

A Abordagem Qualitativa na Pesquisa em Contabilidade

Qualitative Approach in Accounting Research

El Enfoque Cualitativo en la Investigación en Contabilidad

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Doutor em Contabilidade pela Universitat de València (UV)

Professor do Departamento de Ciências Contábeis

Universidade Federal de Santa Catarina

eduardo.lavarda@ufsc.br

<https://orcid.org/0000-0003-1498-7881>

O Brasil tem uma longa tradição do desenvolvimento profissional da contabilidade. As escolas de comércio e as primeiras Escolas de Contabilidade no Brasil são os primeiros cursos superiores que se estabeleceram, com uma longa tradição de formação profissional e uma carreira profissional bem-sucedida (Peleias, Segreti, & Chiroto, 2007; Soares, Richartz, Voss, & Freitas, 2012).

A profissão tem um arcabouço legal que proporciona um mercado de trabalho com as organizações públicas e privadas para poder cumprir com a sua responsabilidade social, sendo uma atividade que proporciona segurança à sociedade. O contador é um dos principais responsáveis pela transparência de contas, pela sua relação com órgãos de controle como o governo, órgãos ambientais, reguladores, entre outros.

A contabilidade no Brasil começa a desenvolver pesquisa nos últimos 50 anos, com o primeiro programa de mestrado e doutorado na USP, o Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade (PPGCC) da FEAUSP (2020), e reflete o estado inicial em que tínhamos apenas um único curso de doutorado no Brasil até 2004.

A partir de então tivemos um aumento da oferta de cursos de doutorado e mestrado em Ciências Contábeis, sendo que em 2021 temos 15 cursos formando doutores em Ciências Contábeis no Brasil (CAPES, 2021), um crescimento importante dos últimos 17 anos e que proporcionou aumentar a base de pesquisa na área, ter mais influência e participação no exterior com publicações, representação na Associação Americana de Contabilidade (AAA) na Associação Europeia de Contabilidade (EAA) e representantes brasileiros em órgãos normatizadores como *International Accounting Standards Board* (IASB).

Uma das questões sobre a importância da pesquisa é quanto à base do aprendizado, porque nós aprendemos pesquisando, assim como se pesquisa para aprender. É importante

indagar, experimentar e relacionar os fatos. A pesquisa nos oferece base para desenvolvimento educacional ao incorporar as discussões que surgem no processo de descobrimento.

O âmbito próprio da pesquisa é a pós-graduação *stricto sensu*, nos cursos de mestrado e doutorado, quando desenvolvemos a pesquisa com método, uma pesquisa sistemática e de qualidade que traz resultados para as organizações e sociedade.

Sampieri, Collado e Lucio (2013) afirmam que a pesquisa é um conjunto de processos sistemáticos aplicados no estudo de um fenômeno. Logo, não é apenas levantar uma indagação sobre determinado aspecto de um tema e fazer leituras rápidas. Estamos falando de um processo sistemático, um processo organizado que cumpre etapas, que nos ajudam a compreender e organizar o pensamento e refletir antes de chegar a uma conclusão sobre um tema.

O processo sistemático aplicado no estudo de um fenômeno será objeto de pesquisa, a partir de uma reflexão sobre a realidade observada, que é uma característica da pesquisa em Ciências Contábeis. Na atualidade, há diferentes fenômenos que estamos pesquisando, tanto do ponto de vista da contabilidade gerencial como da contabilidade financeira.

Podemos observar o efeito dos números contábeis na decisão do investidor, pela qualidade da informação contábil (Dechow & Schrand, 2010); efeito das metas de desempenho na relação do acionista com o gerente (Arnold & Gillenkirch, 2015); efeito do controle gerencial sobre a motivação do indivíduo e seu desempenho no trabalho (Bernd, Beuren, Pazetto, Lavarda, 2022); controle gerencial em empresas startups (Crespo, Rodrigues, Samagaio, & Silva, 2019).

Os pesquisadores tem utilizado uma série de enfoques, tipos de pesquisa e teorias para estudar esses fenômenos. O primeiro passo é identificar um fenômeno ancorado com a realidade, que são problemas que ocorrem diariamente, quanto à decisão do investidor, a decisão do diretor e dos subordinados sobre o desempenho no trabalho e da organização.

Em um segundo momento, é necessário definir qual o enfoque de pesquisa entre o qualitativo, o quantitativo e o misto (Sampieri *et al.*, 2013). Cada enfoque está adequado para um tipo de pesquisa e temos observado às vezes alguns equívocos por não haver definido corretamente esse passo prévio. O enfoque quantitativo mede os fenômenos. Creswel e Creswell (2021) destacam que o método quantitativo testa teorias objetivas e utiliza o ferramental estatístico como meio para fazer a medição dos fenômenos e testar hipóteses.

Entretanto, para entender aspectos específicos de um fenômeno, se tornam importantes os estudos qualitativos porque lidam diretamente com as pessoas e as suas escolhas, o que se observa mais na contabilidade gerencial do que na contabilidade financeira. Na pesquisa qualitativa devemos explorar o fenômeno em profundidade, compreender pequenos grupos e as interpretações dos indivíduos sobre os fatos (Ahrens & Chapman, 2006).

