

## **EPC16 - DISCUSSÃO PARADIGMÁTICA EM CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA CRÍTICA À INTERPRETAÇÃO KUHNIANA NA ACADEMIA CONTÁBIL**

### **Autoria**

Tassiani Aparecida dos Santos de Oliveira  
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

Flaviano Costa  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

### **Resumo**

Esta investigação teve como objetivo analisar a discussão paradigmática existente na academia, em âmbito internacional. Para tanto, a análise da discussão paradigmática existente em contabilidade gerencial demonstrou inconsistências conceituais quanto à utilização do conceito de paradigma cunhado por Tomas Kuhn. Nesse ensaio teórico, defende-se a ideia que a discussão paradigmática tem andado por caminhos ?tortuosos? em contabilidade gerencial. O trabalho apresentado dá subsídios para compreender que a visão multiparadigmática, a proposta de straddling paradigm e o tratamento correlato dos termos epistemologia, metodologia e paradigmas são concepções contraditórias com os conceitos kuhnianos preconizados na obra ?A Estrutura das Revoluções Científicas?. Ao reafirmar os resultados encontrados da pesquisa apresenta-se a sua principal contribuição: a contabilidade está situada em um período pré-paradigmático, com a ausência de um paradigma na pesquisa. Do ponto de vista dessa pesquisa, argumenta-se que a obra de Tomas Kuhn deve ser utilizada com cautela pela comunidade de contabilidade gerencial, visto que não deve ser integralmente aplicada à contabilidade. Nesse contexto, sugere-se que as pesquisas em contabilidade gerencial evidenciem aspectos sociais como crenças, valores e relações de poder existentes na academia, e sua relação com o resultado científico; dando luz à uma visão subjetiva do conhecimento.

## DISCUSSÃO PARADIGMÁTICA EM CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA CRÍTICA À INTERPRETAÇÃO KUHNIANA NA ACADEMIA CONTÁBIL

### RESUMO

Esta investigação teve como objetivo analisar a discussão paradigmática existente na academia, em âmbito internacional. Para tanto, a análise da discussão paradigmática existente em contabilidade gerencial demonstrou inconsistências conceituais quanto à utilização do conceito de paradigma cunhado por Tomas Kuhn. Nesse ensaio teórico, defende-se a ideia que a discussão paradigmática tem andado por caminhos “tortuosos” em contabilidade gerencial. O trabalho apresentado dá subsídios para compreender que a visão multiparadigmática, a proposta de *straddling paradigm* e o tratamento correlato dos termos epistemologia, metodologia e paradigmas são concepções contraditórias com os conceitos *kuhnianos* preconizados na obra “A Estrutura das Revoluções Científicas”. Ao reafirmar os resultados encontrados da pesquisa apresenta-se a sua principal contribuição: a contabilidade está situada em um período pré-paradigmático, com a ausência de um paradigma na pesquisa. Do ponto de vista dessa pesquisa, argumenta-se que a obra de Tomas Kuhn deve ser utilizada com cautela pela comunidade de contabilidade gerencial, visto que não deve ser integralmente aplicada à contabilidade. Nesse contexto, sugere-se que as pesquisas em contabilidade gerencial evidenciem aspectos sociais como crenças, valores e relações de poder existentes na academia, e sua relação com o resultado científico; dando luz à uma visão subjetiva do conhecimento.

**Palavra-chave:** paradigma; contabilidade gerencial; integração entre paradigmas; monoparadigma; multiparadigma.

### 1 INTRODUÇÃO

A obra de Zimmerman (2001) publicada no periódico *Journal of Accounting and Economics* (JAE) gerou uma extensa repercussão na academia contábil, em especial em contabilidade gerencial. O autor advogou a favor de um *mainstream* para a área gerencial composto por trabalhos positivistas com base econômica neoclássica e também por pesquisas empíricas com base em teorias comportamentais e organizacionais funcionalistas (Ryan, Scapens & Theobald, 2002; Baxter & Chua, 2003; Lukka, 2010).

Em resposta, Hopwood (2002), Luft e Shields (2002), Lukka e Mouritsen (2002) e Ittner e Lacker (2002) – os autores que provocaram a ira de Zimmermann (Frezatti, et. al, 2009) – publicaram em outros meios de comunicação científico pontos de concordância e discordância sobre os comentários proferidos por Zimmerman (2001).

Esse debate trouxe à tona críticas ao desenvolvimento das pesquisas em contabilidade gerencial e, como pano de fundo, a discussão da aceitação ou não do *mainstream* econômico norte-americano como paradigma da contabilidade. A pesquisa em contabilidade gerencial, em geral, tem dado atenção à abordagem econômica como único tipo de pesquisa no campo (Kremer & Suave, 2012). Alguns autores defenderam novas formas epistemológicas, como a Interpretativista e a Teoria Crítica (Lukka, 2010; Lourenço & Suerbronn, 2016). Outros autores advogaram em prol de uma visão multiparadigmática (Burrell & Morgan, 1979; Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2009; Lukka, 2010; Frezatti, Aguiar, Wanderley & Malegueño, 2015; Wijaya, Ludigdo, Baridwan & Prihatiningtias, 2015).

Malmi (2010) e Merchant (2010) destacaram paradigmas como úteis para qualquer comunidade científica. Sendo, um conjunto de pressupostos, conceitos, valores e práticas que constituem a forma de ver a realidade; os paradigmas promovem foco, sinergia de esforços e auxiliam a comunidade científica a acumular conhecimento sobre aspectos específicos.

