradigma teórico predominante na investigação em contabilidade. Uma noção central, por trás deste artigo, é que certos pressupostos teóricos e filosóficos fundamentais estão subjacentes a qualquer trabalho de investigação e que não existe uma investigação, totalmente, objetiva e neutra (Hopper & Powell, 1985). Esta é a razão por que os pressupostos subjacentes a qualquer pesquisa devem ser reconhecidos e avaliados pelos investigadores.

Importa, pois, promover um diálogo com diversos autores, de forma a apontar a possibilidade de pluralismo e coexistência de conhecimentos de naturezas diversas em contabilidade no Brasil e em Portugal. Por isso, a relevância da contribuição deste trabalho para a questão em estudo pode resumir-se ao seguinte: i) salientar o papel de outras abordagens epistemológicas diferentes da funcionalista na área da pesquisa contábil; ii) promover o pluralismo e a riqueza epistemológica; iii) ampliar a agenda de investigação fomentando a discussão epistemológica.

2. Metodologia utilizada para a concretização do estudo

Os regimes contábeis são as bases de reconhecimento das transações que afetam o patrimônio das entidades públicas ou privadas, de modo particular, as receitas e as despesas. Para alguns estudiosos, a contabilidade de gestão é uma extensão da contabilidade financeira e para outros, cada uma possui uma especificidade própria.

Este trabalho assume que, a ciência contábil, seja a gerencial, seja a financeira ou a pública, trata de conhecimentos de gestão integrados e em particular fornecem informações indispensáveis para a tomada de decisão dos gestores e interessados, quer sejam internos - dirigentes superiores e intermédios — quer externos à organização — acionistas, fornecedores, clientes, cidadãos, dentre outros.

Tendo em vista o exposto, a situação problema deste ensaio pode ser delineada da seguinte forma: i) o paradigma dominante, nos estudos em contabilidade é o funcionalista; ii) essa postura epistemológica tem sido atacada, porque o ato de observar sofre influência dos motivos e preferências do observador, e porque a contabilidade ajuda a criar os factos que reporta, distorcendo a prática (Hopwood, 1987); iii) daqui resulta a necessidade de se saber se os paradigmas interpretativo e crítico poderão enriquecer este conhecimento (Ryan et al., 2002).

É importante ressaltar que, para fins deste trabalho, é adotada a premissa de que a contabilidade de gestão teve sua relevância perdida (Johnson & Kaplan, 1987; Borinelli et al. 2005). Assim, a pergunta de partida (Quivy, 1992, pp. 28-44) a que este trabalho deseja responder é: As insuficiências apontadas ao paradigma funcionalista dominante na pesquisa contábil podem ser superadas a ponto de vir a ser expectável que a contabilidade venha a recuperar a relevância perdida?

Este artigo insere-se no gênero ensaio, por se tratar de um trabalho estruturado, formal, discursivo, lógico, reflexivo e argumentativo; uma vez que se pretende tratar uma questão, servindo-se de estudos teóricos e empíricos.

A força do ensaio, como bem refere Meneghetti “apesar de não estar atrelada ao rigor metodológico, como acontece na produção científica, está na capacidade reflexiva para compreender a realidade”. “O ensaio não requer a comprovação empírica, mesmo que ela possa apresentar-se como elemento de confirmação de pressupostos. Este é reflexão permanente, em que a centralidade da sua força está menos na evidência empírica e mais nos atributos da razão que pensa a realidade” (Meneghetti 2011: 322 e 326).

Na dicotomia metodológica entre pesquisa quantitativa e qualitativa, este trabalho insere-se na pesquisa de cariz qualitativo, pois, o ensaio dá particular importância aos aspetos ligados às mudanças qualitativas que ocorrem nos fenômenos analisados. “A utilização de abordagens qualitativas na investigação em contabilidade e controle de gestão tem sido objeto de um desenvolvimento significativo, havendo

um crescente debate sobre as contribuições deste tipo de abordagens” (Vieira; Major, 2017: 139).

O enquadramento teórico foi realizado, partindo da tipologia desenvolvida por Burrell e Morgan (1979): duas dimensões, quatro paradigmas. Dada a ligação entre a teoria da organização e a teoria da contabilidade (Sathe, 1978), o trabalho de Burrell e Morgan (1979), que analisa e agrupa a investigação organizacional de acordo com os seus principais pressupostos teóricos e filosóficos, fornece uma ponte útil entre estas duas disciplinas. Por conseguinte, a sua matriz de classificação será utilizada aqui para agrupar e rever os diferentes estudos publicados na área contábil.

