

PESQUISA INTERVENCIONISTA: UM ENSAIO SOBRE AS OPORTUNIDADES PARA PESQUISA BRASILEIRA EM CONTABILIDADE GERENCIAL

José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Professor Doutor em Ciências Contábeis

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Presbiteriana Mackenzie
Rua da Consolação, 896, Ed. Revdo Modesto Carvalhosa
01302-907 – Consolação - São Paulo – SP
oyadomari@mackenzie.br tel. 55-11-2114-8273

Paulino Leite da Silva

Doutorando pelo Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa
Professor (Lecturer) Pesquisador
Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto ISCAP
Rua Jaime Lopes Amorim, s/n,
4465-004 S. Mamede de Infesta Porto – Portugal
tel.:351229050000
paulino@iscap.ipp.pt

Octavio Ribeiro de Mendonça Neto

Professor Doutor em Ciências Contábeis

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Universidade Presbiteriana Mackenzie.
Rua da Consolação, 896, Ed. Revdo Modesto Carvalhosa
01302-907 – Consolação -São Paulo – SP
tel. 55-11-2114-8273
octavio.mendonca@mackenzie.br

Edson Luiz Riccio

Professor Livre-Docente do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade FEA/USP
Av. Prof. Luciano Gualberto 908 - FEA 3
CEP: 05 508-900 - São Paulo – Brasil
Tel: 55-11-3091-5820 Ext.185
elriccio@usp.br

RESUMO

A Pesquisa Intervencionista tem sido proposta como uma alternativa para tornar mais relevantes os resultados das pesquisas com os interesses dos práticos, e tem sido crescente a publicação de estudos empíricos nos periódicos internacionais, entretanto, na literatura nacional em Contabilidade Gerencial e mesmo em Administração os estudos são raros. Com o intuito de promover uma discussão sobre as oportunidades e riscos dessa abordagem para a pesquisa brasileira desenvolveu-se esse presente ensaio. Argumenta-se que a Pesquisa Intervencionista pode tornar os resultados da pesquisa mais relevantes para os práticos e para a sociedade, principalmente quando transforma a realidade de organizações em busca de melhoria de desempenho e desenvolve o objeto de estudo para os pesquisadores. A crítica que essa abordagem é uma tentativa de transformar projetos de consultoria em pesquisa deve ser feita com cuidado, pois existem mecanismos que podem ser utilizados para mitigar esses objetivos, consoante os estudos internacionais estudados. Mas esse esforço deve ser precedido por ações e reflexões promovidas pela comunidade científica em entender os benefícios e riscos dessa abordagem.

Palavras-chave: Pesquisa Intervencionista; Pesquisa-Ação; Ensaio; Contabilidade Gerencial

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos tem sido observada a preocupação dos acadêmicos com a falta de ressonância das pesquisas para aproveitamento dos práticos (MALMI; GRANLUND, 2009; BALDVINSDOTTIR; MITCHELL; NORREKLIT, 2010). Alguns fatores tem sido apontados como preponderantes: (1) o pouco interesse dos acadêmicos em investigar o que acontece na prática (SCAPENS, 2006; BALDVINSDOTTIR; MITCHELL; NORREKLIT, 2010); (2) a falta de experiência prática de muitos pesquisadores (SCAPENS, 2006); (3) o desinteresse dos acadêmicos em relação aos interesses dos práticos (BALDVINSDOTTIR MITCHELL; e NORREKLIT, 2010); (4) a dificuldade de publicação de pesquisas qualitativas, em decorrência da orientação predominante quantitativa nos periódicos científicos (MALMI, 2010); (5) as dificuldades dos acadêmicos em comunicar os resultados das pesquisas para os práticos (INANGA; SCHNEIDER, 2005); (6) falta de uma Teoria de Contabilidade Gerencial fundamentada no conceito de que uma boa teoria é algo que funciona na prática (MALMI; GRANLUND, 2009).

Isso a despeito de que muitas das técnicas usadas pelos práticos tenham sido desenvolvidas pelos próprios práticos nas empresas ou por consultores, dentre elas podem ser citados o ROI, o Fluxo de Caixa Descontado, a Análise de Variações de Custos e a técnica denominada Orçamento Base-Zero (KASANEN; LUKKA; SIITONEN, 1993). Como contraponto, nota-se que não tem surgido grandes inovações nas técnicas de controle gerencial e mesmo aquelas propostas por acadêmicos também não tem repercutido sobre a prática (GRANLUND; LUKKA, 1998; GRANLUND, 2001; BEUREN; ROEDEL, 2002; SOUZA; LISBOA; ROCHA 2003; HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003; FREZATTI, 2005).

Uma das poucas exceções é o *Balanced Scorecard* proposto por Kaplan e Norton (1992), o qual se originou da idéia de um prático, mas que foi difundida de forma sistemática e organizada por acadêmicos oriundos da Harvard Business School, uma escola voltada para o pragmatismo prático (KAPLAN, 1998; BIRKINSHAW; MOL, 2006). Esta técnica atingiu um alto grau de institucionalização, juntamente com a *Value Based Management* (OTLEY, 1999). Esta última, conforme observado por Seal (2010) teve, originalmente, grande resistência quando da sua divulgação por um acadêmico na forma de *Residual Income*, mas passou a ser amplamente utilizado depois que consultores a difundiram-na com um novo nome *Economic Value Added* (SEAL, 2010).

