

UMA CONTRIBUIÇÃO EPISTEMOLÓGICA À CONTABILIDADE INTERNACIONAL: ANÁLISE NAS DISSERTAÇÕES E TESES BRASILEIRAS DIVULGADAS NO BANCO DE DADOS DE TESES E DISSERTAÇÕES (BDTD) ENTRE 1999 E 2008

Márcia Ferreira Neves Tavares* marciafns@yahoo.com.br
Jorge Expedito de Gusmão Lopes* jlopes@ufpe.br
José Francisco Ribeiro Filho* francisco.ribeiro@pq.cnpq.br
Marcleide Maria Macêdo Pederneiras* marcleide@gmail.com
Rodrigo Gayger Amaro* roamaro@gmail.com
Sérgio de Ludícibus** sjudicibus@osite.com.br

*Universidade Federal de Pernambuco

**Universidade de São Paulo

Resumo: Em decorrência do processo de internacionalização das normas contábeis no cenário brasileiro e dos acréscimos de pesquisas acadêmicas com ênfase na contabilidade internacional, nos últimos oito anos, este estudo objetivou identificar o perfil da pesquisa nesta área nas dissertações e teses brasileiras divulgadas no banco de dados de teses e dissertações (BDTD) entre 1999 e 2008. Dessa forma, a contribuição dessa pesquisa evidencia-se na medida em que revela as tendências de investigações na temática, bem como as diversidades e similitudes metodológicas, sugerindo a construção de categorias que evidenciem o que está sendo mais pesquisado em contabilidade internacional, cooperando com a construção do conhecimento através da identificação da contribuição e reação do Brasil em relação ao processo de convergência das normas contábeis. A pesquisa foi caracterizada como descritiva e exploratória, utilizando o *survey* como técnica de procedimento. O modelo utilizado na categoria de análise foi o desenvolvido por Theóphilo e Ludícibus (2005), focando restritamente quatro pólos: epistemológico, metodológico, teórico e técnico. Como resultado, foi constatado que o perfil da pesquisa em contabilidade internacional é caracterizado predominantemente por estudos comparativos, sendo esses estudos teórico-empíricos, com ênfase na análise documental. A abordagem metodológica mais comumente utilizada é o empirismo com uma postura teórica positivista.

Palavras-chave: Contabilidade internacional. Epistemologia e produção científica.

1 INTRODUÇÃO

A convergência internacional das normas contábeis é aderente às mudanças no cenário econômico mundial, aos processos de expansões empresariais e às necessidades informacionais dos usuários contábeis, constituindo-se em um processo irreversível para os países integrantes da economia globalizada.

Logo, depreende-se que o avanço da globalização na economia brasileira, a partir da década de noventa, impactou na diretiva rumo a essa normatização contábil

e conseqüentemente alterou as linhas de pesquisas em contabilidade, emergindo uma nova temática de investigação, denominada contabilidade internacional.

Um estudo efetuado por Riccio, Sakata e Carastan (2004) analisou a distribuição, características e a evolução dos textos acadêmicos de contabilidade produzidos em universidades brasileiras entre 1962 e 1999. Como conclusão, o estudo verificou que a linha de pesquisa em contabilidade internacional apresenta tendência de crescimento desde 1988, porém até 2000, não esteve acima dos 4% dos totais das dissertações e teses defendidas.

Embora se admita que essa linha de investigação seja ainda incipiente na realidade brasileira, tem-se percebido uma crescente ascensão nos últimos anos, principalmente por causa do surgimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e da normatização pelos órgãos reguladores nacionais (Comissão de Valores Mobiliários, Banco Central do Brasil, dentre outros) que obrigam as companhias abertas e bancos adotarem esses padrões internacionais até 2010. Nessa linha, facilitou-se, no Brasil, a convergência de direito com a aprovação da Lei n°. 11.638/07, que objetivou propiciar bases para aproximar o país dos padrões internacionais de contabilidade, além de já se terem introduzido, no texto da Lei, algumas disposições efetivas para tal fim.

Pode-se afirmar que essa padronização tem influenciado a produção científica em contabilidade, culminando gradativamente em teses, artigos e/ou dissertações que procuram verificar o impacto das normas internacionais na evidenciação de transações efetivadas por empresas brasileiras, as conseqüências para os usuários internos ou externos dessas alterações, bem como analisar as modificações necessárias dos processos formativos em Ciências Contábeis para possibilitar aos discentes a adequação a um novo currículo global.

Objetivando acompanhar esse acréscimo das pesquisas brasileiras em contabilidade internacional, este estudo se propõe a analisar a natureza desse conhecimento gerado, os fundamentos que norteiam tais investigações, assim como identificar os temas que são mais freqüentemente abordados.

Para acompanhar esse processo evolutivo, utiliza-se como fundamento basilar a epistemologia. Conceitualmente, esta pode ser definida como o estudo sobre a ciência em si mesma, assim, é um olhar por dentro da produção científica,

desempenhando um papel de acompanhar o progresso dos critérios desenvolvidos na pesquisa social (Machado *et al*, 2007).

Os estudos epistemológicos visam refletir sobre como o conhecimento está sendo construído, permitindo uma reflexão crítica desse processo. Assim, conforme Japiassu (1991) a epistemologia toma por objeto a ciência como processo e não como algo definitivo.

Dessa forma, fazer uma reflexão interna sob a ótica epistemológica nas pesquisas em contabilidade internacional brasileira é relevante pelo fato de permitir verificar como os pesquisadores nacionais estão reagindo a esse processo mundial e quais são as abordagens, dentro desta temática, que mais suscitam discussões ou controvérsias. De forma mais ampla, esse mapeamento permite identificar como o Brasil está contribuindo, através das investigações científicas, para o processo de convergência contábil.