3. Enquadramento teórico do paradigma dominante

O enquadramento teórico da questão de partida atrás enunciada processa-se na matriz sociológica de Burrell e Morgan adaptada por Hopper; Powell (1985) e Ryan et al. (2002) ao contexto da ciência contábil.

As duas dimensões independentes — natureza da sociedade e natureza das ciências sociais — são combinadas para formar quatro quadrantes de referência mutuamente exclusivos: funcionalista, interpretativo, humanista radical e estruturalista radical. Neste sentido, devemos compreender a existência de um continuum subjetivo-objetivo e outro regulação-mudança radical para apresentar uma classificação da pesquisa contábil.

Hopper; Powell (1985) e Ryan et al. (2002) ao referirem-se ao paradigma dominante em pesquisa contábil, adaptam a matriz de Burrell e Morgan (1979) reunindo em um único paradigma designado “radical” os dois que constavam na matriz original — estruturalismo radical e humanismo radical. Assim, os autores passam a classificar dentro destes três paradigmas teóricos — mainstream, interpretativa e crítica — a dispersa literatura existente (Figura 1).

A dimensão relativa às ciências sociais marcada pelos extremos “subjetivismo” / “objetivismo” sublinha a realidade social. Do ponto de vista ontológico, ou do ser para o extremo “objetivista”, o mundo social e as suas estruturas podem ser considerados como tendo uma existência empírica e concreta externa, independente e antes da cognição de qualquer indivíduo. Para o extremo “subjetivismo”, realidade externa é retratada como existindo apenas como um produto da consciência individual - o mundo social externo consiste simplesmente em conceitos e rótulos criados pelas pessoas para ajudá-los a entender a realidade e negociar uma conceção partilhada da sua natureza com os outros.

A epistemologia preocupa-se com a natureza do conhecimento — que formas toma e como pode ser conquistado, construído, verificado e transmitido. A extremidade “objetivista” pressupõe que o conhecimento pode ser adquirido através da observação e construído fragmentado, seguindo o padrão das ciências naturais.

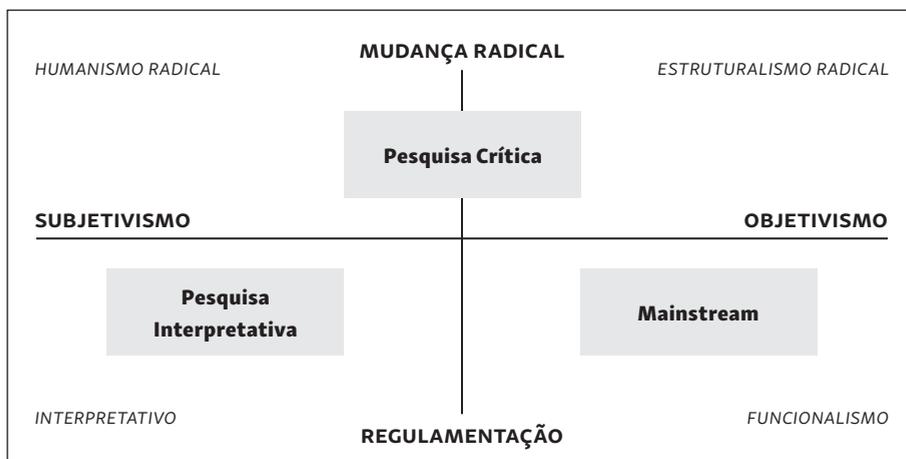


FIGURA 1. Matriz de Burrell e Morgan, adaptada por Hopper e Powell (1985)

Para a outra extremidade “subjetivismo”, o conhecimento possui com uma natureza subjetiva e essencialmente pessoal — o mundo social só pode ser entendido através da aquisição do conhecimento do sujeito sob investigação.

Quanto aos pressupostos acerca da natureza humana referem-se à relação entre os seres humanos e o seu ambiente. No extremo “objetivista” o comportamento e as experiências dos indivíduos são considerados como sendo determinados pela estrutura e limitados pelo seu ambiente externo. Mas para o extremo “subjetivismo”, as pessoas são vistas como potencialmente autônomas e livres com capacidade para criar o seu próprio ambiente social.