Assim nota-se o papel preponderante dos consultores na formulação de conhecimento em contabilidade gerencial (VAN HELDEN et al. 2010), sendo válida a proposta de Vaivio (2008) dos pesquisadores testarem os resultados das técnicas recomendadas pelos consultores, com o fluxo também sendo invertido, com os consultores implementando técnicas propostas pelos pesquisadores (VAN HELDEN et al. 2010), podendo gerar como resultante um diálogo construtivo entre ambos.

Como a aproximação entre acadêmicos e práticos tem gerado resultados positivos, Berry et al. (2009) observam que, geralmente, o fluxo do conhecimento parte da academia para a prática, mas os autores recomendam que esse fluxo seja também invertido, e que ocorra de forma interativa, privilegiando a Pesquisa Ação feita de forma colaborativa, ou seja, com acadêmicos e práticos atuando em conjunto.

A Pesquisa Ação é geralmente atribuída às idéias de Kurt Lewin nos anos 40, cuja proposta era de por meio de mudanças nos experimentos, resolver problemas da vida real e gerar conhecimento para as ciências sociais. Esta abordagem pode ser considerada como a

origem do que pesquisadores de Contabilidade Gerencial denominam como Pesquisa Intervencionista (JÖNSSON; LUKKA, 2007). A pesquisa intervencionista, portanto, pode ser entendida como uma das variações da Pesquisa Ação e tem sido bastante recomendada como uma técnica que pode produzir resultados relevantes, mas para tanto é necessário que a academia aceite que os objetos de estudo possam ser afetados pelos próprios estudos (JÖNSSON, 2010).

A abordagem intervencionista teve seu lançamento em Contabilidade Gerencial há cerca de 20 anos pelo Professor Sten Jönsson e seus estudantes de doutorado na Suécia, tendo ganhado relevância em um momento em que se reconhece que a prática e a teoria precisam convergir (WESTIN; ROBERTS, 2010). Dessa forma o objetivo da Pesquisa Intervencionista é juntar teoria e prática, com a possibilidade de estudar o objeto na prática e identificar razões de como e por que determinadas técnicas são utilizadas, sempre com o propósito de gerar contribuições teóricas relevantes (WESTIN; ROBERTS, 2010). A pesquisa intervencionista tem como principais características o uso deliberado de observações, ações em uma situação de campo, experimental e não controlada, observação de processos e resultados e análise à luz da literatura. (JÖNSSON; LUKKA, 2007). Muito embora o aspecto que a diferencia das outras pesquisas seja o propósito de atingir determinados resultados no estudo de campo, o mais importante diferencial é a construção de um experimento de campo (JÖNSSON; LUKKA, 2007), com o pesquisador tendo a oportunidade de coletar material que não estaria acessível por meio dos métodos tradicionais de pesquisa.

Outra diferença é que não se trata da construção de teoria baseado em dados, mas com base na ação (JONSSON; LUKKA, 2007). O uso desta abordagem pode contribuir para mitigar a visão de que pesquisadores de contabilidade gerencial não são considerados parceiros no desenvolvimento de práticas contábeis gerenciais, já que com os estudos intervencionistas os pesquisadores, junto com os práticos, podem gerar novos conhecimentos sobre práticas e teorias (SUOMALA; LYLÄ-VRJÄNÄINEN, 2010).

Internacionalmente conforme observa na literatura destacada há uma grande preocupação com o tema, uma evidência é o estudo de Baardi (2010), o qual analisou criticamente todos os frameworks da Pesquisa Intervencionista. Entretanto no Brasil são ainda raros os estudos que utilizaram a Pesquisa Ação em Contabilidade Gerencial (TEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2005), dentre eles podem ser citados Holanda (2002), Pereira (2003), Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) e Lorandi e Bornia (2010), mas este cenário também se repete na pesquisa brasileira em Administração, na qual a Pesquisa-Ação também se mostra bastante incipiente (FREITAS et al., 2010), mas para qual se mostra grande potencial em algumas áreas como o Empreendedorismo Social (NOVAES; GIL, 2009).

Tendo em vista as recentes discussões sobre o tema na literatura internacional e a escassa literatura nacional em Contabilidade Gerencial sobre este tema, este artigo escrito na forma de um ensaio se propõe a discutir criticamente o potencial da pesquisa intervencionista na tentativa de tornar mais relevantes os resultados das pesquisas brasileiras para os práticos da Contabilidade Gerencial para a pesquisa brasileira.

2. PESQUISA INTERVENCIONISTA

As origens da pesquisa ação geralmente estão associadas a Kurt Lewin na década de 40 e no campo da aprendizagem organizacional ao trabalho de Argyris e Schön; mas também se fala em Paulo Freire, Teoria Crítica, Pragmatismo e Construção Social e, ainda, nos trabalhos dos práticos, geralmente dos profissionais da área de educação e saúde (REASON; BRADBURY, 2008; BAARDI, 2010).