Paralelamente, a proposta é considerada original nas pesquisas em contabilidade brasileira, pois não foram identificadas (até o momento) investigações que versam sobre o perfil da produção científica em contabilidade internacional. O único estudo encontrado no Brasil que se aproxima de nossa perspectiva é de autoria de Weffort (2005) em sua tese de doutoramento, ocasião em que a autora analisou 814 teses e dissertações brasileiras, no período de tempo compreendido entre 1973 a 2002. A autora objetivou identificar o quantitativo das dissertações e teses voltadas à contabilidade internacional. O procedimento utilizado efetivou-se a partir da leitura dos resumos dos estudos, não contemplando uma análise epistemológica mais aprofundada.

Como resultado direto, a tese de Weffort (2005) constatou que, das 814 teses e dissertações analisadas, apenas 51 versaram sobre algum tópico de contabilidade internacional (o que corresponde a 6,27% do total). Entre 1999 e 2002 ocorreu um aumento relevante das pesquisas centradas nesta temática, o que pode ser explicado pelas alterações na composição do *International Accounting Standards Board* (IASB) no período e pela forma mais efetiva de condução da padronização internacional, por aquela instituição.

Apesar de sua significância, a tese de Weffort não objetivou identificar o perfil da pesquisa brasileira em contabilidade internacional, mas verificar o acréscimo

quantitativo das produções temáticas e as investigações encontradas em consonância com esse enfoque.

Diante do exposto, nossa investigação apresenta a seguinte questão-problema: **Qual o perfil da pesquisa em Contabilidade Internacional nas dissertações e teses brasileiras divulgadas no Banco de Dados de Teses e Dissertações (BDTD) entre 1999 e 2008?**

Sabe-se que o processo de convergência internacional das normas contábeis iniciou-se na década de setenta com a criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), atualmente denominado de IASB, e desde então essa instituição mantém força centralizadora na busca da padronização contábil.

Todavia, alerta-se que esse processo, liderado pelo IASB, não é imune à prevalência de interesses na área política e econômica e não necessariamente procura maximizar o bem estar econômico ou social dos seus participantes (WEFFORT, 2005, P. 68). Assim, constata-se a necessidade dos países envolvidos questionarem e refletirem sobre essas normatizações e não somente aceitá-las passivamente com um pensamento acrítico. Para tanto, procura-se identificar essas reflexões nas pesquisas brasileiras em Contabilidade Internacional.

Dessa forma, a contribuição da pesquisa evidencia-se na medida em que revela as tendências de investigações na temática de Contabilidade Internacional, bem como as diversidades e similitudes metodológicas, sugerindo a construção de categorias que evidenciem o que está sendo mais pesquisado nesta área pelos pesquisadores nacionais, cooperando para a construção do conhecimento através da identificação da contribuição e reação do Brasil em relação ao processo de convergência das normas contábeis.

A pesquisa foi delimitada à análise das teses e dissertações divulgadas no Banco de Dados de Teses e Dissertações (BDTD) integrado ao Ministério da Ciência e Tecnologia. Essa opção se explica pelo fato de que a análise não ficou restrita a nenhum programa *stricto sensu* específico em contabilidade, abrangendo, a partir do BDTD, vários programas, permitindo dessa forma a diversificação e uma análise mais descentralizada do ponto de vista científico.

O espaço temporal analisado envolveu os anos de 1999 a 2008, pelo fato de abranger o período de tempo que se verificou um aumento mais relevante no

número de pesquisas nacionais com foco na contabilidade internacional, segundo conclusão do estudo de Weffort (2005).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Estudos com Abordagens Semelhantes

A articulação do presente artigo é resultante de pesquisas com abordagens semelhantes, porém restritas a outras especialidades das Ciências Contábeis, como a controladoria, contabilidade ambiental, contabilidade gerencial, dentre outras.

Beuren, Pasqual e Schlindwein, (2007) analisaram o perfil da pesquisa em controladoria nos trabalhos publicados em anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD). A metodologia da pesquisa adotada constitui-se de um estudo exploratório, com análise documental e abordagem quantitativa. Como resultado da pesquisa concluiu-se que, embora se tenha constatado um maior número de trabalhos em controladoria publicados em 2005, o volume ainda é pequeno comparativamente a outros temas focalizados nesses eventos.

Gallon, Souza, Rover e Van Bellen (2007) examinaram as características metodológicas de artigos científicos na área da contabilidade ambiental, nos anos de 2000 a 2006, identificando as categorias de enquadramento mais freqüentemente utilizadas. O estudo caracterizou-se como exploratório - descritivo, utilizando a bibliometria como instrumento de pesquisa. Os resultados demonstram similaridades entre os artigos publicados no congresso USP e no EnANPAD, no que se refere ao tipo de estudo e abordagem metodológica.

Ribeiro Filho, Lopes, Souza e Pederneiras (2007), analisaram as abordagens metodológicas, procurando identificar os métodos e técnicas das pesquisas, bem como os métodos e as técnicas estatísticas utilizadas para explicar os resultados das investigações das 54 dissertações correspondentes à produção científica do Programa do Mestrado Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do convênio UnB, UFPB, UFPE e UFRN, de 2001 até dezembro de 2004. Nesse estudo, constatou-se que há uma necessidade de aprimorar a formação básica do pesquisador no tocante ao conhecimento da metodologia

científica, com a intencionalidade de ampliar os fundamentos filosóficos, epistemológicos e as técnicas de investigação.

Theóphilo e Iudícibus (2005) analisaram a produção científica em contabilidade, fundamentados na epistemologia e baseados em quatro dimensões: epistemológica, metodológica, teórica e técnica. Foram analisados 238 trabalhos, publicados entre 1994 e 2003, sendo 178 teses e dissertações, 26 artigos de periódicos e 34 trabalhos publicados em anais de congressos. Os resultados comprovam uma melhoria na qualidade metodológica dos trabalhos efetivados entre os períodos de tempo objeto de análise. O modelo de análise epistemológico proposto e desenvolvido por esses autores foi utilizado no presente estudo, conforme explicação na metodologia.

Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004) identificaram o perfil das pesquisas em custos, enquadradas na área de contabilidade e controle gerencial do EnANPAD entre 1998 e 2003. Verificaram-se 170 trabalhos aceitos para essa temática. A análise ficou restrita a 32 artigos que versaram sobre custos. Os resultados evidenciaram um forte crescimento quantitativo da temática de contabilidade, passando do patamar de 40 trabalhos submetidos em 1998, para 191 trabalhos em 2003, mas ressaltaram que esse crescimento quantitativo não foi acompanhado, na mesma proporção, pelo crescimento qualitativo dos trabalhos na área de custos.

Luft e Shields (2003) realizaram um mapeamento da contabilidade gerencial a partir de 275 artigos publicados em seis revistas líderes: *Accounting Organizations and Society*, *Contemporary Accounting Research*, *Journal of Accounting and Economics*, *Journal of Accounting Research*, *Journal of Management Accounting Research*, and *The Accounting Review*. Baseados em critérios de investigação das ciências sociais, o estudo ofereceu 17 diretrizes para ajudar pesquisas futuras em contabilidade a capturar conexões naturais (com uma base científica consistente), evitando conexões artificiais e desenvolveram um mapa das causas e efeitos de teorias relacionados à pesquisa em contabilidade gerencial.

Assim, atesta-se a viabilidade de investigações que centram seu foco no perfil das produções científicas em uma determinada área específica da contabilidade. A partir desse conhecimento, pode-se traçar o perfil das pesquisas brasileiras em contabilidade internacional, mesmo que em um breve recorte, demonstrando à

comunidade científica mundial como os pesquisadores nacionais estão contribuindo com a convergência das normas internacionais.

2.2 Convergência Internacional e os Novos Paradigmas da Contabilidade

A busca por uma linguagem contábil universal relacionada com o desenvolvimento da globalização econômica e com a possibilidade de alocação de capitais, pelos investidores, em países estrangeiros fez surgir um novo paradigma dentro das Ciências Contábeis, denominado de convergência internacional das normas contábeis. Segundo Kuhn (1962, p.13) “Paradigmas são realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência”. Assim, esse novo paradigma estabelecido é consensual, indicando um compartilhamento da comunidade científica contábil, na busca de soluções “modelares” que resolvam os problemas inerentes ao desenvolvimento econômico e do mercado de capitais.

Essa revolução envolve uma reconstrução de compromissos do grupo, compromissos atrelados à padronização de direito e de fato das normas contábeis. A padronização de direito relaciona-se com as normas jurídicas enquanto que a de fato incide sobre os procedimentos profissionais. A padronização de fato já estava ocorrendo no Brasil a partir da constatação de que, desde 1995, houve um crescimento na presença do capital estrangeiro nas empresas brasileiras. A participação do capital estrangeiro saltou de 28,82% (de 1985 a 1994) para 31,09% (de 1995 a 1998) e, posteriormente, para 41,25% (1999 a 2001). Entre 1999 e 2001, as empresas de controladores norte-americanos representavam, em média, 16% do total das 500 maiores empresas do Brasil. No mesmo período, o 2º país era a Alemanha, com uma participação de 3%. Essas constatações foram realizadas por Weffort (2005). Esses aumentos de controladores estrangeiros serviram de estímulo à padronização de fato, mas ocorreu, no primeiro momento, para um número restrito de empresas no país. Essa padronização de fato se relaciona com a cobrança, pelas controladoras, de uma maior evidenciação das informações contábeis e da exigência de reconciliação com suas normas de origem. A padronização de direito, por sua vez, alcançou sua plenitude de possibilidade institucional com a promulgação da Lei

nº. 11.638/07, embora existam alguns dispositivos não condizentes com as normas internacionais, como, por exemplo, a obrigatoriedade dada por esta Lei, para as sociedades anônimas, da elaboração e publicação da demonstração do valor adicionado (DVA).

Constata-se, porém, que a diversidade contábil é resultante dos diferentes modelos contabilísticos ao redor do mundo, influenciados por aspectos culturais, religiosos, jurídicos, políticos, dentre outros fatores, e pelo fato da contabilidade ser ambientalmente sensível. Assim sendo, é improvável que essa “mistura” de ambientes seja igual em dois países quaisquer, e, portanto, a diversidade é esperada.

Alguns autores procuraram sistematizar essas diferenças, construindo quadros demonstrativos e pontuais. Como exemplo dessa tentativa de sistematização, encontra-se Weffort (2005) concluindo, a autora, que essas divergências nos modelos contábeis se explicavam principalmente pelas características e necessidades dos usuários das demonstrações contábeis, pelas características dos contadores, pelo modo com o qual a sociedade se organiza, pelos aspectos culturais e por outros fatores externos.

Assim, percebe-se que os modelos contábeis divergentes são inerentes aos sistemas específicos de cada país. Todavia, o Brasil, adotou para o setor privado, uma postura de adoção das normas internacionais, voltando-se restritamente para o alcance de um resultado comum. Para visualizar melhor o paradoxo da harmonização x convergência (ou padronização) elaborou-se a figura 1 que demonstra a evolução histórica da convergência das normas contábeis.

A partir da Figura 1 percebe-se que a discussão que começou com a perspectiva de harmonização contábil se iniciou na década de setenta com o surgimento do FASB. Este é uma instituição sem fins lucrativos, privada, exclusivamente voltada para elaborar normas contábeis. Preocupadas, por acharem ser mais um ato de exercício de hegemonia norte-americana, as demais economias desenvolvidas reagiram, criando dessa forma o IASC (hoje IASB) na Europa com o objetivo de ser internacional, sendo uma instituição comprometida em reduzir as diferenças das normas contábeis, buscando padronizar as regulamentações. Em 1977 surge o *International Federation of Accounting* (IFAC) e em 1981 o Brasil passa a ser filiado ao antigo IASC (atualmente IASB). Em 2002, houve a primeira

tradução das *International Accounting Standards (IAS)* – normas internacionais de contabilidade e o IASC passa a ser denominado de *International Accounting Standard Board (IASB)*.