Portanto, constituem, assim, o que Kuhn (2013) chamou de ciência normal: “A ciência normal, atividade que consiste em solucionar quebra-cabeças, é um empreendimento altamente cumulativo, extremamente bem-sucedido no que toca ao seu objetivo: a ampliação contínua do alcance e da precisão do conhecimento científico” (Kuhn, 2013, pg. 127).

Todavia, os pesquisadores da área contábil teceram críticas ao modelo de pesquisa proposto pela ciência normal e, conseqüentemente, ao modelo de pesquisa paradigmático. Para Lukka (2010), o conceito de ciência normal pressupõe uma falta de debate sobre o paradigma vigente. Malmi (2010) afirmou que, quando não há críticas e sim aceitação de pressupostos, há a possibilidade de ingresso em um mundo místico, de crenças e de religião, o que, para o autor, parece ser o que acontece com o paradigma. Lukka (2010) ainda afirmou que, na ciência normal, os pesquisadores não têm consciência de suas escolhas epistemológicas e metodológicas, já que aprendem a seguir os passos de seus professores; e utilizam as teorias e metodologias familiares ao campo científico em que estão inseridos. Isso ocorre porque as características da ciência normal são legitimadas pelo sucesso e prestígio que fornecem aos pesquisadores que seguem esse modelo, e, portanto, o paradigma não é questionado.

Dessa forma, diversos autores protestaram que o paradigma dominante limita o desenvolvimento das pesquisas em contabilidade gerencial (Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2009; Lukka, 2010, Malmi, 2010; Merchant, 2010). E que, outras abordagens, e também uma visão multiparadigmática, poderiam auxiliar o desenvolvimento científico da área (Norreklit, Norreklit & Israelson, 2006; Kakkuri-Knuuttila, Lukka & Kuorikoski, 2008; Davila & Oyon, 2008; Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2009; Lukka, 2010; Modell, 2010; Wijaya, Ludigdo, Baridwan & Prihatiningtias, 2015). Para Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) o monoparadigma é altamente limitador e nocivo ao crescimento da área, além de trazer conseqüências políticas e de poder ao campo científico.

Dito isso, salienta-se que o posicionamento de diversos pesquisadores em contabilidade gerencial é da existência de paradigma no campo científico. Mas, para eles, o modelo de ciência normal, proposto por Kuhn (2013), não deve ser adotado; posto que defendem a existência de múltiplos paradigmas, propiciando uma pluralidade nas pesquisas do campo. Contudo, poder-se-ia dizer que essa discussão é uma questão semântica. Mas não o é. Esses autores deixaram claro em seus discursos a crítica direcionada à ciência normal e o posicionamento a favor de multiparadigmas. Nesse sentido, recorreram ao conceito de paradigma de forma incorreta. Nesse contexto, essa pesquisa utiliza-se da contextualização apresentada para analisar a discussão paradigmática presente no campo científico em contabilidade gerencial à luz da obra de Tomas Kuhn: “A Estrutura das Revoluções Científicas”. E, portanto, este trabalho tem por objetivo analisar se os pressupostos defendidos por pesquisadores da área são congruentes com os conceitos paradigmáticos *kuhnianos*.

## **2 CONCEITOS PARADIGMÁTICOS PELA CONCEPÇÃO KUHNIANA**

Ao introduzir o conceito de paradigma para a discussão da área contábil faz-se necessário resgatar o trabalho de Kuhn (2013), pesquisador que cunhou o termo na ciência e que explica como esta se desenvolve a partir de revoluções paradigmáticas. Kuhn (2013) utilizou, em seu livro intitulado “A Estrutura das Revoluções Científicas”, os termos paradigma, ciência normal, anomalias, crises e revolução científica. E ainda estabeleceu a existência de dois períodos científicos: o período pré-paradigmático e o período paradigmático. Ao tratar de paradigma, o autor definiu como “um conjunto de ilustrações recorrentes e quase padronizadas de diferentes teorias nas suas aplicações conceituais, instrumentais e na observação” (Kuhn, 2013, pg. 115).

Segundo Kuhn (2013, pg.72) paradigma pode ser definido como realizações científicas que partilham duas características: capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários, afastando-os das demais atividades científicas; e, realizações, suficientemente, abertas que permitam que toda espécie de problemas possa ser resolvida pelo grupo definido de praticantes da ciência. Deste modo, com essas características, pode-se afirmar que o paradigma constitui práticas científicas que incluem, ao mesmo tempo, lei, teoria, aplicação e instrumentação, proporcionando um modelo do qual surge a tradição da pesquisa científica.

Entretanto, ao tratar do modelo de desenvolvimento científico de Kuhn (2013) é preciso ter em mente que este apenas acontece em ciências amadurecidas, uma vez que “a aquisição de um paradigma é um sinal de maturidade no desenvolvimento de qualquer campo científico” (Kuhn, 2013, pg. 73). O historiador da ciência (2013) asseverou que os campos científicos, em sua fase inicial, não possuem paradigmas e o que se vê é um número de escolas e sub-escolas, com variantes teóricas, em competição e enfatizando um conjunto de fenômenos observados, os quais, suas teorias podem explicar melhor.