Na definição de Reason e Bradbury (2008, p.4)

Action research is a participatory process concerned with developing practical knowing in the pursuit of worthwhile human purpose. It seeks to bring together

action and reflection, theory and practice, in participations with others, in the pursuit of practical solutions to issues of pressing concern people, and more generally the flourishing of individual persons in their communities (REASON e BRADBURY, 2008, p.4)

O pesquisador que utiliza essa abordagem tem como propósito gerar conhecimento prático que seja útil para as pessoas conduzirem suas vidas cotidianamente (REASON; BRADBURY, 2008), e mais que isso, não somente novos conhecimentos práticos, mas, também, novas habilidades para gerar conhecimento. O foco é gerar teoria prática para resolver a pergunta fundamental de como melhorar o trabalho (MC NIFF; WHITEHEAD, 2000), o que também é confirmado para Baardi (2010) para quem os dois objetivos dessa abordagem são avançar o conhecimento em seu campo e ajudar a melhorar o sistema estudado.

Na visão de Baardi (2010) que revisou a literatura sobre pesquisa intervencionista,

the aim of this form of research is therefore to improve community life and well being (including the organizational context) through the development of interventions, which are effective in various real-life contexts, involving a coordinated effort of all participants who are actually experiencing the problem, resulting in the generation of knowledge for researchers and practitioners. (BAARDI, 2010, p.16).

Em uma visão mais abrangente, Suomala e Lyly-Yrjänäinen (2010) entendem que a pesquisa intervencionista forma um agrupamento de pesquisas baseadas em diversas abordagens, as quais se destacam na visão destes autores a *Action Research* (baseado em Kurt Lewin (1946) nas ciências sociais; *Action Science* (sugerida por Argyris et al. em 1985)); *Constructive Research* (Kasanen et al., 1993) e *Innovation Action Research* (Kaplan, 1998). Baardi (2010) revisou diversos frameworks para aplicação da abordagem intervencionista tendo destacado pontos positivos para a linha desenvolvida por pesquisadores finlandeses denominada *CRA Constructive Research Approach*.

Estudos intervencionistas e não-intervencionistas possuem em comum o propósito de explicar a realidade, gerar significativas conceituações teóricas do que se encontra no campo, contribuir para a teoria e gerar possíveis generalizações dos achados. Porém, há uma diferença fundamental entre esses dois tipos de estudos, principalmente no que diz respeito ao momento da realização do estudo, no estudo intervencionista, o fenômeno está acontecendo no presente momento, ou seja, ao vivo, com a construção de teoria na ação “*grounded in action*”. (JÖNSSON; LUKKA, 2007), enquanto que estudos não intervencionistas também desenvolvem teoria, porém, baseados em dados e informações coletadas.

Uma das características da Pesquisa Intervencionista é o seu aspecto colaborativo entre pesquisadores e práticos. A colaboração se justifica uma vez que os práticos possuem interesses similares aos dos pesquisadores na busca de um entendimento dos modelos organizacionais que possam explicar com propriedade os resultados dessas experiências. Todavia há um importante fator de divergência que é o fator tempo, já que os acadêmicos priorizam o investimento de maior quantidade de tempo para desenvolver hipóteses antagônicas, enquanto que os práticos se interessam em ir até onde podem enxergar resultados concretos, os quais estão alinhados com seus próprios interesses (ARGYRIS; SCHON, 1996). Outro fator que justifica a participação dos práticos, é que estes acreditam mais nos resultados das pesquisas se contribuem para o desenho e participam na coleta e análise dos dados (ARGYRIS; SCHON, 1996).

Para o pesquisador, o principal desafio é que este enfoque implica em que este adquira as características dos práticos, de forma a possibilitar criticar a teoria sob a perspectiva da prática e admitir que os fenômenos reais possam estar distanciados das teorias prévias (GRØNHAUG; OLSON, 1999). Dessa forma, a postura do pesquisador deve ser guiada por

duas perspectivas: (1) A perspectiva Êmica que busca enxergar o comportamento humano de uma visão interna, isto é, dentro do problema, uma vez que o pesquisador passa a ser parte integrante do objeto estudado (2) A perspectiva Ética que enxerga o problema de uma visão externa, isto é de fora da organização, com a possibilidade de adotar uma postura crítica e científica sobre o problema.

Na perspectiva êmica o pesquisador deve ser hábil em comunicar-se e relacionar-se com os demais atores, sem, entretanto, se descuidar do seu propósito que é gerar uma contribuição para a teoria. Para isso é necessário que a perspectiva ética esteja presente de modo a impedir que o pesquisador gere simplesmente uma descrição dos acontecimentos (JÖNSSON; LUKKA, 2007). Desta forma, a intervenção é usada para obter acesso à perspectiva êmica, com o pesquisador atuando como um ator dentro do contexto, entretanto para produzir teoria é necessário revelar razões práticas, com o propósito de discutir os resultados à luz da literatura pertinente (SUOMALA et al., 2010). Em síntese, o pesquisador é visto como um facilitador da mudança, no lugar de ser um simples observador e para isso ele exerce uma influência na organização pesquisada (SUOMALA et al., 2010).

Grønhaug e Olson (1999, p.13) sugerem os seguintes procedimentos para se realizar uma pesquisa intervencionista: (1) selecionar e fazer uso dos dados observáveis; (2) interpretar e julgar as observações, as quais requerem conceituação e teoria; (3) planejar e executar ações adequadas e (4) planejar, coletar, analisar e interpretar os dados para examinar os resultados das ações. Os autores ressaltam que o erro mais comum desse tipo de pesquisa é o de não mencionar o processo passo a passo de como se chegou a determinadas conclusões.