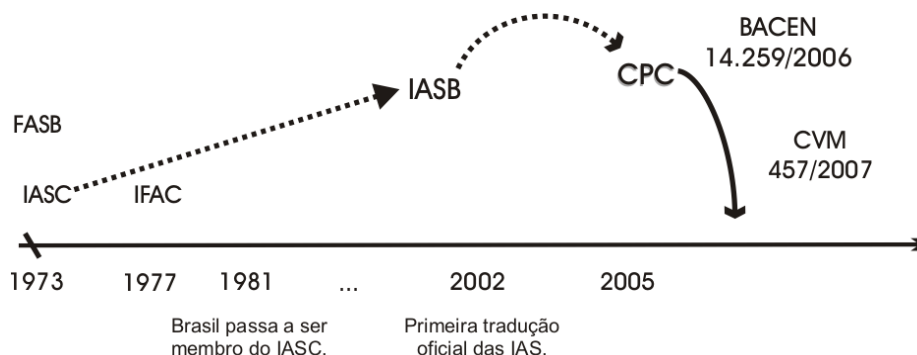


Figura 1 - Evolução histórica da convergência das normas internacionais
Fonte: Elaboração Própria.

Dentro dessa mesma perspectiva de convergência internacional das normas contábeis, foi criado, no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) por meio da Resolução CFC nº. 1.055/05.

O CPC é formado através da união de esforços e comunhão de objetivos, sendo parte integrante do mesmo as seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas_(ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Participam ativamente do CPC, o Banco Central do Brasil (BACEN), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Superintendência dos Seguros Privados (SUSEP) e a Secretaria da Receita Federal (SRF), sendo que essas instituições participam da reunião do CPC, com direito a voz, opinião, mas não possuem poder de voto.

O objetivo do CPC é centralizar, no Brasil, a emissão de pronunciamentos contábeis (estes em correlação com as normas internacionais do IASB), fornecendo material que será submetido à audiência pública, para posteriormente transforma-se em normas contábeis pelos órgãos reguladores próprios. Depreende-se dessa afirmativa que o CPC não possui poderes normatizadores legalmente estatuídos, mas que através de parcerias com os órgãos supracitados, consegue que estes

promulguem essas normas aproximando o Brasil aos padrões internacionais. Essas resoluções estão em consonância com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) que normatizam sobre reconhecimento, mensuração e evidenciação de fenômenos contábeis.

O CPC, por meio do seu programa de trabalho divulgado em 2008, ao tratar das demonstrações contábeis individuais afirma que as normas internacionais serão adotadas sempre e quando não houver conflitos com a legislação vigente, sendo feitas as harmonizações necessárias para o melhor entendimento pelos profissionais. Se porventura existirem conflitos entre a legislação vigente e o padrão internacional, estes serão claramente divulgados no documento de aprovação ou no próprio pronunciamento, quando aplicável, podendo ser utilizadas as disposições transitórias, quando oportuno. O CPC reafirma que, quando no entendimento dos seus membros, a norma internacional não estiver de acordo com o consenso da prática contábil mais apropriada, será feito o devido questionamento ao IASB, por meio dos fóruns adequados, a fim de oferecer contribuição para o processo de aprimoramento da norma internacional. Por fim, o CPC, argumenta que, por meio de seus membros ou de grupos de trabalho especialmente formados, serão analisadas as normas fazendo-se sugestões necessárias durante os processos de audiências públicas.

Constata-se assim que o CPC optou por uma postura de adoção ou de **convergência** com as normas internacionais do IASB, evidenciando uma perspectiva de **harmonização** apenas em caráter excepcional. Somente nos casos em que, por entendimento de seus membros, a norma não condizer com a prática contábil mais apropriada é que existirão manifestações. Questiona-se, assim, no processo liderado pelo CPC, na condução da convergência, se estará seguindo uma estratégia de pertencimento, com a inclusão de reflexões dos diversos profissionais e das pesquisas acadêmicas na área contábil, ou optou por uma estratégia de centralização? Para essa questão são pertinentes estudos no âmbito das pesquisas científicas em Ciências Contábeis.

3 PROCEDER METODOLÓGICO

A investigação em tela foi abordada sobre a perspectiva do método dedutivo. Esse método se caracteriza como um procedimento de raciocínio em que o sentido interpretativo tem mais valor do que a experimentação caso a caso, caminhando-se do geral para o particular (FACHIN, 2002; DA SILVA, 2003; PRESTES, 2003). Assim sendo, o estudo baseou sua análise restritamente no BDTD, predizendo a ocorrência dos fenômenos particulares, pela dedução.

Quanto à tipologia da pesquisa foi utilizada a estrutura defendida pela professora Dra. Ilse Maria Beuren et al (2004, p. 79-93), porque é possível relacionar essa abordagem à metodologia de pesquisa aplicada em Ciências Contábeis. Esta estrutura está agrupada em três categorias, a saber: pesquisa quanto aos objetivos, dividindo-se em exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, dividindo-se em estudo de caso, levantamento, pesquisa experimental, documental, bibliográfica e participante e pesquisa quanto à abordagem do problema, dividindo-se em qualitativa e quantitativa.

Correlacionando as categorias proposta com este estudo, utilizou-se quanto aos objetivos, a pesquisa exploratória e descritiva. Exploratória, pois buscou-se conhecer com profundidade o assunto (tendo em vista que existe uma lacuna em investigações epistemológicas focadas nas pesquisas em Contabilidade Internacional, no Brasil, como demonstrado anteriormente) permitindo então que o perfil da produção científica nesta temática se torne mais delineado, partindo a posteriori para construção de relações importantes para a interpretação da pesquisa.

Segundo afirma Santiago *et al* (2007) o estudo exploratório pode ser definido como sendo uma das principais formas de construção do conhecimento em uma área nova ou pouco explorada, aumentando a experiência do pesquisador acerca desse problema.