Assim, Kuhn (2013, pg. 73) esclarece “a possibilidade de uma espécie de pesquisa científica sem paradigma”. Esse período da ciência, em que não há paradigmas, é conhecido como pré-paradigmático. E caracteriza-se por um número de escolas e sub-escolas em competição, as quais apresentam variantes teóricas. Cada uma dessas escolas enfatiza, como observações paradigmáticas, um conjunto particular de fenômenos que suas teorias podem explicar melhor, os demais fenômenos ou observações permanecem como problemas especiais para investigações posteriores (Kuhn, 2013, pg. 75). Em adição, Kuhn (2013) alegou que, em épocas diferentes, todas as escolas fazem contribuições ao corpo de conceitos, fenômenos e técnicas que se tornarão o primeiro paradigma aceito na área científica.

Com base nessa descrição dos períodos científicos e do conceito paradigmático, é importante analisar se a contabilidade gerencial possui um paradigma, considerando os conceitos de Kuhn (2013), ou se ainda está em uma fase pré-paradigmática, com discussões e competições de diversas correntes teóricas, sem ainda possuir uma tradição de pesquisa legitimada pela academia. Para tanto, o próximo capítulo apresentará a visão paradigmática e a interpretação da obra de Tomas Kuhn vigente na disciplina científica de contabilidade gerencial.

### **3 DISCUSSÃO PARADIGMÁTICA NA ACADEMIA CONTÁBIL**

O debate sobre paradigma é recente e ainda incipiente. Os primeiros trabalhos sobre paradigma em contabilidade datam da década de 1970. Esses estudos discutiram a existência de paradigmas em contabilidade gerencial e apontaram a disciplina como multiparadigmática (Wells, 1976 *apud* Lukka, 2010; Hakansson, 1978 *apud* Lukka, 2010; Burrell & Morgan, 1979 *apud* Lukka, 2010).

Mais recentemente, o trabalho de Zimmerman (2001) afluorou na comunidade científica a reflexão sobre paradigma e desenvolvimento científico em contabilidade gerencial. Há quase 15 anos desde sua publicação, embora seja um tema relevante para a ciência contábil, percebem-se, ainda, poucas discussões por pesquisadores da área. A discussão sobre paradigma na ciência é importante, sobretudo, pois evidencia valores implícitos no campo científico (Lukka, 2010).

Dentre esses estudos, destaca-se no cenário mundial a edição especial da revista MAR de 2010, que com o intuito de discutir paradigma em contabilidade gerencial publicou quatro artigos, sendo eles, Lukka (2010), Malmi (2010), Merchant (2010) e Modell (2010).

O estudo de Lukka (2010) teve por objetivo demonstrar aos pesquisadores que existem diferentes abordagens para a pesquisa em contabilidade gerencial. Esse trabalho foi construído com base nos conceitos paradigmáticos discutidos por Kuhn (1967) e, dentro de sua análise, o autor afirmou ser inocente a visão paradigmática apresentada: a contabilidade

não deve ser uma disciplina de apenas um paradigma, embora, na prática, seja dominada pelo paradigma econômico norte-americano. A visão paradigmática leva à homogeneidade e é eficaz no acúmulo de conhecimento, conforme o conceito de ciência normal. Porém, a multiplicidade de abordagens na pesquisa traz novas possibilidades ao tratar problemas ignorados pelo *mainstream* (Lukka, 2010).

Lukka (2010) alegou que na ciência normal muitos pesquisadores seguem os passos de seus mestres sem se preocuparem com pressupostos epistemológicos, teóricos e metodológicos. Adotam, assim, modelos prontos, publicados pela literatura recente da área e, dessa forma, as contribuições de suas pesquisas são marginais. Esse contexto é legitimado, posto que os pesquisadores são aceitos pela comunidade e obtêm sucesso ao resolver os problemas da ciência normal.

Após grande crítica ao modelo paradigmático, Lukka (2010) assegurou que as principais contribuições da teoria *kuhniana* são as implicações sociais e de valores, presentes na comunidade acadêmica, ao empreendimento científico. Dessa forma, o autor declarou que não só aspectos cognitivos-neurais influenciam a ciência e seu desenvolvimento, mas também aspectos sociais. Lukka (2010) destacou que esses aspectos auxiliam na introdução de novos pesquisadores ao mundo acadêmico. Mas também, ao formar grupos, estes podem levar ao dogmatismo, a questões políticas e ignorar problemas importantes para o campo científico.

Malmi (2010), ao apresentar seu trabalho, também objetivou demonstrar à comunidade científica prós e contras de um paradigma na pesquisa. O autor declarou que a visão paradigmática de Kuhn, em especial a ciência normal, traz benefícios ao desenvolvimento da disciplina: a ciência normal auxilia novos pesquisadores a se familiarizarem com o campo científico por meio de suas regras; e, promove sucesso para aqueles que trabalham dentro dessas regras, o que leva mestres a orientarem seus pupilos a se enquadrarem dentro do paradigma. Contudo, Malmi (2010) afirmou que paradigmas podem ser problemáticos: após um período de sucesso, seus resultados tornam-se marginais e limitados a um objeto de pesquisa específico. Ainda, o paradigma produz uma elite acadêmica, e como sabido, as elites têm a habilidade e a tendência de reter privilégios. Esse último pode explicar porque paradigmas são tão difíceis de serem alterados.