Por exemplo, é uma prática comum eliminar outliers nos estudos quantitativos, porque provocam erros nas medições. Entretanto, nos estudos qualitativos, devemos buscar esse intruso e entender porque ele estava ali perto dos demais e que características fizeram com que ele seja

um outlier, descobrir porque ele tem algumas características de outras empresas, mas é diferente em outras.

Na coleta de dados, a pesquisa é conduzida em ambientes naturais, na empresa, no escritório, o que proporciona a conversa com as pessoas e busca extrair significados sobre rotinas de contabilidade ou de controle gerencial. Por exemplo, ao conversar com pessoas que são influentes do processo decisório e que estão definindo regras e normas é possível entender como a função contábil exerce poder nas organizações (Wanderley, Miranda, Meira, & Cullen, 2011).

A pesquisa qualitativa é um processo indutivo em que o pesquisador parte das observações feitas no ambiente natural e chega às conclusões com o suporte da teoria existente a fim de buscar explicações para aquilo que está observando (Bogt & Helden, 2012). Muitas vezes não há explicações correntes porque são novas situações, como a digitalização da economia decorrente do distanciamento social provocado pela Pandemia da Covid-19, que originou novas formas de realizar a contabilidade, analisar o desempenho e inovações nos instrumentos de controle gerencial.

Major (2017) destaca que estudar a Contabilidade no seu contexto social, econômico, político, institucional e tecnológico em que se insere, possibilita informação rica, detalhada e contextualizada sobre as práticas contábeis.

A contabilidade gerencial tem desenvolvido a pesquisa qualitativa para entender por que as organizações mudam ou quando ela precisa adotar um controle gerencial, por exemplo, adotar um Balanced Scorecard (BSC), porque modifica suas rotinas e valores compartilhados. Buscamos entender o que as impede avançar nesse processo e porque algumas empresas têm êxito (Ribeiro & Scapens, 2006; Angonese & Lavarda, 2014; Espejo & Eggert, 2016).

Retomando, a pesquisa é importante para aprender, porque a partir da pesquisa indagamos, experimentamos, relacionamos e compreendemos uma realidade. Para fazer essa indagação, estabelecemos um objeto de estudo vinculado com a realidade que estamos trabalhando ou com aqueles problemas que enfrentamos no dia a dia das organizações, a partir de uma abordagem qualitativa, quantitativa ou mista. Mas o pacote ainda não está completo.

Como comentado anteriormente, a teoria fornece uma lente para estudar o problema, para fazer uma indagação, e a literatura apresenta diversas abordagens teóricas para explicar a realidade. Neste ponto, os autores Chapman, Hopwood e Shields (2006), Major e Vieira (2018), Almeida e França (2021) apresentam as teorias comumente utilizadas na pesquisa contábil, e auxiliam a entender como aplicar em cada caso estudado.

Covaleski, Evans, Luft e Shields (2006) fazem uma abordagem sobre as lentes teóricas na pesquisa sobre orçamento em especial, aplicável à pesquisa em contabilidade gerencial, que apresenta três grandes grupos, a teoria econômica, a psicológica e a sociológica.

A abordagem econômica traz fundamentalmente a teoria da agência e se preocupa com as relações entre principal e agente, com a assimetria da informação e alinhamento de interesses que

existe entre superior e subordinado (Douthit & Majerczyk, 2019). Na abordagem psicológica, Covaleski *et al.* (2006) trazem uma série de situações em que a unidade de análise é o indivíduo e como a Contabilidade afeta diretamente o comportamento e a mente do indivíduo (Blay, Douthit, & Fulmer III, 2019).

Na pesquisa com base na teoria sociológica a unidade de análise são as decisões coletivas. A abordagem da teoria da contingência busca entender a influência de alguns fatores, como a incerteza do ambiente, escolha estratégica e estrutura organizacional no desempenho da organização (Otley, 2016). A abordagem institucional é utilizada na perspectiva sociológica e busca o entendimento das influências externas e internas no desenvolvimento das atividades organizacionais (Kaufman & Covaleski, 2019).

Neste campo, a literatura tem discutido como as entidades públicas adotam sistemas de controle gerencial na perspectiva empresarial (Lepori & Montauti, 2020) para compreender os problemas da lógica de uma entidade pública e da lógica de entidade empresarial, uma visando o lucro e outra visando à prestação dos serviços ao cidadão.

Observamos que na atualidade a pesquisa em Contabilidade utiliza diferentes correntes teóricas para interpretar os fenômenos que exigem adaptações e alterações dos métodos de pesquisa para poder nos aproximar da realidade. A multidisciplinariedade e o uso intercambiado de teorias e abordagens de pesquisa, não somente numa única corrente, aumenta a possibilidade de encontrarmos soluções para os problemas que se apresenta (Pereira, Constantino, Sauerbronn, & Macedo, 2019).