Associou-se ao estudo exploratório à abordagem descritiva, a qual permite a descrição dos fenômenos, sem a interferência do pesquisador, e o estabelecimento de relação entre variáveis e fatos, ou seja, procura identificar e explicar a realidade, da forma como efetivamente funciona.

Quanto aos procedimentos utilizou-se a pesquisa bibliográfica e o levantamento amostral (*survey*), onde o pesquisador não influencia nenhuma

variável, mas apenas as mede e procura o estabelecimento de relações (correlações) entre elas.

O BDTD foi investigado da seguinte forma: na busca avançada colocou-se na lacuna “assuntos” contabilidade, advindo um total de 525 teses e dissertações (pediu-se 20 por lista). Destas, procurou-se as que se referem à contabilidade internacional, no período de 1999 a 2008. A amostra final resultou em vinte e uma (21) teses e dissertações. Houve a limitação do “*comut*”, ou seja, teses e dissertações que não oferecem o acesso para *dowlond* grátis; essas foram excluídas do processo.

3.1 O modelo e as categorias de análise

Essa investigação aplicou para a análise dos dados o modelo paradigmático proposto por Theóphilo e Ludícibus (2005) na pressuposição de que a geração do conhecimento se processa em quatro níveis ou pólos: epistemológico, metodológico, teórico e técnico, conforme demonstrado na figura 2 abaixo:

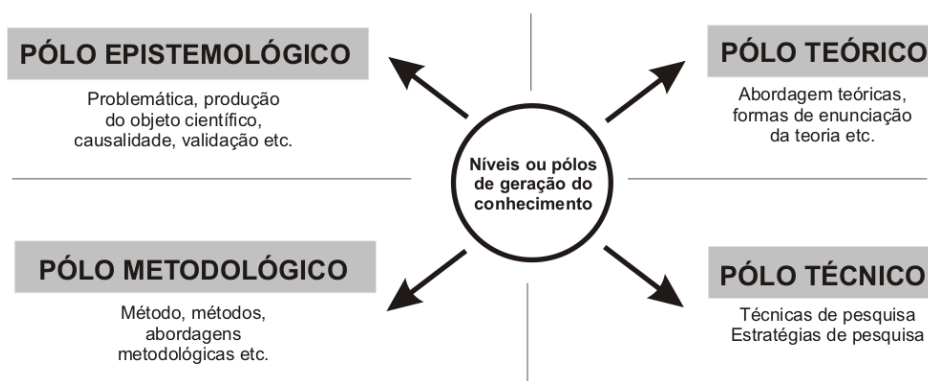


Figura 2- Esquema Paradigmático para análise dos trabalhos: Espaço Metodológico Quadripolar

Fonte: Adaptado, Theóphilo e Ludícibus (2005).

Segundo os autores (2005) o pólo epistemológico exerce uma função de vigilância crítica da pesquisa científica. É importante que essa vigilância seja exercida nas pesquisas em contabilidade internacional, partindo do pressuposto de que os pesquisadores contábeis possuem subsídios teóricos suficientes para refletirem sobre a estrutura conceitual de uma determinada norma internacional. Enquanto que o pólo teórico orienta a definição de hipóteses e construção de conceitos. Já o pólo metodológico inclui as estratégias de pesquisas utilizadas para

a busca e explicação dos fenômenos estudados e o pólo técnico guia os procedimentos de coleta de dados, estando diretamente relacionado à escolha prática dos pesquisadores para permitir o encontro com os fatos empíricos. Acrescentou-se aos pólos, categorias propostas para a temática de contabilidade internacional, objetivando identificar os temas mais freqüentemente discutidos pelos pesquisadores.

Similarmente a Theóphilo e Ludícibus (2005) analisou-se para o pólo epistemológico a problemática de pesquisa; para o pólo teórico as posturas teóricas e programas de desenvolvimento científico; para o pólo metodológico, as abordagens metodológicas e para o pólo técnico analisou-se as estratégias de pesquisas.

Na dimensão técnica a categoria utilizada foi “Tipos de Estudos”, subdividida em estudos teóricos e estudos teórico-empíricos, sendo considerada a estratégia predominante. No tipo teórico foram classificados os estudos bibliográficos (que apresentam apenas a revisão da literatura, contribuindo pouco para o avanço da ciência), didático, proposta de modelo teórico e crítico reflexivo. Segundo Theóphilo e Ludícibus (2005) os estudos didáticos possuem como pretensão ensinar, através de verbos explícitos nos objetivos, como apresentar e mostrar. Já na proposta de um modelo teórico tratam-se os trabalhos de forma mais ambiciosa, cujo interesse é defender algum modelo desenvolvido. Os críticos-reflexivos abrigam os estudos teóricos que se propõem a contribuir com uma reflexão e discussão crítica sobre problemas ou lacunas existentes na área. Os estudos teórico-empíricos foram classificados nas categorias: experimento (objetivam analisar os reflexos da informação contábil sobre o comportamento do mercado), levantamento (limitam-se à descrição dos dados levantados), estudo de caso (pressupõe uma análise detalhada e profunda de uma realidade) e pesquisas documentais (estudos que desenvolvem análises e comparações baseadas em demonstrações financeiras, normas contábeis etc.)

Na dimensão metodológica têm-se os trabalhos empiristas (caracterizados por observação empírica, teste experimental e mensuração quantitativa de variáveis) e positivista (classificados os estudos que privilegiaram as pesquisas de levantamento, com emprego de questionários e escalas de opinião e de atitudes).

Na categoria **prejudicado** classificaram-se os trabalhos que não demonstram claramente seu foco de investigação.