Freitas et al. (2010) descrevem que em geral as etapas deste tipo de pesquisa envolvem um diagnóstico inicial; o planejamento da ação; a implantação e a análise dos resultados. Tripp (2005) discute que a seqüência planejamento, implementação e avaliação deva ser vista sempre nos dois campos, ou seja, no campo da prática e no campo da investigação, uma vez que o pesquisador é o agente da mudança, mas sem se descuidar do registro da pesquisa.

Labro e Tuomella (2003) desenvolvem com nos estudos de pesquisadores finlandeses alguns passos, focados na abordagem CRA *Constructive Research in Accounting*:

1. Encontrar um problema na prática que tenha potencial de pesquisa;
2. Examinar o potencial para uma cooperação de pesquisa de longo prazo com o objetivo da organização a ser estudada;
3. Obter um entendimento compreensivo e geral do problema;
4. Inovar e construir uma solução fundamentada teoricamente;
5. Implementar a solução e testar se ela funciona na prática;
6. Examinar o escopo da aplicabilidade da solução;
7. Mostrar as conexões teóricas e a contribuição da pesquisa para a solução

Quanto ao grau de intervenção existe a proposta de dividi-lo em modesto e forte. No grau modesto, os pesquisadores tentam ajustar o processo por meio de manipulação do contexto em vez de fortes modificações no processo, enquanto que no grau forte, os pesquisadores redesenham totalmente o processo (JÖNSSON; LUKKA, 2007), ficando implícito que a adoção de um maior ou menor grau de intervenção dependerá do distanciamento entre a situação inicial diagnosticada e dos objetivos pretendidos

Para que se possa gerar conhecimento sobre as relações causais do processo de intervenção, em termos práticos, o que realmente funcionou e sob quais condições, é necessário que seja feita a comparação dos resultados *ex-ante* e *ex-post*. Isso deve possibilitar aos pesquisadores identificar e descrever as relações causais aprendidas por meio de reflexões e de como o processo deveria funcionar, dentro do conceito de engenharia reversa. (JÖNSSON; LUKKA, 2007). Com essa mesma preocupação Freitas et al. (2010) propõem que o resultado da pesquisa ação não contribua somente para solução do problema organizacional específico, mas, principalmente, para refinar o arcabouço teórico utilizado, com base na reflexão crítica sobre a ação.

Quanto à validade dos resultados estes podem ser classificados na forma fraca, semi-forte e forte, sendo a forma fraca evidenciada pela vontade dos práticos em adotar a solução proposta, a semi-fraca caracterizada pela ampla adoção das empresas, e a forte quando após a adoção, os resultados obtidos são melhores do que a situação anterior (KASANEN; LUKKA; SIITONEN, 1993). Mas também se busca um conjunto de procedimentos que possam garantir a validade científica dos resultados. Freitas et al. (2010) propõem um conjunto de dimensões e questões correlatas como um instrumento intelectual multidimensional para validação dos estudos de pesquisa-ação, conforme se pode observar no Quadro 1.

Dimensão	Questão
Participantes	Elucidar o critério para escolha dos participantes, bem como as razões para exclusão
Engajamento	Refletir sobre os métodos e ferramentas utilizadas para engajar as pessoas no processo de aprendizagem
Autoridade	Refletir sobre os propósitos dos apoiadores e autorizadores do processo de pesquisa
Aprendizagem	Registrar o processo de intervenção (ou não intervenção) acordado, processo de decisão e aprendizados adquiridos

Quadro 1 Dimensões e questões para validação dos estudos

Essas dimensões tem como foco garantir potencial de replicação de estudos intervencionistas, com a preocupação de mostrar isenção de critérios na escolha dos participantes e também na preocupação com a descrição e registro do processo de intervenção.

3. CRÍTICAS À PESQUISA INTERVENCIONISTA

Mas como qualquer abordagem, a pesquisa intervencionista também é alvo de críticas, a principal é que essa metodologia é uma tentativa de transformar projetos de consultoria em pesquisa (JÖNSSON; LUKKA, 2007). Kaplan, freqüentemente citado como autor de estudos mais voltados para consultoria, defende-se das críticas acadêmicas, ressaltando que a sua pesquisa é mais que um projeto de consultoria tendo como base o pensamento de Argyris, pois este afirma que a criação e não a predição é o mais robusto teste de validade científica (KAPLAN, 2006). O tipo de pesquisa utilizado por Kaplan é classificada como *Innovation Action Research* e considerada como uma abordagem normativa de pesquisa em Contabilidade Gerencial visto que objetiva gerar melhorias nas práticas de tomada de decisão e controle gerencial (WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007).

Porém, há que se refletir como seria a prática de Contabilidade Gerencial sem o Balanced Scorecard, o qual é fruto da proximidade de Kaplan junto a empresas inovadoras (KAPLAN, 1998). Kasanen, Lukka e Sitonen (1993) discutem que muito do conhecimento gerado pelas empresas de consultoria não se torna público em função de questões de sigilo empresarial, assim sob a perspectiva de geração do conhecimento, é o caso de discutir por que não aceitar que pesquisadores que também atuam em projetos de consultoria não possam divulgar os resultados de seus projetos de consultoria-pesquisa, desde que, adequadamente, utilizem a abordagem científica e possam testar as teorias para explicação dos resultados desses projetos. Kaplan talvez pudesse ter evitado as críticas sobre seus trabalhos, caso tivesse tornado o relato de seus trabalhos fundamentados em confrontação das teorias que pudessem explicar os resultados desses projetos, inclusive aqueles projetos que tiveram dificuldade em sua implementação, muito embora já tenha reconhecido que o *Activity Based Costing*, proposto por ele, necessite ser aperfeiçoado pelo Time Driven ABC (KAPLAN; ANDERSON, 2003).