Apresentamos a pesquisa qualitativa como oportunidade para explorar os fenômenos e problemas do dia a dia, compreender os significados dos sistemas contábeis e de controle de gestão para as pessoas e organizações, além das generalizações estatísticas, que nos ajudam a compreender a realidade. Convidamos os pesquisadores a conduzir seus estudos e se engajarem na pesquisa qualitativa na perspectiva de aumentar o conhecimento e gerar contribuições para a teoria e prática da Contabilidade.

Referências

- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 819–841. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.007>
- Almeida, K. K. N., & França, R. D. (2021). *Teorias aplicadas à pesquisa em contabilidade: uma introdução às Teorias Econômicas, Organizacionais e Comportamentais*. Editora UFPB, João Pessoa. Disponível em <http://www.editora.ufpb.br/sistema/press5/index.php/UFPB/catalog/book/758>

- Angonese, R., & Lavarda, C. E. F. (2014). Analysis of the Factors Affecting Resistance to Changes in Management Accounting Systems. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 214–227. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201410810>
- Arnold, M. C., & Gillenkirch, R. M. (2015). Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: an experimental study. *Accounting, Organizations and Society*, 43, 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.02.002>
- Bernd, D. C., Beuren, I. M., Pazetto, C. F., & Lavarda, C. E. F. (2022). Antecedents of Commitment to Budgetary Goals. *Revista de Administração Contemporânea*, 26(2), e200018–e200018. <https://doi.org/10.1590/1982-7849RAC2022200018.EN>
- Blay, A., Douthit, J., & Fulmer III, B. (2019). Why don't people lie? Negative affect intensity and preferences for honesty in budgetary reporting. *Management Accounting Research*, 42, 56-65. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.05.001>
- Bogt, H., & Helden, J. (2012). The practical relevance of management accounting research and the role of qualitative methods therein. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 265–273. <https://doi.org/10.1108/11766091211257470>
- CAPES (2021). Plataforma Sucupira. Cursos Avaliados e Reconhecidos. Disponível em <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/programa/quantitativos/quantitativoBuscaAvancada.xhtml>
- Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. (Eds.). (2006). Handbook of management accounting research. Elsevier.
- Covaleski, M. A., Evans, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. In: Christopher Chapman, Antony G. Hopwood and Michael D. Shields. *Handbook of Management Accounting Research*, 15(1), 587–624. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02006-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02006-2)
- Crespo, N. F., Rodrigues, R., Samagaio, A., & Silva, G. M. (2019). The adoption of management control systems by start-ups: Internal factors and context as determinants. *Journal of Business Research*, 101, 875–884. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.11.020>
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2021). *Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Penso Editora.
- Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 344-401. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.001>
- Douthit, J., & Majerczyk, M. (2019). Subordinate perceptions of the superior and agency costs: Theory and evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 78, 101057. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.07.003>

- Espejo, M. M. dos S. B., & Eggert, N. S. von. (2016). Why has not it worked? An empirical application of the extended Burns and Scapens' framework within the implementation of a controlling department. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(73), 43–60.
<https://doi.org/10.1590/1808-057x201702820>
- FEAUSP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (2020). Programa de pós-graduação em contabilidade completa 50 anos. Disponível em <https://www.fea.usp.br/fea/noticias/programa-de-pos-graduacao-em-contabilidade-completa-50-anos>
- Kaufman, M., & Covaleski, M. A. (2019). Budget formality and informality as a tool for organizing and governance amidst divergent institutional logics. *Accounting, Organizations and Society*, 75, 40-58. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.10.003>
- Lepori, B., & Montauti, M. (2020). Bringing the organization back in: Flexing structural responses to competing logics in budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 80, 101075. <https://doi.org/10.1016/j.AOS.2019.101075>
- Major, M. J. (2017). Positivism and “alternative” accounting research. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(74), 173-178. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201790190>
- Major, M. J., & Vieira, R. (2018). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática - 2ª Edição*. Escolar Editora.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Peleias, I. R., Silva, G. P. D., Segreti, J. B., & Chiroto, A. R. (2007). Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18, 19-32. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000300003>
- Pereira, R. C. M., Constantino, F. de F. da S., Sauerbronn, F. F., & Macedo, M. A. da S. (2019). Pesquisa qualitativa em contabilidade: um panorama de sua evolução no congresso ANPCONT à luz da literatura internacional. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 16(41), 204-224. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n41p204>
- Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94–111. <https://doi.org/10.1108/11766090610670640>
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, P. B. (2013). *Metodologia de pesquisa*. 5. ed. Editora Penso
- Soares, S. V., Richartz, F., Voss, B. de L., & Freitas, C. L. de. (2012). Evolução do currículo de Contabilidade no Brasil desde 1809. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 10(30), p. 27–42. DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v10n30p27-42>

Wanderley, C. de A., Miranda, L. C., Meira, J. M. de, & Cullen, J. (2011). Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 8(2), 111–121.
<https://doi.org/10.4013/base.2011.82.01>