Na dimensão teórica, subdividiram-se os estudos em normativista e positivistas. Estudos descritivos podem ser explicados por meio de Zimmerman e Watts (1986, p. 2) que afirmam: “*The objective of accounting theory is to explain and predict accounting practice.*” Assim, explicar significa oferecer razões para a prática observada, descrevendo o funcionamento da realidade. A postura normativista é prescritiva, indicando o que deve ser em lugar do que é.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Objetivando evidenciar o perfil da pesquisa em contabilidade internacional, foram classificados os temas abordados em categorias propostas, na perspectiva de se identificar os temas que suscitam mais discussões e reflexões. As categorias delineadas pelo estudo foram: ensino da contabilidade internacional (ECI), adesão e análise das normas internacionais (AANI), estudos comparativos (EC) e impactos das normas internacionais para os usuários internos ou externos (IUIE). A seguir, segue um gráfico com a posterior explicação.

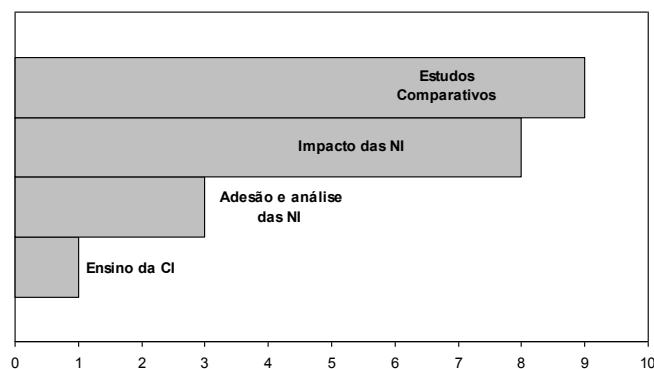


Gráfico 1 - Categorias Propostas para Pesquisa em Contabilidade Internacional
Fonte: Elaboração Própria baseado no BDTD (2008)

Pela análise do gráfico 1, constata-se uma predominância de pesquisas em estudos comparativos, enfocando as normas do IASB, as do FASB (US GAAP) com as normas brasileiras. Foi também encontrada comparação com as normas de contabilidade em Portugal, a fim de se identificar a influência nas normas brasileiras

da cultura colonizadora. Houve comparação entre as culturas de diferentes países, fator identificado como entrave ao processo de convergência contábil.

Impacto das normas internacionais foi identificado como o segundo tema mais freqüente. A expressão impacto esteve relacionada com indicadores econômicos (rentabilidade), de desempenho, controles internos, gerenciais, demonstrações contábeis e conseqüências para usuários internos e externos, das questões no escopo da contabilidade internacional.

Apenas três estudos analisaram a adesão das empresas a alguma norma específica da contabilidade internacional. Tais estudos se utilizaram predominantemente do método do caso. Apenas uma dissertação se preocupou em verificar como se tem ensinado, na graduação, o tema da contabilidade internacional, quais os pré-requisitos acadêmicos (outras disciplinas) e quais instituições já inseriram em sua grade curricular essa disciplina.

Tabela 1 - Tipos de Estudo para Pesquisa em Contabilidade Internacional

Estudo Teórico		
Tipos de estudo	Fi	%
Revisão de bibliografia	1	4,8%
Didático	-	-
Proposta modelo teórico	-	-
Crítico-reflexivo	1	4,8%
Total	2	9,5%

Fonte: Elaboração Própria a partir de Theóphilo e Iudícibus (2005)

Houve uma pequena concentração em estudos teóricos e apenas um dos trabalhos analisados possuía um caráter crítico-reflexivo, analisando a convergência no setor público brasileiro através das normas emanadas do IFAC (IPSAS). A seguir, são demonstrados os estudos caracterizados como teórico-empírico.

Tabela 2 - Tipos de Estudo para Pesquisa em Contabilidade Internacional

Estudo Teórico-Empírico		
Tipos de estudo	Fi	%
Experimento	1	4,8%
Quase-experimento	-	-
Levantamento	2	9,5%
Estudo de caso	3	14,3%
Pesquisa-ação	-	-
Proposta modelo empírico	-	-
Documental	13	61,9%
Total	19	90,5%

Fonte: Elaboração Própria a partir de Theóphilo e Iudícibus (2005)

Um estudo apresentou características experimentais, estando essas explícitas na dissertação analisada. Essa classificação foi gerada em função de uma simulação construída pelo autor, propondo algumas operações para atribuição de resultados a diferentes métodos de tradução das demonstrações contábeis. Os estudos documentais tiveram grande influência na pesquisa em contabilidade internacional, se formalizando por meio da análise das demonstrações contábeis e das normas. Tais estudos carecem de maior aprofundamento e análise, limitando-se a abordagens de descrição, sem uma reflexão mais profunda e crítica. A pesquisa por levantamento, que se caracteriza pela interrogação das pessoas específicas envolvidas no problema da pesquisa, teve pouca representatividade na amostra. Já o estudo de caso está relacionado com estudos voltados para adesão às normas internacionais, utilizado por três estudos. A seguir, são apresentadas as abordagens metodológicas mais comumente utilizadas em pesquisas voltadas à contabilidade internacional.

Tabela 3- Abordagens metodológicas em pesquisas de contabilidade internacional

Abordagem Metodológica		
	Fi	%
Empirista	12	57,1%
Positivista	2	9,5%
Sistêmica / Estruturalista	-	-
Dialética	-	-
Fenomenológica descritiva	-	-
Fenomenológica hermenêutica	-	-
Outra	-	-
Prejudicado	7	33,3%
Total	21	100,0%

Fonte: Elaboração Própria a partir de Theóphilo e Iudícibus (2005)

Cerca de 57% dos estudos foram caracterizados como empíricos, objetivando superar a subjetividade e encontrar medidas objetivas de explicação da realidade. Apenas 9,5% dos estudos foram enquadrados como positivistas, utilizando questionários, enfatizando as pesquisas de levantamento. Na categoria “prejudicado” foram enquadrados os trabalhos em que não havia teste de variáveis, limitando-se apenas na análise de normas ou simulação de atividades empresariais.