Os três conjuntos de pressupostos, acima descritos, têm implicações metodológicas diretas. Para o extremo “objetivista”, a metodologia observa o mundo social como observa o mundo físico ou natural. Por isso, os métodos das ciências naturais tendem a ser utilizados para identificar, explicar e prever regularidades e padrões sociais — as técnicas estatísticas são frequentemente usadas para testar hipóteses e analisar dados recolhidos por instrumentos de investigação padrão, tais como questionários e inquéritos. Pelo contrário, o extremo “subjetivismo”, a metodologia acentua a compreensão do mundo social através da análise do subjetivo que cada indivíduo gera, metendo-se na situação e envolvendo-se nos fluxos de vida quotidianos.

Quanto à segunda dimensão, relativa à natureza da sociedade e à forma como esta muda e se transforma, está marcada pelos extremos “Regulação” / “Mudança radical”. Assim, sublinha os processos relativos à mudança da sociedade, defi-

nindo duas abordagens opostas para a sociedade: uma está preocupada com a “regulação”, a ordem e a estabilidade e pretende explicar a razão por que a sociedade tende a manter-se unida e a outra centra-se nas divisões fundamentais de interesses, conflitos e distribuições desiguais de poder que proporcionam o potencial de “mudança radical”.

A Figura 1 constitui um mapa ou carta de referência que permite identificar o posicionamento epistemológico dos diferentes pesquisadores e respetivas abordagens epistemológicas. Assim, nesta Figura 1 o funcionalismo situa-se no quadrante assinalado pelos extremos do objetivismo e da regulação, e nessa medida caracteriza-se quanto às ciências sociais pelo realismo, positivismo, determinismo e pela metodologia nomotética. Usa os dispositivos metodológicos das ciências naturais para fundamentar a sua objetividade, neutralidade e generalização de suas conclusões. Não questiona a percepção seletiva dos observadores, a problemática da relação entre sujeito e objeto, as condicionantes da escolha dos problemas investigados, nem os quadros conceptuais e modelos de análise.

O posicionamento do “funcionalismo” no segmento do “objetivismo” leva a que defenda que toda a ação humana tem lugar no contexto de uma estrutura social pré-existente, que é governada por normas e/ou leis que são diferentes das de outras estruturas sociais e, por isso, toda ação humana é de alguma forma pré-determinada com base nas regras variáveis do contexto em que a mesma tem lugar. Acresce que a sua localização na parte inferior da figura, ou seja, na “regulação” leva-a a aceitar que as estruturas sociais não são invioláveis, nem permanentes, mudando de forma incremental, através de processos regulatórios impulsionados pelas ações de agentes individuais.

Estabelecido este quadro é agora possível posicionar as diversas abordagens e pesquisas produzidas no campo da administração e em particular da ciência contábil. Destarte, facilmente se verifica que o conjunto da teoria clássica de administração tipificada por Taylor e Fayol localiza-se na região mais objetiva do paradigma funcionalista.

Grande parte da pesquisa sobre contabilidade de gestão convencional baseia-se nesta abordagem. O custo-padrão, por exemplo, está ligado à teoria clássica (Solomons, 1968). Os “princípios de administração”, definidos por Fayol e por Linstead para a administração pública, fornecem fundamentos para o controle orçamental (Bilhim, 2013; 2008). Fayol ao definir a administração como — prever, organizar, comandar, coordenar, controlar — coloca os orçamentos como instrumentos de planeamento e controle e a teoria dos sistemas fechados e da economia neoclássica fornecem fundamentos complementares.

Nesta mesma linha, a teoria dos sistemas fechados permite que a analogia mecanicista dos termostatos seja explorada e detalhada num contexto contábil. A

economia neoclássica fornece uma base para o custo marginal e a gestão financeira e reforça as noções de controle baseadas em pressupostos do homem econômico, e organizações com objetivos unitários liderados por unidade de comando. Por exemplo, Horngren (1977) define a sua abordagem geral à contabilidade de gestão como conceção de controles formais para proporcionar congruência e incentivo aos objetivos através da utilização de ferramentas técnicas.

Grande parte da contabilidade convencional pode ser colocada, portanto, na área mais objetiva e reguladora do paradigma funcional. As organizações são tratadas como fenômenos empíricos estáveis que têm, ou devem ter, objetivos unitários, normalmente maximização dos lucros. A natureza humana é tomada como racional e instrumentalmente, mas essencialmente passiva.

A contabilidade como instrumento de controle serve para estabilizar e programar o comportamento, pelo cumprimento das submetas derivadas das metas organizacionais, e pela monitorização do desempenho através de *feedback* formal. A conformidade às normas é reforçada ligando o desempenho às estruturas de recompensa econômica. A informação contábil para a tomada de decisões limita-se a avaliações econômicas para revelar alternativas maximizantes do lucro. Ao longo de todo o processo, reifica-se o econômico e organizacional permitindo o sistema contábil modelar a realidade social como se de “coisas” se tratasse.