Para melhor argumentar, Malmi (2010) ilustrou três casos relacionados às suas experiências pessoais. No primeiro caso, o autor mencionou a dificuldade para publicar uma pesquisa com abordagem construtivista. Segundo ele, na abordagem construtivista, a pesquisa por si é vista como uma contribuição teórica e, portanto, não há teoria para guiar os achados da pesquisa. E afirmou que investigações que contribuem com o mundo prático não são bem vistas por paradigmas.

No segundo caso, o autor fez uma pesquisa indutiva, ou seja, foi a campo e formou proposições com o objetivo de testá-las posteriormente. O artigo foi rejeitado por uma revista de alto impacto da área contábil. Os editores argumentaram que havia pouca teoria e que esta deveria ser desenvolvida de forma dedutiva. Além disso, o número pequeno de observações era uma limitação da pesquisa. Para o autor, claramente foi uma tentativa de encaixar qualquer tipo de pesquisa da área de contabilidade em um paradigma.

No terceiro caso, Malmi (2010) afirmou que ao tentar publicar um artigo sobre a discussão paradigmática de Zimmerman (2001), porém com uma solução divergente, foi silenciado pela comunidade científica. Os pesquisadores, Malmi e Granlund (2009), sugeriram que a comunidade científica se beneficiaria caso outras abordagens teóricas fossem aceitas além do paradigma estabilizado: *mainstream* econômico norte-americano. O artigo foi submetido para a JAE, contudo, foi rejeitado. A revista argumentou que a crítica produzida por Zimmerman (2001) foi a convite da JAE, e que o artigo submetido não estava de acordo com as políticas editoriais. Para Malmi (2010), esse exemplo é típico de um paradigma na ciência, no qual o editor define qual é o problema relevante para a comunidade científica e

qual a solução aceita, no paradigma. Contudo, se algum pesquisador discorda e tenta empregar outra solução é marginalizado.

Para a edição especial da MAR, Merchant (2010) realizou um estudo paradigmático pela perspectiva norte-americana e, em específico, discutiu as pesquisas consideradas de “valor” pela comunidade. O autor alegou que os editores das revistas de alto impacto definem quais são as características consideradas “boas” pela academia contábil, ou seja, definem as regras do campo científico. Dessa forma, as revistas influenciam nos problemas estudados, na teoria utilizada e nos métodos escolhidos e estão restringindo o desenvolvimento das pesquisas em contabilidade.

Merchant (2010) evidenciou como são raras as publicações em contabilidade gerencial nos cinco periódicos considerados de alto impacto pela comunidade norte-americana: *Contemporary Accounting Research (CAR)*, *Journal of Accounting and Economics (JAE)*, *Journal of Accounting Research (JAR)*, *Research of Accounting Studies (RAST)* e *The Accounting Review (TAR)*. Essas revistas vêm publicando, predominantemente, investigações com testes empíricos de modelos baseados na teoria econômica e utilização de base de dados com tratamento estatístico.

Quais são os efeitos dos valores impostos pela academia contábil? Para aqueles que insistem em trabalhar fora do *mainstream*, a penalidade é a marginalização da academia. Assim, para os pesquisadores norte-americanos que têm interesse em áreas de pesquisa *non-mainstream* uma opção é utilizar teorias econômicas, modelos estatísticos e grandes bases de dados. Outra opção é submeter seus achados em revistas menos conceituadas. E a terceira opção é fazer uma carreira acadêmica fora dos EUA, especialmente na Europa (Merchant, 2010).

Por fim, o trabalho de Modell (2010) propôs um *mix* metodológico, combinando métodos qualitativos e quantitativos, em contabilidade gerencial. Para o autor, esse *mix* pode auxiliar na integração entre o *mainstream* norte-americano e os paradigmas alternativos; e, então, defende que o *mix* pode auxiliar no diálogo entre paradigmas e na adesão de uma abordagem inter-paradigmática.

De encontro com o trabalho apresentado por Modell (2010), recentemente os debates sobre paradigma lidam com a possibilidade e a natureza de “*straddling paradigms*” em contabilidade gerencial. Kakkuri-Knuuttila, Lukka e Kuorikoski (2008) afirmaram que essa abordagem objetiva integrar conceitos de diferentes paradigmas em um único estudo. E, dessa forma, os estudos que utilizam essa abordagem são contrários ao conceito de incomensurabilidade do paradigma, preconizados por Kuhn (2013). Na Figura 1 são apresentados alguns trabalhos publicados em âmbito internacional sobre paradigma na contabilidade gerencial.

Compreensão da perspectiva paradigmática de periódicos acadêmicos.	(Lowe & Locke, 2005; Merchant, 2010)
Utilização do conceito paradigmático para explicar ou descrever um fenômeno.	(Richardson, 2012)
Paradigma e o desenvolvimento das pesquisas científicas.	(Luft & Shields, 2003; Norreklit, Norreklit & Israelsen, 2006; Granlund & Lukka, 2017)
<i>Straddling paradigm</i> : mix de métodos ou abordagens teóricas e epistemológicas.	(Hopper & Powell, 1985; Kakkuri-Knuuttila, Lukka & Kuorikoski, 2008; Davila & Oyon, 2008; Modell, 2009; Valvio & Sirén, 2010; Wijaya, Ludigdo, Baridwan & Prihatiningtias, 2015)

**Figura 1. Pesquisas paradigmáticas em contabilidade gerencial**

Fonte: Elaborado pelos autores.