Não há como não reconhecer que existem grandes diferenças entre consultoria e pesquisa intervencionista. Paradoxalmente, na pesquisa intervencionista, o investimento em tempo dos participantes do projeto é muito maior que nos projetos de consultoria

(SUOMALA; LYLÿ-YRJÄNÄINEN, 2010); mas a diferença fundamental é que na pesquisa há uma conexão com a teoria (MALMI; GRANLUND, 2009), assim entende-se que um mesmo problema de pesquisa possa ser desenvolvido concomitantemente com o projeto de consultoria, consoante alguns relatos a seguir mencionados.

Com o intuito de identificar como essa importante questão tem sido abordada nos estudos de pesquisa intervencionista, fez-se uma busca com as palavras-chave *Action Research and accounting e interventionist and accounting* na base Proquest, porém, buscou-se outros artigos por meio da associação das referências citadas nesses trabalhos selecionados.

- (1) O estudo intervencionista de Merchant e Chen (2010) patrocinado pelo CIMA relata que um dos autores, no caso o Prof. Merchant tinha proximidade com a organização estudada por fazer parte do conselho diretor da empresa.
- (2) Dumay (2010) em seu estudo intervencionista declara que os resultados de sua pesquisa, calcado em análise de conteúdo e confrontação da Teoria do Capital Intelectual e Teoria Crítica, são fruto de sua participação como consultor contratado pelo Conservatório Musical de Sidney. O autor discute o tema da remuneração, argumentando que esta permite que a organização estudada conte com um pesquisador sênior, e que isso é importante, assim como é importante o nível da equipe envolvida no projeto.
- (3) O estudo de Liu e Pan (2007) relata que o segundo autor participou de um grupo de consultores vinculados à Shanghai University of Finance and Economics, contratado pela organização estudada.
- (4) O estudo de Ifandoudas e Gurd (2010) sobre a implementação da técnica da Teoria das Restrições foi desenvolvido em uma indústria de transformadores, cujo presidente havia procurado diversas universidades na Austrália para propor uma parceria em projeto de pesquisa. Os autores identificam que foram desenvolvidos dois projetos paralelos, um para solucionar o problema prático e outro para gerar uma reflexão acadêmica, sendo relatado que os pesquisadores desenvolveram até a ferramenta baseada na Teoria das Restrições.
- (5) O estudo de Nicolini et al. (2000) sobre a aplicação do custeio meta na indústria da construção britânica é fruto de um projeto envolvendo o pesquisadores do Tavistock Institute, uma organização sem fins lucrativos que desenvolve projetos de pesquisa utilizando a pesquisa ação, o Ministério da Defesa, duas maiores empresas da indústria da construção e dois professores. O papel dos professores, que nesse caso não estavam tão envolvidos com o processo de mudança, serviu para garantir uma postura crítica e minimizar os inevitáveis problemas associados ao duplo papel de consultores e autores. Os autores relatam o rigor científico do processo intervencionista, garantido por coleta de dados qualitativos e reflexões profundas sobre as práticas. Mas é destacado o papel intervencionista dos pesquisadores do Tavistock Institute na institucionalização da técnica Custeio Meta (NICOLINI et al., 2000).
- (6) O estudo de Lindholm (2008) sobre a aplicação de um modelo de mensuração de desempenho em Gestão de Patrimônio (*Real Estate*) discute esse aspecto da remuneração. A autora afirma a remuneração recebida pelo pesquisador por parte da organização pesquisada é importante para garantir comprometimento da organização, muito embora a remuneração não tenha tido um papel significativo na pesquisa. Na visão da autora, o mais importante foi o alinhamento de valores entre a pesquisadora e o corpo gerencial da organização estudada, nesse caso a idéia da pesquisa surgiu da participação da pesquisadora em uma associação de profissionais.

Nota-se que os estudos desenvolvidos por Ifandoudas e Gurd (2010), Nicolini et al.

(2000) e Lindholm (2008), procuraram mitigar o risco de misturar objetivos de consultoria e de pesquisa, muito embora o argumento de Dumay (2010) seja adequado quando o financiamento das pesquisas tenha como origem a iniciativa privada. A proximidade com a situação potencial de pesquisa não pode ser entendida como oportunística, uma vez que o aparecimento dessas oportunidades deve ser até estimulado, podendo ser originada em sala de aula, geralmente cursos para executivos (KAPLAN, 1998), participação do pesquisador em associações como no estudo de Lindholm (2008), projetos de consultoria, ou mesmo projetos de pesquisa induzidos pelos pesquisadores.

Outros riscos ou possíveis desvantagens da pesquisa intervencionista envolvem: (1) a relação custo x benefício deve ser repensada, uma vez que o tempo médio de pesquisas com essa abordagem varia de 2 a 6 anos, o que prejudica o desempenho de pesquisadores no curto prazo; (2) pode haver também uma ênfase desbalanceada em questões relevantes da prática, pois gerentes guiados por necessidades de curto prazo podem direcionar as pesquisas; (3) por fim há o risco da manipulação do ambiente de forma não natural principalmente na presença de pesquisadores personalistas. (SUOMALA; LYLY-YRJÄNÄINEN, 2010).