Acontece que a pesquisa em contabilidade entre os anos 50 e 70 do século XX continuou a medrar dentro deste paradigma funcionalista socorrendo-se da teoria econômica neoclássica como suporte de sustentação. Importa reter que para a economia neoclássica a informação para a decisão disponível sem custos; não existe incerteza; o decisor — proprietário — visa a maximização da utilidade, ou seja, do lucro. O problema a investigar passava pela definição: i) variável dependente; ii) variáveis independentes; iii) relação funcional entre estas e aquela. Lança ainda mão da teoria da agência e dos custos de transação (Vieira, Major, 2017).

Esta perspectiva funcionalista está marcada pelo normativismo e pelo positivismo. O normativismo, usa a teoria normativa para “prescrever”, ou seja, dedica-se ao “deve ser”; está centrado nos custos diretos e indiretos e no controle direto da mão de obra. O positivismo usa teorias positivas para “explicar” e “prever” configurando este tipo de pesquisa o que hoje é designado por “investigação quantitativa e analítica”.

A partir dos anos 70, a economia perde a exclusividade de sustentar teoricamente a pesquisa em contabilidade e outras ciências sociais entram em campo tais como a psicologia e a sociologia. Então, a relação entre orçamento e o seu impacto nos indivíduos e vice-versa foi explorado pelas ciências do comportamento e o impacto das variáveis — dimensão, estrutura, estratégia, ambiente, cultura, tec-

nologia — sobre a contabilidade e o orçamento foram sustentados pelos estudos organizacionais em particular a teoria da contingência.

Importa destacar que toda esta pesquisa desenvolvida no âmbito do paradigma funcionalista, designado por Hopper e Powell (1985) por mainstream ou paradigma dominante adotou uma perspectiva unitária. Mesmo alguns pesquisadores Fox (1966) têm defendido o pluralismo como uma abordagem mais realista ao controle das organizações.

Esta diversidade interna é ilustrada pelos estudos de Bariff e Galbraith (1978), e Bjorn-Anderson e Pederson (1980). Todavia, este acento colocado na pluralidade não é suficiente para o classificar fora do paradigma funcionalista dado que as divergências acabam sempre por equilibrar, através de processos negociais.

Destarte, grande parte do pluralismo é sustentado por uma ontologia realista, embora esteja talvez menos empenhado no desenho normativo do que as abordagens anteriores, e mais interessado em observar e compreender a contabilidade em ação... “Como tal, o pluralismo faz parte da sociologia da regulamentação num quadro alargado de preservação do status quo” (Hopper & Powell, 1985, p. 445).

4. A construção plural do conhecimento em contabilidade

Dadas as limitações apontadas ao paradigma dominante, a construção plural de conhecimento na ciência contábil passa pelos trabalhos desenvolvidos nos dois paradigmas alternativos — interpretativo e radical.

No paradigma interpretativo, localizado no modelo apresentado na figura 1 na parte inferior esquerda, inserem-se as pesquisas elaboradas no âmbito da perspectiva naturalista que usa a metodologia etnográfica como dispositivo metodológico fundamental para abordar as diferentes culturas de controle e as tensões quotidianas de subgrupos de trabalhadores numa organização, tal como acontece com o trabalho de Ahrens e Mollona (2007) em uma siderurgia.

Numa perspectiva interpretativa, Major e Hopper (2005), tendo em conta as rivalidades interprofissionais e o compromisso simbólico dos gestores de produção relatam o caso de implementação de custos baseados na atividade (ABC) numa empresa portuguesa de telecomunicações. Nesta pesquisa, os autores confirmam que as avaliações das implementações do ABC podem variar a nível operacional e corporativo, e as relações industriais e a resistência dos trabalhadores são questões importantes e argumentam que os estudos sobre a implementação do ABC devem incorporar questões na investigação do processo de trabalho para explicar o consentimento e a resistência.

Os sistemas de contabilidade são criados por pessoas e constantemente manipulados por pessoas para atingirem os seus próprios objetivos. Neste sentido, os sistemas de contabilidade não parecem ser “objetivos” como o paradigma funcio-

nista pretende, nem são a solução para os problemas das organizações. Quando se afirma que as técnicas contábeis não têm problemas, se implementadas corretamente parece que se labora em grave erro, pois, discriminam-se e desvalorizam-se os aspetos sociais e/ou psicológicos (Ryan et al. 2002).

