



153

Progresso ou Estagnação nas Pesquisas em Contabilidade? Uma Análise à Luz Da Filosofia de Larry Laudan

Doutor/Ph.D. Susana Cipriano Dias Raffaelli [ORCID iD](#)¹, Doutor/Ph.D. Luís Eduardo Afonso [ORCID iD](#)²

¹UFMS, Campo Grande, Mato Grosso do Sul, Brazil. ²USP, São Paulo, SP, Brazil

Doutor/Ph.D. Susana Cipriano Dias Raffaelli

[0000-0001-7160-1645](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Ciências Contábeis

Doutor/Ph.D. Luís Eduardo Afonso

[0000-0003-4639-8299](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade

Resumo/Abstract

Esta pesquisa objetiva apresentar os principais elementos do processo histórico de constituição da Tradição de Pesquisa Contábil Estadunidense do Presente (TPCEP) e debater se essa representa uma trajetória de progresso intelectual. Para tanto, desenvolveu-se um modelo analítico com base na perspectiva de progresso científico de Laudan (2011) e de temporalidade subjetiva proposta por Braudel (2016). Foram identificados e analisados artigos considerados relevantes (outliers) pelos pesquisadores da contabilidade, até 2019. Os resultados revelaram a existência de pesquisadores extraordinários (Sidney Davidson, Nicholas Dopuch, Charles Horngren) cujas ações estruturantes permitiram a outro grupo (Ray Ball, Philip Brown, Willian H. Beaver, Ross L. Watts e Jerold L. Zimmerman) o desenvolvimento de inovações que principiaram o processo de formação das hipóteses fundantes da TPCEP. Tal trajetória ocorreu entre 1968 e 2005 e foi caracterizada pela transformação de problemas conceituais e anômalos em problemas resolvidos, sendo esses últimos fortemente relacionados a temática de gerenciamento de resultado. Os achados da pesquisa indicam que a constituição da TPCEP apresenta indícios de progresso intelectual. Além disso, as análises empreendidas permitem reflexões sobre o passado da pesquisa contábil, delimitam o presente da área e evocam a atitude crítica dos pesquisadores para a construção do futuro do campo científico contábil.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Educação e Pesquisa em Contabilidade (EPC) / Accounting Education and Research

Progresso ou Estagnação nas Pesquisas em Contabilidade? Uma Análise à Luz Da Filosofia de Larry Laudan

Resumo

Esta pesquisa objetiva apresentar os principais elementos do processo histórico de constituição da Tradição de Pesquisa Contábil Estadunidense do Presente (TPCEP) e debater se essa representa uma trajetória de progresso intelectual. Para tanto, desenvolveu-se um modelo analítico com base na perspectiva de progresso científico de Laudan (2011) e de temporalidade subjetiva proposta por Braudel (2016). Foram identificados e analisados artigos considerados relevantes (*outliers*) pelos pesquisadores da contabilidade, até 2019. Os resultados revelaram a existência de pesquisadores extraordinários (Sidney Davidson, Nicholas Dopuch, Charles Horngren) cujas ações estruturantes permitiram a outro grupo (Ray Ball, Philip Brown, William H. Beaver, Ross L. Watts e Jerold L. Zimmerman) o desenvolvimento de inovações que principiaram o processo de formação das hipóteses fundantes da TPCEP. Tal trajetória ocorreu entre 1968 e 2005 e foi caracterizada pela transformação de problemas conceituais e anômalos em problemas resolvidos, sendo esses últimos fortemente relacionados a temática de gerenciamento de resultado. Os achados da pesquisa indicam que a constituição da TPCEP apresenta indícios de progresso intelectual. Além disso, as análises empreendidas permitem reflexões sobre o passado da pesquisa contábil, delimitam o presente da área e evocam a atitude crítica dos pesquisadores para a construção do futuro do campo científico contábil.

Palavras-Chave: Ciências Contábeis; Filosofia do conhecimento; Progresso Científico; Larry Laudan.

1. Introdução

Estudos sobre o estado de desenvolvimento das pesquisas contábeis relatam que publicações acadêmicas abordam problemas semelhantes, utilizam as mesmas teorias e métodos. Para alguns autores a homogeneidade das publicações acadêmicas reflete a estagnação das pesquisas contábeis (Basu, 2012; Guthrie & Parker, 2017). Para outros, o consenso entre os pesquisadores sobre a maneira de conduzir estudos científicos revela a maturidade e o progresso da área (Cushing, 1989; Mouck, 1993). A divergência interpretativa não está restrita ao campo científico contábil, mas permeia os debates entre os filósofos sobre o progresso científico.

Para Popper (1980) o consenso absoluto entre pesquisadores leva ao dogmatismo, atitude incompatível com o empreendimento científico. O autor assevera que o progresso exige a atitude crítica, responsável pelo falseamento de teorias e formulação de novas conjecturas. Kuhn (2013), contrapondo-se a essa visão, afirma que o consenso revela a *ciência normal*, fase importante do desenvolvimento científico. Apenas nesta fase, de acordo com o autor, o progresso ocorre de fato. Laudan (2011) assevera que o consenso é responsável pela unificação de pesquisadores. As comunidades acadêmicas contêm tradições de pesquisas (estruturas similares ao *paradigma* Kuhniano), nas quais existe um conjunto de teorias que solucionam adequadamente os problemas relevantes a uma área. Os pesquisadores, além das práticas de adequação, adotam postura crítica ao buscarem soluções a problemas anômalos (problemas empíricos não respondidos pela tradição de pesquisa vigente) e conceituais (questionamentos sobre as hipóteses da tradição de pesquisa vigente). A solução desses problemas pode desencadear mudanças no interior das tradições de pesquisa ou gerar novos conjuntos de problemas e teorias. Essas mudanças traçam caminhos de progresso, quando se originarem de escolhas racionais.