Dentre os trabalhos apresentados, verifica-se que grande parte destes tratam do “*straddling paradigms*”. As variações apresentadas estão entre o *mix* de métodos ou o *mix* de paradigmas (ou abordagens teóricas e epistemológicas). Wijaya, Ludigdo, Baridwan e Prihatiningtias (2015) sugeriram um *mix* de métodos de pesquisa em contabilidade gerencial, entre o paradigma interpretativista e positivista. Davila e Oyon (2008) trataram de escolas paradigmáticas (econômica/quantitativa, interpretativa/estudo de caso, crítica/histórica), e afirmaram ser desnecessária a dominação de uma escola, sendo a colaboração um aspecto que pode levar a um maior progresso do campo científico.

Outros trabalhos, em menor intensidade, foram realizados na literatura contábil sobre essa temática, conforme demonstrado na Figura 1. O trabalho de Lowe e Locke (2005) analisou a perspectiva metodológica das revistas britânicas, ou paradigmas, categorizadas em interpretativa / crítica ou funcionalista / positivista. Enquanto, Richardson (2012) discutiu o artigo publicado por Parker (2012) sobre pesquisas qualitativas; em específico, analisou a natureza multiparadigmática das pesquisas qualitativas e sua relação com a prática. Neste artigo, não há discussão sobre paradigma, o autor define as pesquisas analisadas como parte de um paradigma interpretativista, empirista e crítico.

Assim, as análises das publicações sobre paradigmas em contabilidade evidenciaram que, após a publicação da pesquisa de Zimmerman (2001), os pesquisadores da área, de maneira homogênea, compartilharam uma visão multiparadigmática, multiteórica ou de *straddling paradigm*; rejeitando, em especial, o monoparadigma econômico como orientador do campo científico.

#### 4 POSICIONAMENTO CRÍTICO DOS PESQUISADORES

Ao analisar o debate paradigmático presente no campo científico contábil apreende-se uma propagação da visão multiparadigmática, multiteórica ou de *straddling paradigm*. Nesse artigo, propõe-se que não é possível discutir paradigma na área de contabilidade, visto que, segundo os conceitos de Kuhn (2013), a contabilidade gerencial está em um período pré-paradigmático; portanto, sem a existência de um paradigma. Poderá dizer-se que existe uma inconsistência semântica e que ao tratar de paradigma os pesquisadores se referem a modelos epistemológicos, teóricos ou metodológicos. Contudo, ao discutir, especialmente, as obras de Lukka (2010) e Modell (2010), tornar-se evidente que não o é. O que se torna perceptível é a propagação de inconsistências conceituais referentes ao paradigma *kuhniano*. Nesse sentido, tem-se a utilização do termo paradigma de duas formas diferentes, assim como efetuada pelo próprio Tomas Kuhn (2013): discussão conceitual do que é um paradigma e; implicações do mundo de crenças, valores e poder à ciência.

Iniciar-se-á pelo segundo caso. O termo paradigma foi cunhado na obra de Tomas Kuhn (2013), primordialmente, para explicitar como a ciência progride, com as quebras de paradigmas decursivo de revoluções científicas. Esse modelo histórico de desenvolvimento científico surgiu em contraposição ao positivismo lógico e ao modelo de falsificação de Popper. Contudo, no decorrer de sua obra, o historiador da ciência demonstrou as implicações que crenças, valores e poder – partilhadas por uma comunidade científica – acarretam no progresso científico.

Esses aspectos, pertencentes à tradição científica de uma determinada disciplina, caracterizam-se como presentes em períodos paradigmáticos e apresentam-se como a concepção de mundo de determinada comunidade científica. Mas, estes não foram explorados em seu livro: “Como alguns pesquisadores conseguem converter todos os membros de sua profissão a sua maneira de ver a ciência e o mundo? O que leva um grupo a abandonar uma tradição de pesquisa normal por outra?” (Kuhn, 2013, pg. 241-242). Com esses

questionamentos, o autor objetivou abrir caminhos para futuras investigações de implicações sociais no mundo científico.

Essa dimensão é depreendida como a principal contribuição da obra *kuhniiana* e, portanto, é importante que seja explorada. Posteriormente, Tomas Kuhn indicou que esta dimensão está presente em todos os períodos da ciência – incluindo, assim, o período pré-paradigmático. Em contabilidade, Malmi (2010) e Merchant (2010) seguiram sua discussão por esse segundo caminho.

Malmi (2010) debateu aspectos paradigmáticos nas pesquisas em contabilidade gerencial e ressaltou prós e contras desse período científico. Após pontuar como um fator positivo a facilidade na familiarização de novos pesquisadores no campo de pesquisa, o autor afirmou ser problemática a existência de paradigmas na pesquisa. Estes, segundo o autor, implicam em questões de crenças, valores e poder.

Nesse sentido, o artigo de Malmi (2010) assinalou a principal contribuição teórica aceita pela academia da obra de Tomas Kuhn: fatores ocultos presentes na investigação científica. Embora Malmi (2010) tenha feito uma crítica aos fatores sociais e relacionou-os aos paradigmas – assinalando-os como problemáticos - é salutar compreender que estes aspectos estão presentes na ciência – independentemente da presença ou ausência de paradigmas - e devem ser estudados para que os resultados científicos sejam compreendidos à luz das crenças, valores e relações de poder existentes na academia.