Na década de 80 do século xx, Tomkins e Groves (1983) afirmaram que a pesquisa em contabilidade era dominada pelos métodos “científicos” importados das ciências naturais e que era chegado o momento de dar mais atenção aos métodos “naturalistas”, ou seja, alternativos para responder às preocupações práticas quotidianas e compreender melhor os efeitos da contabilidade. Os paradigmas alternativos — interpretativo e radical usam trabalhos de campo para estudar a contabilidade no seu “ambiente natural” com o objetivo de desenvolver teorias holísticas sobre as práticas contabilísticas do dia a dia.

Jane Baxter e Wai Fong Chua (2003) analisaram a investigação gerencial contábil alternativa publicada na revista *Accounting, Organization and Society* de 1976 a 1999 e destacam sete perspetivas de diferentes que emergiram sob este rótulo: escola de design não racional; investigação naturalista; a alternativa radical; teoria institucional; teoria da estruturação; uma abordagem foucauldiana; e uma abordagem latouriana.

4.1 Paradigma Interpretativo

O paradigma interpretativo, que se caracteriza por ser nominalista, antipositivistas, voluntarista e ideográfico por se situar no âmbito do lado subjetivo da dimensão sobre as ciências sociais, recorre normalmente à teoria institucional (Old Institutional Economics e New Institutional Sociology) e lança mão da teoria da estruturação de Giddens (1986) sobre estrutura e agente. Tentam explicar a estabilidade das práticas de contabilidade como resultado da estabilidade de instituições, regras, rotinas, e do seu papel na reprodução do status quo. Papel das inconsistências institucionais na mudança organizacional (Soin et al. 2002).

Anthony Giddens, na Teoria da Estruturação tenta conciliar os tradicionais opostos — objetivo/ subjetivo; macro/ micro/ agente/estrutura (indivíduo/sociedade). Para o autor toda ação humana é, ao menos parcialmente, pré-determinada com base nas regras variáveis do contexto em que ela ocorre. No entanto, a estrutura e as regras não são permanentes, mas são sustentadas e modificadas pela ação humana. Vida social não é a soma de todas as microatividades e a atividade social dificilmente se explica com base apenas na macro perspetiva.

O paradigma interpretativo enfatiza a natureza essencialmente subjetiva da realidade social e tenta compreendê-la principalmente a partir do quadro de referência dos indivíduos que estão a ser estudados. Aqui não se estabelece a distinção entre sujeito e objeto da pesquisa, na medida em que o observador é simultanea-

mente observado. O foco está nos fenômenos de consciência, no significado individual e na percepção dos indivíduos sobre a “realidade” e não em qualquer “realidade” independente que possa existir fora dela Hopper e Powell (1985).

Para outros autores em situações de elevada incerteza sobre meios, os responsáveis pela conceção das normas contábeis devem ser “máquinas de ideias” e não as “máquinas de racionalização” e os sistemas contábeis não devem sufocar tais comportamentos. Todas estas perspetivas interpretativas indicam como os sistemas de contabilidade podem promover a mudança, embora dentro de uma conceção de gestão, em vez de serem estabilizadores como acontece no paradigma funcionalista.

A pesquisa interpretativa preocupa-se em compreender a natureza social das práticas contabilísticas. O objetivo não é encontrar leis universais e generalizações, mas sim compreender os acontecimentos diários, as estruturas sociais e também os significados que as pessoas atribuem aos seus comportamentos e aos dos outros (Vieira, 2017).

A teoria institucional tem sido a teoria da pesquisa do paradigma interpretativo. Centrando o seu interesse na influência dos elementos e condicionantes da envolvente histórica, social e cultural, a teoria institucional tem sido aplicada em duas áreas: para explicar o processo de legitimação das organizações de um campo organizacional e para justificar a adoção de determinados padrões de mudança organizacional ou para explicar a resistência à mudança (Major e Ribeiro, 2017)

4.2 Paradigma Radical

O paradigma radical, que se encontra na parte superior da Figura 1 funde os dois paradigmas da matriz de Burrell e Morgan — humanista radical e estruturalista radical — em um que se localiza no intervalo entre os dois extremos da dimensão sobre as ciências sociais subjetivismo e objetivismo. No entanto, no trabalho de Marx parece existir esta tensão entre os extremos objetivo/subjetivo.