Tabela 4- Postura Teórica nas pesquisas em contabilidade internacional

Postura Teórica		
	Fi	%
Positiva	21	100%
Normativa	-	-
Prejudicado	-	-
Total	21	100%

Fonte: Elaboração Própria a partir de Theóphilo e Iudicibus (2005)

A postura teórica nas pesquisas em contabilidade internacional é positivista. Esse resultado condiz com a linha metodológica exigida pelos programas de pós-graduação brasileiros, com ênfase em pesquisas descritivas – empíricas, para legitimar a publicação em anais de congressos e revistas, influenciados, por sua vez, pela escola americana de contabilidade. Mendonça Neto (2007), utilizando da fundamentação teórica da sociologia da tradução, analisou a mudança de paradigma da substituição da abordagem normativa pela positiva, concluindo que nos últimos anos, o positivismo se encontra em crescente ascensão e o normativismo em declínio. Afirma o autor: “Outro aspecto a ser destacado refere-se ao pequeno número de autores que adotaram em suas pesquisas tanto a abordagem positiva como a normativa, o que sugere mais uma competição do que uma colaboração entre os pesquisadores adeptos dessas abordagens” (MENDONÇA NETO, 2007, P. 29). Considerando que a contabilidade é influenciada por fatores econômicos, culturais, religiosos e até mesmo psicológicos, não se pode delimitar a análise de seus fenômenos em uma perspectiva instrumentalizada da ciência, como se esta fosse imune às influências humanísticas e às forças emocionais e racionais que guiam as condutas humanas. Por isso que alguns autores como Gaffikin (2008) afirmam ser a contabilidade muito mais uma construção social.

A ênfase no empirismo e no positivismo surgiu no Brasil com a implementação do modelo de ensino norte-americano, o qual se caracteriza pelo pragmatismo e pelo significado puramente técnico atribuído à contabilidade. Essa tendência de pesquisa minimiza pesquisas históricas e com abordagens críticas, conforme afirma Bourdieu:

A resistência que tantos intelectuais opõem à análise sociológica, sempre suspeita de reducionismo grosseiro [...] está enraizada em uma espécie de pudor deslocado, que os impede de aceitar a representação realista da ação humana, condição primeira de um conhecimento científico do mundo social, ou, mais precisamente, em uma idéia inteiramente inadequada de

sua dignidade de “sujeitos”, que faz que eles vejam na análise científica das práticas um atentando contra sua “liberdade” ou seu desinteresse (BOURDIEU 1996,P.11).

A proposta sugerida não significa a exclusão da pesquisa positiva, ao contrário, acredita-se que, para capturar a lógica do mundo social, é necessária uma realidade empírica; pretende-se apenas alargar as fronteiras de entendimento complexo da realidade social. Os trabalhos, objeto dessa análise, carecem de melhor julgamento e reflexão, pois as críticas e recomendações, quando feitas, são sugeridas de forma superficial, sem um embasamento teórico mais consistente que permita construções de novos constructos.

No pólo epistemológico foram analisados os problemas de pesquisa das teses e dissertações. Essas questões foram submetidas à análise, a partir dos seguintes níveis de categorias: Enunciação do problema/objetivo, perguntas passíveis de validação/testes (não só por meio de técnicas estatísticas, mas também foi considerado o estudo de caso e pesquisas qualitativas), questões passíveis de respostas monossilábicas (sim ou não), questões que englobam juízos de valor e, por fim, analisou-se se a pergunta foi respondida na conclusão do estudo.

Todos os estudos analisados apresentaram explicitamente o problema de pesquisa ou o objetivo. Ressalta-se que cinco estudos (aproximadamente 24% do total da amostra) indicaram mais de uma questão de pesquisa, abrangendo a análise e incorrendo o risco da superficialidade. Verificou-se, na conclusão, que nem todas as perguntas eram respondidas com profundidade, dando maior ênfase para uma questão específica.

Na categoria perguntas passíveis de validação/testes, constatou-se que a validação estava passível de resposta apenas pelo confronto entre normas (com simulação de dados) e as preocupações dos pesquisadores centravam-se em expor as diferenças entre elas. Constatou-se uma ausência de reflexão sobre essas diferenças e também uma falta de verificação de quais aspectos particulares de cada norma seriam mais adequados para a realidade contábil brasileira. Percebeu-se certo otimismo em relação ao padrão de qualidade das normas do IASB e norte-americanas (US GAAP) e alguns pesquisadores explicitaram que estas são as "fontes de referência". Outra constatação é que a validação, em certos estudos, se tornou bastante abrangente, não possibilitando uma reflexão crítica mais detalhada.

Apenas uma dissertação não validou sua conclusão, pois procurou verificar a contribuição da conciliação contábil entre as normas brasileiras e norte americanas, para redução da assimetria informacional, porém restringiu-se à verificação da conciliação, não existindo qualquer pesquisa com os usuários internos e externos da contabilidade, que era o objetivo final.

Não foi encontrado estudo algum cujas respostas se direcionassem para questões monossilábicas e que apresentassem modelos e questões baseados em juízos de valor. As poucas pesquisas classificadas como qualitativas se ampararam em modelos teóricos fortes e consistentes para embasar suas análises. Exemplos desses modelos foram o de Hofstede (1984, 1991) e Lüder (1998).

Na última categoria de análise, apenas um estudo não respondeu a questão - problema na conclusão. Esse fator pode ser explicado pela formulação de duas questões de pesquisas, procurando verificar as diferenças entre normas e impacto em caso de adoção das normas internacionais, não conseguindo objetivamente evidenciar os impactos para as organizações brasileiras. Por fim, foi constatado que as críticas, quando feitas, às normas internacionais (seja a do IASB seja as norte-americanas) foram realizadas sem aprofundamento e sem demonstrar as conseqüências advindas da adoção dessas normas.

5 CONCLUSÃO

Este artigo teve como objetivo precípua evidenciar o perfil da pesquisa em contabilidade internacional. As investigações científicas foram representadas pelas teses e dissertações já aprovadas e publicadas no Banco de Dados Teses e Dissertações (BDTD).