Quanto a esses riscos, desde que preservadas as condições fundamentais propostas pela Pesquisa Intervencionista, que é trazer contribuições teóricas relevantes, entende-se ser necessário alguns ajustes:

- (1) concorda-se com Lindholm (2008) que o acompanhamento dos resultados da intervenção possa ser feito em um horizonte mais curto, até a fase semi-forte, de forma a conciliar interesses de gerar contribuições para a literatura e para os práticos no momento oportuno;
- (2) é necessário cuidado para não negligenciar os interesses dos práticos, pois necessidades de curto prazo também podem ser temas relevantes;
- (3) esse fato pode ser mitigado com a presença de outros pesquisadores e mesmo com a colaboração dos práticos, mas é um ponto mais sensível.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Pesquisa Intervencionista pode contribuir para mudar o status quo o qual é dominado por um grau de estabilidade, uma vez que diversas ferramentas de controle gerencial propostas pela literatura não tem sido adotadas na prática. Esse senso comum de estabilidade pode criar um relativo desinteresse dos profissionais pelos estudos de Contabilidade Gerencial o que pode gerar impactos negativos para o futuro do campo.

Diferentemente de outras abordagens, a Pesquisa Intervencionista pode contribuir para entender os benefícios da adoção destas, por meio de um processo de criação do campo de pesquisa. Um exemplo disso pode ser encontrado no trabalho de Suomala et al. (2010), onde estes mencionam que no caso da Open Book Accounting, os livros não teriam sido abertos sem a intervenção dos pesquisadores, ou seja, a pesquisa teve o papel crucial de criar o ambiente de pesquisa. Portanto a abordagem intervencionista pode ser útil para criação do ambiente de pesquisa, por meio da criação de um fato motivador para implementação de novas técnicas de controle gerencial pelas empresas (SUOMALA et al. 2010).

Outro ponto que se depreende do relato de Suomala e Lyly-Yrjänäinen (2010) é que com a abordagem intervencionista, em função da aproximação com os interesses dos práticos, o acesso a recursos privados para pesquisa é facilitado, o que contribui para legitimação das pesquisas científicas. Os relatos da experiência de diversos projetos intervencionistas liderados pelos pesquisadores do *Cost Management Center* mantido na Tampere University of Technology (Finlândia) observam que estes tem obtido contribuições para a prática e para a literatura e destacam que o modelo de financiamento das pesquisas é fundamentado em recursos oriundos de convênios com empresas e associações empresariais.

Outro ponto importante diz respeito ao desenvolvimento de uma teoria em

Contabilidade Gerencial, Malmi e Granlund (2009) afirmam que para isso é necessário identificar um problema na organização, estudar as formas de solução e assim criar uma teoria sobre determinado aspecto da contabilidade gerencial. Malmi e Granlund (2009) afirmam que um pressuposto subjacente é o de que o pesquisador para resolver problemas da ciência pode e deve ser prescritivo, e a validade dos resultados é testada através da implementação, ou seja, o que funciona na prática é verdadeiro, e pode se tornar teoria. Desta forma, a pesquisa intervencionista fornece elementos de forma prescritiva para a organização estudada.

Considerando-se que todo paradigma tem seus prós e contras e que podem ainda deixar algumas questões não respondidas (MALMI, 2010), não se defende que a Contabilidade Gerencial adote um único paradigma (JÖNSSON, 2010). Ao contrário, concorda-se com Vaivio (2008) que a pesquisa qualitativa deva ser aplicada às preocupações contemporâneas da prática e que ainda, a comunidade científica, com o intuito de desenvolver uma visão menos fragmentada do conhecimento em contabilidade gerencial, combine o uso de múltiplos métodos de pesquisa, desenvolvendo um nível de tolerância e de mútuo respeito frente às divergências existentes (VAIVIO, 2008).

Tendo em vista os estudos apresentados, entende-se que a pesquisa intervencionista tem amplas possibilidades de efetivação no âmbito brasileiro, com o propósito de gerar contribuições teóricas relevantes e melhorar a prática, dentre elas destacam-se as seguintes possibilidades:

1. Pequenas e Médias Empresas – Mais que evidenciar a mortalidade das PMEs e argumentar que os empresários não utilizam as ferramentas; é necessário um esforço entre agentes empresariais, por exemplo, o SEBRAE, consoante a sugestão de Lopes et al. (s/d) e associações empresariais de um lado, e pesquisadores como agentes de intervenção de outro;
2. Implementação das técnicas derivadas da SMA *Strategic Management Accounting* – Em função da baixa aderência é necessário identificar empresas que tenham algum interesse em implementar essas novas técnicas dentro do método colaborativo. Nesse caso, os práticos podem desenvolver projetos de conclusão de cursos de pós-graduação devidamente supervisionados por professores-pesquisadores. Isso poderia gerar importantes contribuições, inclusive para a literatura internacional, além de ampliar a competitividade das organizações brasileiras;
3. Projetos Intervencionistas Interdisciplinares – Pesquisadores em Contabilidade Gerencial poderiam se unir com pesquisadores das áreas de gestão de operações, sistemas de informações, estratégia e comportamento organizacional, para interagirem em projetos de melhoria de práticas, contribuindo para maior interdisciplinaridade dos estudos, como por exemplo, no campo da Logística onde são necessários estudos intervencionistas (NÄSLUND, 2002).