O jovem Marx comunga do idealismo alemão, partilha a dialética de Hegel embora mais tarde rompa com este lado subjetivo e passe para o outro lado do objetivismo mais estrutural por isso alguns teóricos radicais se têm esforçado por incorporar ambas as vertentes num único quadro filosófico (e.g. Habermas 1974, 1976). O ponto que separa este paradigma dos anteriores é a sua posição filosófica sobre a natureza da mudança social.

Assim, em contraste com os paradigmas funcionalista e interpretativo, o radical encara a sociedade como sendo composta por elementos contraditórios, invadida por sistemas de poder que conduzem a desigualdades e alienação em todos os aspetos da vida; este paradigma está preocupado em desenvolver uma com-

preensão/explicação do mundo social e econômico que também seja uma crítica ao status quo (Miller; O’leary 1987; Lourenço & Sauerbronn, 2016).

A preocupação fundamental deste paradigma foca-se nas desigualdades sociais e, por isso, possui uma agenda política que aponta para uma mudança mais vasta da sociedade. Rejeita a ideia de que a contabilidade seja uma técnica objetiva e neutra. A contabilidade, nesta perspetiva, segue uma agenda política ao serviço do capital opressor. Além disso, a contabilidade ao aceitar a ideologia dominante e ao não questionar a natureza do capitalismo, os teóricos funcionalistas e interpretativos são criticados por sustentar e legitimar a atual ordem social, econômica e política, que é injusta (Hopper & Powel, 1985).

Estão a ser feitas tentativas de associar os princípios da contabilidade ao trabalho marxista sobre os mecanismos fundamentais da apropriação do valor excedentário - o processo pelo qual alguns sugerem que o capitalismo coloca as sementes da sua própria destruição. Outros estudos relacionam a contabilidade com os processos e estruturas sociais mais abrangentes que ganham expressão nas pesquisas sobre a ocupação da contabilidade e da sua organização profissional. Johnson (1980) tem adotado uma perspetiva radical, encarando o profissionalismo como um processo integrante da evolução das classes sociais e padrões de dominação. Pontos semelhantes são feitos por Larson (1977) que, tal como Johnson, faz referência específica à profissão de contabilidade.

Estes trabalhos refletem a evolução numa perspetiva crítica influente das profissões argumentando que as noções profissionais de altruísmo, imparcialidade e veracidade ética são mitos destinados a legitimar a autonomia profissional e sustentar monopólios de conhecimento que têm raízes comuns com a ideologia dominante da sociedade capitalista (Gyermati, 1975).

A tensão que os estudiosos notam na obra de Marx antes e depois do chamado *break* epistemológico entre o jovem e o adulto encontra-se neste paradigma entre os seus autores mais representativos. Assim, para a perspetiva inspirada em Foucault os custos-padrão e os orçamentos criaram a pessoa governável. Para a perspetiva inspirada em Latour, baseada na teoria ator/rede a validade do conhecimento depende dos destinatários e da aceitação que estes têm acerca dos factos que lhes são apresentados.

5. Conclusão

O objetivo deste ensaio foi provocar uma reflexão sobre o paradigma teórico dominante em contabilidade, revisitando os diferentes paradigmas teóricos, de forma a apontar como as abordagens alternativas podem enriquecer a construção de conhecimento plural em contabilidade num quadro poliédrico.

Estas abordagens alternativas têm permitido compreender a contabilidade para além das demonstrações financeiras, destinadas aos públicos internos ou externos da organização pública ou privada e possibilitado entender como certas questões - poder, estrutura, agência, tecnologias, redes de autores, e controle - se produzem e reproduzem, constroem e desconstroem no quotidiano das organizações.

Este artigo não acompanha a posição de Zimmerman, no debate Lukla e Mouritzen (2002), para quem haveria uma maior acumulação de conhecimento se a pesquisa em contabilidade convergisse para um único paradigma, baseado na economia. Ficou claro o contributo do paradigma interpretativo para o estudo do contexto institucional dos sistemas de contabilidade e controle e a vantagem do paradigma radical na questão de saber se as mudanças na prática da contabilidade ajudam a criar uma forma de sociedade mais justa.

A compreensão da forma como a contabilidade está relacionada com as estruturas de poder social e os processos políticos e o conhecimento histórico de como os controles contábeis dentro das organizações se desenvolveram em relação à evolução do capitalismo moderno de acordo com a argumentação desenvolvida deixam antever uma agenda de pesquisa mais ampla e diversificada que em muito contribuirá para o enriquecimento da informação contábil destina a apoiar o processo de decisão.