Igualmente à obra de Malmi (2010), Merchant (2010) discorreu sobre as questões de crenças, valores e poder existentes na comunidade acadêmica. O autor não discutiu a existência de paradigma no sentido estreito de Tomas Kuhn, mas enfocou na maneira pela qual a tradição específica de pesquisa pode limitar o desenvolvimento do campo científico. Pode-se afirmar que o trabalho de Merchant (2010) exemplifica o modo pelo qual as crenças, valores e relações de poder constroem a concepção de mundo da comunidade científica. Ao final da obra de Tomas Kuhn (2013) é possível distinguir que a ciência não é sempre racional e neutra – embora tenha sido uma assertiva muito criticada de sua obra, posteriormente o autor reafirma a racionalidade da ciência mantendo, mesmo assim, a visão paradigmática.

Retomando as utilizações do termo paradigma, o primeiro caso, que se refere ao conceito paradigmático, é o responsável pelo maior número de erros e inconsistências presentes na literatura contábil. Para Kuhn (2013, p. 115) paradigma é “um conjunto de ilustrações recorrentes e quase padronizadas de diferentes teorias nas suas aplicações conceituais, instrumentais e na observação”. Essa definição ilustra paradigmas como um modelo de regras que orientam determinada comunidade científica na elaboração de suas pesquisas. Esse modelo, por sua vez, guia pesquisadores em padrões epistemológicos, teóricos e metodológicos aceitos como “bons” pela comunidade acadêmica. Nessa concepção, Lukka (2010) defendeu uma visão multiparadigmática na pesquisa. Enquanto Modell (2010) e outros autores advogaram em prol do *straddling paradigm*.

Em congruência com o trabalho de Modell (2010), diversos autores defenderam a integração dos conceitos de diferentes paradigmas em um único estudo: *straddling paradigm*. Como já mencionado, os estudos que utilizam essa abordagem são contrários ao conceito de incomensurabilidade de paradigmas, preconizado por Kuhn (2013). Nessa concepção, não há diálogo entre paradigmas, posto que estes divergem em sua visão de mundo e, nesse sentido, segundo Kuhn (2013), a conversa entre eles é uma conversa entre surdos. A incomensurabilidade afirma que não há comunicação entre paradigmas. Assim, os fatos não podem avaliar as disputas científicas, dado que são moldados pelo paradigma vigente. A rigor, não existe fato puro, este está carregado de teoria (Kuhn, 2013). Nesse sentido, ao advogar a favor da integração de diferentes paradigmas incorre-se no pecado de desconsiderar as diferentes concepções de mundo, correndo um risco de invalidar os resultados da investigação na tentativa de fazer dialogar diferentes paradigmas. Ainda, pode-se afirmar que

para os autores supracitados, paradigmas são sinônimos de abordagens metodológicas e epistemológicas. Ao tratar dessa forma, limitam o conceito introduzido por Tomas Kuhn. E cometem outra falha conceitual.

Em seu trabalho, Lukka (2010) asseverou que, na prática, a contabilidade é uma disciplina monoparadigmática, pois é dominada pela abordagem econômica norte-americana. Contudo, o autor defendeu a indispensabilidade da existência de múltiplos paradigmas em contabilidade gerencial, visto que nesse modelo o desenvolvimento do campo científico seria mais efetivo. Nesse sentido, Lukka (2010) afirmou que a ciência normal restringe novas abordagens na pesquisa e, portanto, o modelo de ciência normal não deve ser adotado.

Ao utilizar a obra de Tomas Kuhn (1967) como parâmetro na discussão paradigmática, o autor supracitado incorre em uma inconsistência conceitual. Em “A estrutura das revoluções científicas”, Tomas Kuhn define paradigmas como períodos vigentes em comunidades científicas em que há a dominação de uma determinada tradição na pesquisa. Kuhn (2013) definiu como sendo realizações científicas que partilham duas características: capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários, afastando-os das demais atividades científicas; e, realizações, suficientemente, abertas que permitam que toda espécie de problemas possa ser resolvida pelo grupo definido de praticantes da ciência (Kuhn, 2013, pg.72). Nesse conceito, paradigmas estão relacionados aos aspectos de crenças, valores e poder, partilhados por determinado grupo de pesquisadores. Assim, é notório que o conceito paradigmático carrega em sua essência a partilha – e não a multiplicidade – de aspectos culturais por determinada comunidade científica. Dada a definição conceitual de Tomas Kuhn (2013), afirma-se que não é possível a existência de multiparadigmas em uma disciplina científica.

Contudo, Kuhn (2013) estabeleceu a existência de um período na ciência em que não há paradigmas orientando as investigações. Nesse período o que se percebe é a existência de múltiplas escolas científicas, cada qual com sua tradição de pesquisa, em disputa pela homogeneidade na disciplina. Nessa concepção, a presente pesquisa defende o pressuposto de que, ao tratar a discussão paradigmática por um olhar *kuhniano*, a contabilidade gerencial está situada em um período pré-paradigmático, com a existência de duas escolas: a econômica e a alternativa. Destarte, não se pode atribuir essa disciplina como paradigmática, pois nesta não existe apenas uma tradição de pesquisa vigente e esta não atende aos critérios de cientificidade estabelecidos por Kuhn (2013) em uma ciência madura. Consequentemente, tampouco se pode incorrer no lapso de advogar em prol de uma visão multiparadigmática.