Mas se faz necessário que a comunidade acadêmica reflita sobre os benefícios da pesquisa intervencionista e desenvolva um processo que permita a operacionalização dessa mudança. Alguns pontos mercedores dessa reflexão são elencados a seguir:

1. Melhorar o entendimento dessa abordagem na comunidade acadêmica – Organizadores dos principais congressos poderiam convidar os pesquisadores internacionais mais consagrados na abordagem de forma a disseminar esse conhecimento para os pesquisadores brasileiros;
2. Inserção nos Programas de Pós-Graduação - Disciplinas de Metodologia Qualitativa nos cursos de mestrado e doutorado poderiam incluir essa abordagem nos conteúdos programáticos, principalmente nos cursos de mestrado profissional;
3. Criação de um periódico brasileiro voltado para pesquisa qualitativa – Disponibilizar um periódico focado na pesquisa qualitativa, com uma política editorial mais direcionada para contribuições teóricas e práticas, Embora recente, o lançamento da

Revista TAC pela ANPAD já é um importante reconhecimento dessa importância, porém, entende-se ainda insuficiente.

4. Ambiente de interação entre práticos e pesquisadores - Criação de uma infra-estrutura que possibilite a criação de fortes relacionamentos entre acadêmicos e gestores em todos os níveis e mecanismos de incentivos que estimulem a colaboração entre diferentes projetos de pesquisas (BERRY et al., 2009), como por exemplo, participação de pesquisadores em congressos profissionais e vice-versa.

Essa mudança também pode ser vista como uma postura de sobrevivência institucional, pois no longo prazo, o papel do pesquisador pode ser ocupado pelos práticos, uma vez que a pesquisa ação também tem sido defendida como uma forma dos práticos resolverem cientificamente os problemas (MCNIFF; WHITEHEAD, 2000). É interessante notar a recomendação feita por McNiff e Whitehead (2000), para quem, caso as universidades não atendam aos interesses dos práticos, estes devem desenvolver as suas próprias pesquisas, pois na visão de McNiff e Whitehead (2000) os práticos são os melhores julgadores de suas práticas. Não se acredita que se chegue a este estágio, pois os práticos carecem de métodos de pesquisa e de tempo, além do que podem ter algum viés na análise, assim, parece ser mais apropriado a cooperação, a qual pode facilitar que a abordagem intervencionista possa ser útil para o avanço das pesquisas brasileiras em contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

- ARGYRIS, C. SCHÖN, D.A. *Organizational Learning II. Theory, Method, and Practice*. Addison-Wesley, 305 p. 1996.
- BALDVINSDOTTIR, G., MITCHELL, F. NØRREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21, p.79–82, 2010.
- BAARDI, V. A critical review of interventionist research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, vol.7, num.1, p.13-45, 2010.
- BERRY, A.J.; COAD, A.F.; HARRIS, E.P.; OTLEY, D.T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41, p.2-20, 2009.
- BEUREN, I. M.; ROEDEL, A. O uso do custeio baseado em atividades (ABC - Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Contabilidade e Finanças - USP*, São Paulo, n. 30, p. 7-18, 09-12, 2002.
- BIRKINSHAW, J.; MOL, M. How management innovation happens. *MIT Sloan Management Review*, summer 2006, vol.7, n.4, p.81-88, 2006
- DUMAY, J.C. A critical reflective discourse of an interventionist research project. *Qualitative Research in Accounting and Management*. Vol.7, n.1, p.46-70, 2010.
- FREITAS, J.; CALBINO, D.; SANTOS, A.; PEREIRA, R.D. Em defesa do uso da Pesquisa-Ação na Pesquisa em Administração no Brasil. *Administração: Ensino e Pesquisa*, v.11, n.3, p.425-445, jul/ago/set, 2010.
- FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study . *Revista de Administração Contemporânea*, v. 9, 2. Edição Especial, p. 147-165, 2005.
- GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v. 12, n. 2, p. 141-166, 06/2001.
- _____; LUKKA, K. It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of*

Management Accounting Research, vol. 10, 1998.

GRØNHAUG, K.; OLSON, O. Action research and knowledge creation: merits and challenges. *Qualitative Market Research: An International Journal*, Volume 2, Number 1, pp. 6–14, 1999.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, v.7, no.2, p.78-101, 2006.

HANSEN, S. C. OTLEY, D.T.; VAN DER STEDE, W.A.. Practice development in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, v. 15, p. 96-116, 2003.

HOLANDA, V.B. *Controladoria Governamental no contexto do governo eletrônico – uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na coordenadoria de controle interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo*. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Tese (Doutorado) em Ciências Contábeis, FEA/USP, 2002.

IFANDOUDAS, P.; GURD, B. Costing for decision-making in a Theory of Constraints Environment. *Journal of Applied Management Accounting Research*, vol.8, no.1, p.43-58, 2010.

INANGA, E.L.; SCHNEIDER, W.B. The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, p.227-248, 2005.

JÖNSSON, S.; LUKKA, K. There and Back again: Doing interventionist search in Management Accounting. 373-397. CHAPMAN, C.S.; HOPWOOD, A.G.; SHIELDS, M.D. *Handbook of Management Accounting Research*. Vol. 1. 2007.

JÖNSSON, S. Interventionism – an approach for the future? *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol.7, no.1, pp 124-134, 2010.