Importa, porém, salientar que a maior profundidade na construção da realidade social conhecida como conhecimento e práticas contábeis a partir da utilização de lentes alternativas para investigação não significa mistura acrítica de ontologias, epistemologias e metodologias dos diferentes paradigmas — funcionalista, interpretativo, e radical. Por isso, para este ensaio todas as abordagens teóricas são legítimas e não deveriam ser ostracizadas. No entanto, uma característica fundamental da pesquisa de qualidade será a coerência epistemológica entre o problema em estudo e a sua abordagem epistemológica à luz da qual o problema é tratado.

Este trabalho apresenta algumas limitações que desde logo se gostaria de colmatar em outro artigo cujo objetivo seria o levantamento da produção em contabilidade em Portugal e no Brasil tendo em vista identificar o estágio da pesquisa em cada País, no quadro da matriz aqui exposta, e discutir o preenchimento das lacunas existentes através da abertura das políticas editoriais das revistas e da formação dos pesquisadores e docentes universitários. Em estudo recente, afirma-se que, no Brasil, são inexistentes os estudos que identifiquem restrições diretas para o desenvolvimento de pesquisas no âmbito dos paradigmas interpretativo e crítico tal como existem em outros países.

Referências

- Ahrens, T; Mollona, M. (2007). Organisational control as cultural practice – A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 305–331.
- Baker, C. R.; Bettner, M.S. (1997). Interpretative and critical research in accounting a commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8, 193-310.
- Bariff, M.L.; Galbraith, J.R. (1978). Intraorganizational power considerations for designing information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 3, 115-127.
- Baxter; Chua (2003) Alternative management accounting research – whence and whither, *Accounting, Organization and Society*, 28, 97–126.
- Bilhim, J. (2013). *Teoria Organizacional: Estruturas e Pessoas*. Lisboa: ISCSP.
- Bilhim, J. (2008). *Ciência da Administração*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Bilhim, J. (1995). *Gestão de Ciência e Tecnologia: Uma abordagem sociológica*. Lisboa: ISCSP.
- Bjorn-Anderson, N.; Pederson, P.H. (1980). Computer facilitated changes in the management power structure. *Accounting, Organizations and Society*. 5, 203-216.
- Borinelli, L. et al. (2005). *Relevance lost: uma releitura*. IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil - 28 a 30 de novembro. Retrieved from <https://intercostos.org/documentos/congreso-09/custos_442.pdf>.
- Burrell, G.; Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*. London: Heineman Educational Books.
- Guiddens, A. (1986). *Constituição da sociedade: Esboço da teoria da estruturação*. Berkeley, California: University of California Press.
- Gyermati, G. (1975). Ideologies, roles and aspirations. The doctrine of the professions: basis of a power structure. *International Social Science Journal*, 27(4), 629-654.
- Habermas, J. (1974), *Theory and Practice*. London: Heinemann.
- Habermas, J. (1976). *Legitimation Crisis*. London: Heinemann.
- Horngren, C. (1977). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. (4th Ed.). London: Prentice Hall International.
- Hopper, T.; Powel, A. (1985). Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429-465.
- Hopwood, A. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 207-234.
- Johnson, T. (1980). Work and power. In G. Esland and G. Salaman (Eds.). *The Politics of Work and Occupations*, pp. 335-371. Milton Keynes: Open University Press.
- Johnson, T.; Kaplan, R. (1987). Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting. *Management Accounting*, 68 (7), 22-29.
- Kuhn, T. (1970). *The Structure of Scientific Revolution*. Berkeley: University of Chicago Press.