O perfil da pesquisa em contabilidade internacional foi caracterizado predominantemente por estudos comparativos, sendo estes teórico-empíricos, com ênfase na análise documental. A abordagem metodológica mais comumente utilizada é o empirismo com uma postura teórica positivista.

Como resultado direto, constatou-se que os estudos em contabilidade internacional se concentram primordialmente em comparações de normatizações. Essa ênfase em confrontar as normas está se dando apenas pelo aspecto descritivo,

a partir da relação entre como uma determinada prática contábil vinha sendo realizada, pelas normas brasileiras, e como deveria ser executada a partir das normas internacionais. Ressalta-se a ausência de uma discussão mais crítica que procure analisar e verificar, sob a luz da teoria da contabilidade, os pressupostos conceituais que norteiam tal normatização. Os estudos demonstraram também ausência de reflexões sobre as conseqüências da adoção das normas internacionais no ambiente contábil brasileiro. Pela análise desenvolvida, percebeu-se uma concentração na abordagem metodológica empírica e descritiva, não se constatando nenhuma utilização das diversas alternativas metodológicas existentes.

Em decorrência dos resultados expostos por esse estudo recomenda-se um maior aprimoramento reflexivo do pensamento nas pesquisas nacionais em contabilidade internacional, a partir de uma postura disposta a “beber em outras fontes”, culminando com uma diversificação da postura teórica, alargando os campos de entendimento, não o limitando a descrever puramente diferenças de normas, mas, sobretudo, evidenciando as conseqüências na adoção dessas normas na alocação das riquezas produzidas pelas organizações. Os pesquisadores nacionais precisam ser “agentes participes” no processo de convergência, contribuindo com idéias científicas, a partir de uma sistematização lógica, para o avanço da contabilidade brasileira. Vislumbra-se, nessa perspectiva, a transição de uma posição estática de verificação da realidade para outra de proposição e transformação da mesma. A reflexão final é que, provavelmente, quem está incumbido de agilizar a adoção das normas internacionais não tem tempo, disposição ou até a missão de fazer uma análise crítica mais profunda, comparando-as, por exemplo, à teoria da contabilidade, conforme exposta pelos seus pensadores mais criativos. Entretanto, se, por circunstâncias, essa postura pode ser entendida, ou passivamente aceita, pelos praticantes, não é dado aos pesquisadores da contabilidade e da contabilidade internacional ignorar certos aspectos conceituais mais profundos.

REFERÊNCIAS

- BEUREN, Ilse Maria; PASQUAL, Dino Luiz; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos. Abordagem da Controladoria em Trabalhos Publicados no EnANPAD e no Congresso USP De Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade e Finanças USP**, São Paulo v. 18 n. 45 p. 22 - 37, set./dez. 2007.
- ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting, v.3, n.2, p.217-238, 2010.

_____, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas; LONGARAY, André Andrade, PORTON, Rosimere Alves de Bona; RAUPP, Fabiano Maury, SOUSA, Marco Aurélio Batista. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2 ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

BOURDIEU, Pierre. **Razões práticas**: sobre a teoria da ação. Campinas: Papyrus, 1996.

BRASIL. **Resolução CFC nº. 1055** de 07 de outubro de 2005. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1055.htm>.

CARDOSO, R.L.; PEREIRA, C. A.; Guerreiro, R. A produção acadêmica em custos no âmbito do EnANPAD: uma análise de 1998 até 2003. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO (EnANPAD), 2004, Curitiba/PR. **Anais**. Rio de Janeiro, ANPAD, 2004.

CPC: Cronograma de Trabalho. A busca da convergência da contabilidade aos padrões internacionais. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em 07 set. 2008.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

GAFFIKIN, Michael. J R. **Creating a science of accounting**: accounting theory to 1970. Working Papers Series, Accounting Theory, Cap. 2. Austrália.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; SOUZA, Flávia Cruz de; ROVER, Suliane; Van BELLEN, Hans Michael. Produção Científica e Perspectivas Teóricas da Área Ambiental: Um Levantamento a partir de Artigos Publicados em Congressos e Periódicos Nacionais da Área de Contabilidade e Administração. IN VII CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2007, São Paulo. **Anais**. São Paulo, 2007.

JAPIASSU, H. F. **Introdução ao pensamento epistemológico**. 6. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.

KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Editora Perspectiva, 1962.

LUFTS, Joan; SHIELDS, Michael D. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. **Accounting, Organizations And Society**, v.169, p. 249, 2003.

MACHADO, Marcio André Veras; MARTINS, Gilberto de Andrade; MATIAS, Márcia Athayde. Análise epistemológica da produção científica em contabilidade sob a ótica da estruturação interna. In: I ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE – ANPAD, Recife, 2007.

MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro. **Mudanças de paradigmas na contabilidade brasileira**: análise a partir da aplicação da sociologia da tradução. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

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

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Gramacho; CARASTAN, Jacira Tudora. **A pesquisa contábil nas universidades brasileiras -1962-1999**. 2004. Disponível em: < <http://www.tecsi.fea.usp.br/producao/>>. Acesso em: 24/10.

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. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v.18, n.1, p. 27-49, jan./mar. 2007.

SANTIAGO, H. L. F.; GOMES, Rafael Barbosa; LIMA, Ana Elizabeth de Araújo; GOMES, Marta Carolina de Souza; LAGIOIA, Umbelina Cravo Texeira; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão. Uma investigação acerca das expectativas dos estudantes quando do término do curso de ciências contábeis: um estudo em uma universidade federal. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7. ; CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4. São Paulo, 2007.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

THEOPHILO, 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), 2005, Brasília/DF. **Anais**. Rio de Janeiro, ANPAD, 2005.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

ZIMMERMAN, Jerold L.Watts, ROSS L. **Positive accounting theory**. Prentice-Hall contemporary topics in accounting series, 1986. 388 p.