## 5 CONCLUSÃO

Esta investigação teve como objetivo analisar a discussão paradigmática existente na academia, em âmbito internacional. Para tanto, a análise da discussão paradigmática existente em contabilidade gerencial demonstrou inconsistências conceituais quanto a utilização do conceito paradigma cunhado por Tomas Kuhn. As pesquisas de Lukka (2010) e Merchant (2010) são exemplos dessas inconsistências: a defesa de uma visão multiparadigmática; a proposta de integração de diferentes paradigmas; e a utilização dos conceitos epistemologia, metodologia e paradigmas, como similares.

Nesse ensaio teórico, defende-se a ideia que a discussão paradigmática tem andado por caminhos “tortuosos” em contabilidade gerencial. O trabalho apresentado dá subsídios para compreender que a visão multiparadigmática, a proposta de *straddling paradigm* e o tratamento correlato dos termos epistemologia, metodologia e paradigmas são concepções contraditórias com os conceitos *kuhnianos* preconizados na obra “A Estrutura das Revoluções Científicas”. A partir da profunda e minuciosa análise da obra de Tomas Kuhn esta pesquisa defende o pressuposto de que não há paradigma em contabilidade gerencial, sendo esta situada no período pré-paradigmático com a presença de duas escolas competidoras: a escola econômica e a escola alternativa.

Ao reafirmar os resultados encontrados da pesquisa apresenta-se a sua principal contribuição: evidencia-se que, pelo posicionamento divergente em relação à discussão paradigmática presente na academia contábil construído por uma abordagem epistemológica Interpretavista da obra de Tomas Kuhn, a contabilidade está situada em um período pré-paradigmático, com a ausência de um paradigma na pesquisa.

Esses resultados suscitam um questionamento: existe paradigma em ciências sociais? Para a ciência contábil, no estudo da contabilidade gerencial, a resposta foi negativa. Outras disciplinas mais antigas nas ciências sociais, como psicologia e sociologia, também compartilharam dessa preocupação.

Na psicologia, a autora Caniato (2005) realizou uma resenha a fim de discutir a questão dos paradigmas em psicologia. Para tal cita o trabalho da Prof. Iray Carone, funcionária aposentada do IPUSP/SP, que estuda há muitos anos a questão presente em seu livro “A Psicologia tem paradigmas?”. Dessa forma, a autora fundamentou sua tese na análise de trabalhos científicos em psicologia, desde a década de 1950, que se referiam ao termo paradigmático e mencionavam Tomas Kuhn. Iray Carone indica que Tomas Kuhn cunhou a psicologia no período pré-paradigmático e, portanto, não há sentido falar em paradigma ou multiplicidade de paradigmas nessa disciplina científica. Na psicologia existe uma multiplicidade de teorias rivais com visões diferentes sobre o mesmo fenômeno; e desse modo, nenhuma é paradigmática, pois cada uma possui uma tradição de pesquisa própria (Caniato, 2005). Para Iray Carone a “febre” em sustentar a psicologia como um paradigma de pesquisa está relacionada à ânsia em afirmar que a psicologia é uma ciência. Com o objetivo de amarrar a psicologia na “camisa de força” de parâmetros cientificamente aceitos nas ciências naturais, os psicólogos que utilizam paradigma de Tomas Kuhn estão modificando os seus conceitos elementares, ou então, não compreendem sua obra (Caniato, 2005).

Na sociologia, Assis (1993) comenta as implicações da obra de Tomas Kuhn às ciências sociais. A autora discorre que, na concepção de Tomas Kuhn, as ciências sociais são definidas como pré-científicas, mas, contudo, não há diretrizes em sua obra em como uma disciplina científica poderia tornar-se ciência.

Para Assis (1993) a maneira de interpretar Kuhn, ou seja, de encaixá-lo em uma tradição mais ampla de pesquisa, de um lado realça a importância das ciências sociais como ciência, mas por outro, evidencia que só é possível adaptar o modelo *kuhniano* para as ciências sociais às custas de distorções que tornam o pensamento de Kuhn irreconhecível.

Do ponto de vista dessa pesquisa, argumenta-se que a obra de Tomas Kuhn deve ser utilizada com cautela pela comunidade de contabilidade gerencial, visto que essa também é uma ciência social. “A Estrutura das Revoluções Científicas” não deve ser integralmente aplicada à contabilidade e, ao utilizar esse modelo científico, sugere-se empregar um olhar *kuhniano* no estudo do campo científico. E, dentro do contexto *kuhniano* deve-se atentar para a localização da contabilidade no período pré-paradigmático. Ainda, acrescenta-se que Tomas Kuhn (2013) não se aprofundou na fase pré-paradigmática da ciência, visto que no contexto das ciências naturais, seu objeto de estudo, é notável a presença de paradigmas de pesquisa.

Nesse sentido, Kuhn (2013) expõe que os cientistas da natureza tendem a não defender suas escolhas do objeto de pesquisa em termos de importância social, o produto de sua ciência é destinado para o meio acadêmico e legitimado pelo paradigma dominante. Enquanto os cientistas sociais tendem a dar importância à solução de problemas de pesquisa encontrados na sociedade. Desse modo, a ciência social tem um progresso mais lento, uma vez que se preocupa com problemas práticos, não necessariamente relacionados a um paradigma. Portanto, a obra do autor dá indícios de que o modelo paradigmático talvez não seja adequado às ciências sociais, posto que essas não são orientadas por um paradigma.