- Larson, L. (1977). *Rise of Professionalism – A Sociological Analysis*. Berkeley, California: University of California Press.
- Lourenço, R.; Sauerbronn, F. (2016). Revistando possibilidades epistemológicas em contabilidade gerencial: em busca de contribuições de abordagens interpretativas e críticas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(28), 99-122. UFSC, Florianópolis.
- Major, M.; Vieira, R. (2017). *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Major, M.J.; Hopper (2005). Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research* 16, 205–229.
- Major M.J; Ribeiro (2017). Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, pp. 33-55. Lisboa: Escolar Editora.
- Martins, G.; Zanchet, A. (2012). Sobre a complexidade dos achados de pesquisas contábeis. In *Anais do Colóquio Internacional de Epistemologia*. Florianópolis, Brasil
- Meneghetti, F. (2011). O que é um Ensaio-Teórico? *RAC - Revista de Administração Contemporânea*, 15(2), 320-332. Curitiba.
- Miller, P.; O’leary, T. (1987) Accounting and the Construction of The Governable Person Accounting. *Organizations and Society*, 12(3), 235-265.
- Nascimento, A. R.; Junqueira, E.; Martins, G. (2010). A pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. *RAC*, 14(6), 1113-1133.
- Quivy, R. (1992). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva.
- Ryan, B; Scapens, Robert; Theobald, m. (2002). *Research Method & Methodology & Finance Accounting*. London: Wouth Wester: Cengage Learning.
- Solomons, D. (1968). The historical development of costing. In D. Solomons (Ed.), *Studies in Cost Analysis*. London: Sweet and Maxwell.
- Santos, B. S. (1989). *Introdução a uma Ciência Pós-moderna*. Porto: Afrontamento.
- Sathe, et al. (1978). The relevance of modern organization theory for managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 89-92.
- Soin et al. (2002). ABC and organizational change: An institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), 249-271.
- Tomkins, C.; Groves, R. (1983). The everyday accountant and researching his reality. *Accounting, Organizations and Society*, 8(4), 361-374.
- Vieira, R.; Major, M. (2017). Investigação Qualitativa em Contabilidade. *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* , pp. 139-171. Lisboa: Escolar Editora.
- Vieira, R.; Major, M. (2017). Investigação Interpretativa em Contabilidade. *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* , pp. 9-32. Lisboa: Escolar Editora.
- Zimmerman, J. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 411-427. Superior Tribunal de Justiça. HC 266948/SE, Relator Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, j. 05/02/2015, DJe 20/02/2015.
- Superior Tribunal de Justiça. HC 45139/RJ, Relator Ministro Hamilton Carvalhido, Sexta Turma, j. 18/10/2005, DJ 06/02/2006.

- Superior Tribunal de Justiça. Tema 106 – Obrigatoriedade do Poder Público de Fornecer Medicamentos Não Incorporados em Atos Normativos do SUS. Retrieved from <http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp>.
- Supremo Tribunal Federal. STF – Audiência Pública da Saúde. Retrieved from <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=processoAudienciaPublicaSaude>>.
- Supremo Tribunal Federal. STF - Agravo de Regimento no Recurso Extraordinário – RE 271.286-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 24.11.2000. Retrieved from: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=335538>>.
- Supremo Tribunal Federal. STF – Agravo de Regimento em Suspensão de Tutela Antecipada - STA 175/AgR-CE. Retrieved from <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610255>>.
- Supremo Tribunal Federal. STF - Agravo no Regime Extraordinário – Ag no RE 639.337/SP Relator: Min. Celso de Mello. J. 23/08/2011. DJ. 15/09/2011. Retrieved from <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627428>>.
- Supremo Tribunal Federal. STF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF: 45 DF, Relator: Min. Celso de Mello, j. 29/04/2004; DJ 04/05/2004. Retrieved from <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo345.htm>>.
- Supremo Tribunal Federal. STF – Petição – Pet:1.246 SC, Relator Min. Celso de Mello, j.02/02/1999; DJ 13/02/1997. Retrieved from <http://redir.stf.jus.br/pagina_dorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=325774>.
- Supremo Tribunal Federal. STF - Suspensão de Tutela Antecipada – STA n.º 91/AL, Relator: Min. PRESIDENTE, J. 26/02/2007. DJ 05/03/2007. Retrieved from <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2466232>>.
- Tate, N. (1995). *The Global Expansion of Judicial Power*. Vallinder, T. (Ed.). New York: New York University Press.
- Torres, R. L. (2008) O direito à saúde, o mínimo existencial e a Defensoria Pública. *Revista da Defensoria Pública do Estado de São Paulo*, 265-277. São Paulo.
- Vasconcelos, N. P. (2020). Solução do Problema ou Problema da Solução? STF, CNJ e a Judicialização da Saúde. *Revista Estudos Institucionais*, 6(1), 83-108. Retrieved from <<https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/461/477>>.
- Vieira, F. S.; Benevides, R. (2016). O Direito à Saúde no Brasil em Tempos de Crise Econômica, Ajuste Fiscal e Reforma Implícita do Estado. *Revista de Estudos e Pesquisas sobre as Américas*, 10(3). Brasília.
- Wang, D. W. L. (2020) Escassez de Recursos, Custos dos Direitos e Reserva do Possível na Jurisprudência do STF. *Revista Direito GV*, 4(2), 539-568. Retrieved from: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v4n2/a09v4n2.pdf>>.