KAPLAN, R. Innovation Action Research: Creating new management accounting theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, vol.10, p. 89-118, 1998.

_____. The Competitive Advantage of Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 18, p.127-135, 2006.

_____; ANDERSON, S. R. Time Driven ABC. *SSRN*, 2003.

KASANEN, E.; LUKKA, K.; SIITONEN, A. The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, v.5, fall, p.243-264, 1993.

LABRO, E.; TUOMELA, T-S. On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies. *European Accounting Review*, 2002, 12:3, p.409-442., 2003.

LINDHOLM, A-L. A constructive study on creating core business relevant CREM strategy and performance measures. *Facilities*, vol.26, n.7-8, p.343-358,2008.

LIU, L.Y.J.; PAN, F. The implementation of activity-based costing in China: an innovation action research approach. *The British Accounting Review*, 39, 249-264, 2007.

LOPES, J.E.G.; RIBEIRO FILHO, J.F.; PEDERNEIRAS, M.M.M; RIBEIRO, I.B. *Pesquisa-Ação: Uma abordagem para a produção do conhecimento científico em Ciências Contábeis*. <http://www.revistaacademia.ccjs.ufcg.edu.br/anais/artigo10.html>

- LORANDI, J.A.; BORNIA, A.C. Metodologia de implantação do custeio-alvo na cadeia de suprimentos com o uso do QFD. *Anais: IV Congresso ANPCONT*, Natal, 2010
- MALMI, T.; GRANLUND, M. In search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review*, Vol. 18, nº 3, 597-620, 2009.
- MALMI, T. Reflections on paradigms in action in accounting research. *Management Accounting Research*, 21, p. 121–123, 2010
- MC NIFF, J. WHITEHEAD, J. *Action Research in organizations*. Routledge, 2000.
- MERCHANT, K.A.; CHEN, X(C). *Strategy Mapping: an interventionist examination of a homebuilder's performance measurement and incentive system*. Research Report – R211, CIMA Publishing - Elsevier, 2010
- NÄSLUND, D. Logistics needs qualitative research – especially action research. *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management*. Vol. 32, n.5, 2002, p.321-338.
- NICOLINI, D.; TOMKINS, C.; HOLTI, R.; OLDMAN, A.; SMALLEY, M. Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry?: evidence from two case studies. *British Journal of Management*, vol.11, 303-324, 2000.
- NOVAES, M.C.C.De; GIL, A.C. A pesquisa-ação participante como estratégia metodológica para o estudo do empreendedorismo social em administração de empresas. *Revista de Administração Mackenzie*, v.10, n.1, jan/fev, 2009, p134-160, 2009.
- OTLEY, D. Performance Management: a framework for management control system research. *Management Accounting Research*, 10, p.363-382, 1999.
- PEREIRA, J.S. *Sistemas Empresariais Integrados – ERP na empresa contábil: um estudo de caso de mudança organizacional com o uso da pesquisa-ação*. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Dissertação (Mestrado) em Ciências Contábeis, FEA/USP, 2003.
- REASON, P. BRADBURY, H. *The SAGE Handbook of Action Research Participative Inquiry and Practice*. 2008. Seg. Ed, Sage, 2008.
- SCAPENS, R.W. Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38, p.1-30, 2006.
- SEAL, W. Managerial discourse and the link between theory and practice: From ROI to value-based management. *Management Accounting Research*, v.21, p. 95–109, 2010
- SOUZA, M. A. ; LISBOA, L.P. ; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista Contabilidade e Finanças USP*, n. 32, p. 40-57, São Paulo, 05-08/2003.
- SUOMALA, P. LYLÄ-VRJÄNÄINEN, J.. Perspectives of interventionist management accounting research – ex-post analysis of an empirical case study. *Anais: 6th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research*. Brussels, Belgium. December 15-17, 2008.
- _____; LYLÄ-VRJÄNÄINEN, J.. *Interventionist Management Accounting Research : Lessons Learned. Research executive summaries*, vol. 6. Issue 1, 2010, CIMA. Disponível em: www.cimaglobal.com. Acesso em: jan/2011.
- _____; LAHIKAINEN, T.; LYLÄ-VRJÄNÄINEN, J. PARANKO, J. Open book accounting in practice – exploring the faces of openness. *Qualitative Research in Accounting*

& *Management*. Vol. 7, no. 1., 2010, p.71-96, 2010.

TEÓFILO, C.R; IUDÍCIBUS, S. Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em Contabilidade no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Vol. 8, No 2, 147-145,2005.

TRIPP, D. - Pesquisa-ação: uma introdução metodológica. Tradução de Lólio Lourenço de Oliveira. *Educação e Pesquisa*, São Paulo, v. 31, n. 3, p. 443-466, set./dez. 2005

VAIVIO, J. Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management* Vol. 5 No. 1, pp. 64-86, 2008.

VAN HELDEN, G. J.; AARDEMA, H.; TER BOGT, H.J., GROOT, T.L.C.M. Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research. *Management Accounting Research*, 21, p. 83–94, 2010.

WESTIN, O.; ROBERTS, H. I. Interventionist research – the puberty years: an introduction to the special issue. *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol.7, no.1, pp 5-12, 2010.

WICKRAMASINGHE, D.; ALAWATTAGE, C. *Management Accounting Change: approaches and perspectives*. Routledge, 2007