Assim, reitera-se que a principal contribuição de Tomas Kuhn às ciências sociais está relacionada ao descortinar de aspectos ocultos da pesquisa: crenças, valores e relações de

poder; estes impactam a visão dos pesquisadores e, conseqüentemente, o resultado de suas pesquisas. O historiador negou a objetividade da ciência e demonstrou aspectos subjetivos subjacentes ao campo científico. Nesse sentido, Kuhn (2013, pg. 270-271) assevera que “a sobrevivência e o crescimento da ciência verifica-se pela fragilidade do controle que a humanidade possui sobre o empreendimento científico”. Nesse contexto, sugere-se que as pesquisas em contabilidade gerencial caminhem por essas trilhas – como verificado em Malmi (2010) e Merchant (2010) – e, ao utilizar o olhar *kuhniano* na pesquisa, evidencie aspectos sociais como crenças, valores e relações de poder existentes na academia, e sua relação com o resultado científico; dando luz à uma visão subjetiva do conhecimento.

## REFERÊNCIAS

- Assis, J. P. (1993). Kuhn e as ciências sociais. *Estudos avançados*, 7 (19), 133-164.
- Baxter, J.; & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research whence and whither. *Accounting, Organization and Society*, 28 (2), 97-126.
- Burrell, G.; & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis: elements of the sociology of corporate life*. London: Heinemann.
- Caniato, A. M. P. (2005). Resenha: a questão dos paradigmas na psicologia. *Psicologia & Sociedade*, 17 (3), 82-84.
- Davila, T.; & Oyon, D. (2008). Cross-paradigm collaboration and the advancement of management accounting knowledge. *Critical Perspective on Accounting*, 19 (1), 887-893.
- Frezatti, F.; Nascimento, A. R.; & Junqueira, E. (2009). Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20 (49), 6-24.
- Frezatti, F.; Aguiar, A. B.; Wanderley, C. A.; & Malagueño, R. (2015). A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. *Revista Universo Contábil*, 11 (1), 47-68.
- Granlund, M.; & Lukka, K. (2017). Investigating highly established research paradigms: Reviving contextuality in contingency theory based management accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 45 (1), 63-80.
- Hopper, T.; & Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22 (5), 429-465.

- Hopwood, A. (2002). If only there were simple solutions, but aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. *European Accounting Review*, 11 (4), 777-785.
- Ittner, C. D; & Larcker, D. F. (2002). Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *European Accounting Review*, 11 (4), 787-794.
- Kakkuri-Knuuttila, M. L; Lukka, K; & Kuorikoski, J. (2008). Straddling between paradigms: A naturalistic philosophical case study on interpretative research in management accounting. *Accounting, Organization and Society*, 33 (1), 267-291.
- Kremer, A. W.; & Suave, R. (2012). *Pesquisa científica em contabilidade gerencial: um estudo em periódicos de negócios*. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12-14 nov, 2012.
- Kuhn, T. S. (2013). *A estrutura das revoluções científicas*. (12. ed). São Paulo: Perspectiva.
- Lourenço, R. L.; & Sauerbronn, F. 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.
- Lowe, A.; Locke, J. (2005). Perceptions of journal quality and research paradigm: results of a web-based survey of British accounting academics. *Accounting, Organizations and Society*, 30 (1), 81-98.
- Luft, J.; & Shields, M. (2002). Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *European Accounting Review*, 11 (4), 795-803.
- Luft, J.; & Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organization and Society*, 28 (2), 169-249.
- Lukka, K.; & Mouritsen, J. (2002). Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *European Accounting Review*, 11 (4), 805-811.

- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21 (1), 110-115.
- Malmi, T.; & Granlund, M. (2009). In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, 18 (3), 597-620.
- Malmi, T. (2010). Reflections on paradigms in action in accounting research. *Management Accounting Research*, 21 (1), 121-123.
- Merchant, K. A. (2010). Paradigms in accounting research: A view from North America. *Management Accounting Research*, 21 (1), 116-120.
- Modell, S. (2009). In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research*, 20 (1), 208-221.
- Modell, S. (2010). Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*, 21 (1), 124-129.
- Norreklit, L.; Norreklit, H.; & Israelsen, P. (2006). The validity of management control topoi towards constructivist pragmatism. *Management Accounting Research*, 17 (1), 42-71.
- Parker, L. (2012). Qualitative management accounting research: assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23 (1), 54-70.
- Richardson, A. J. (2012). Paradigms, theory and management accounting practice: A comment on Parker (forthcoming) "Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance". *Critical Perspectives on Accounting*, 23 (1), 83-88.
- Ryan, B.; Scapens, R. W.; & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting*. London: Wouth Wester: Cengage Learning.
- Vaivio, J.; & Sirén, A. (2010). Insights into method triangulation and "paradigms" in interpretative management accounting research. *Management Accounting Research*, 21 (2), 130-141.
- Wijaya, R. E.; Ludigdo, U.; Baridwan, Z.; & Prihatiningtias, Y. W. (2015). Paradigm blurred: Opera cake in management accounting information research. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 211 (1), 859-865.

Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research.  
*Journal of Accounting and Economics*, 32 (1), 411-427.