Observa-se que diferentes referenciais filosóficos sustentam diagnósticos distintos a respeito do processo de desenvolvimento de um campo intelectual. Na contabilidade, por exemplo, o arcabouço Kuhniano foi amplamente aceito e, conseqüentemente, a busca por homogeneidade foi interpretada por muitos como uma meta para atingir a cientificidade. Entretanto, há evidências de que, embora existe uma abordagem teórica predominante nas pesquisas contábeis (a contabilidade positiva), durante diversos momentos históricos pesquisadores também atuaram em diferentes linhas analíticas (abordagem normativa, comportamental, crítica, psicológica, sociológica, entre outras) (Beattie e Davie; 2006; Chiu, 2013). Portanto, não parece haver consenso no campo de pesquisa contábil.

Esse contexto permite conjecturar que o fenômeno de homogeneidade, fortemente influenciado pela pesquisa contábil estadunidense, pode representar a superfície de uma realidade mais profunda e complexa. Para acessar essas camadas, de acordo com Laudan (2011), faz-se necessário uma avaliação histórica do processo de desenvolvimento da área. O progresso, de acordo com o modelo de Laudan, deixa como rastro os problemas resolvidos. Por conseqüência, é racional a aceitação de um conjunto teórico que tenha maior capacidade de solucionar eficientemente os problemas relevantes de uma área. Compreende-se, assim, que a aparente homogeneidade das pesquisas contábeis, pode indicar que problemas apontados no passado como conceituais e anômalos foram solucionados e formaram a tradição de pesquisa contábil do presente. No interior dessa tradição, os pesquisadores podem explorar novas possibilidades ainda não aceitas, mas com potencial de modificar a estrutura vigente. Entretanto, para que seja possível vislumbrar o futuro das pesquisas científicas contábeis, primeiramente se faz necessário reconhecer qual é o presente da área e o processo histórico que a trouxe até este momento. Também é importante identificar se essa trajetória resultou de escolhas racionais, isto é, se apresenta características de progresso.

Em face do exposto, esta pesquisa tem como objetivo geral apresentar os principais elementos do processo histórico de constituição da tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente e avaliar se esse processo representa uma trajetória de progresso intelectual. Esse objetivo se desdobra nos seguintes objetivos específicos: i) Identificar os limites temporais em que está situada a tradição de pesquisa contábil estadunidense. ii) Mapear o conjunto de problemas resolvidos cujas hipóteses centrais constituem a identidade da tradição de pesquisa contábil estadunidense. iii) indicar quais foram os problemas conceituais e anômalos que impulsionaram o nascimento da tradição de pesquisa contábil estadunidense. iv) Verificar se as escolhas dos pesquisadores, durante o processo de evolução histórica da tradição de pesquisa, foram amparadas por justificativas racionais. v) Averiguar se as mudanças científicas contábeis expõem evidências de progresso científico.

A presente análise focaliza a evolução da pesquisa contábil estadunidense. Esta escolha justifica-se diante da influência das práticas acadêmicas contábeis deste país em âmbito internacional e, em especial, no Brasil (Hopwood, 2008; Homero Junior, 2017). Deste modo, entender a origem e o estado atual das pesquisas contábeis estadunidenses colabora para a compreensão da identidade da pesquisa nacional, além de propiciar reflexão a respeito da progressividade da tradição de pesquisa no Brasil e a racionalidade da adoção de tal perspectiva.

Organizou-se este artigo em cinco seções, sendo a primeira, esta introdução. A segunda seção apresenta o marco teórico. Na terceira, é exposta a metodologia. Na quarta, são expostos os resultados. Na quinta seção, por fim, são apresentadas as considerações finais.

2. Marco Teórico

2.1. Progresso: Conceito e Características

A palavra progresso deriva do termo, em latim, “*progressus*” que significa “avanço” e representa a ideia de melhoramento de estado ou qualidade. O ato de progredir reside no movimento de objetos ou fenômenos de um estado X1, em direção ao ponto almejado X2 (Niiniluoto, 2015).

De forma sintética, a ideia de progresso, segundo Nisbet (1985) e Rossi (2000), apresenta como principais características: i) o descontentamento com a realidade presente; ii) a capacidade de idealização do ser humano; iii) a crença na capacidade de o ser humano concretizar seus projetos de futuro, iv) o respeito ao passado. Nisbet (1985) utiliza o termo “respeito” como sinônimo de obediência e submissão. Rossi (2000), por sua vez, define o termo como algo merecedor de um segundo olhar, isto é, passível a críticas. As divergências de interpretação dessa característica do progresso estão no centro dos debates filosóficos contemporâneos acerca do progresso científico.

Os filósofos que se alinham à perspectiva de respeito defendida por Nisbet (1985), a exemplo de Thomas Kuhn, consideram o progresso existente apenas quando a consenso entre os cientistas. No estágio da ciência normal, os cientistas partilham de uma visão comum sobre os desafios da disciplina, sustentada pelo paradigma, e a eficiência na resolução de problemas significa avanço em direção à resolução dessas questões. Por seu turno, há filósofos como Karl Popper, que percebem a crítica como elemento determinante do progresso científico. Entretanto, Larry Laudan (2011) concilia essas perspectivas ao desenvolver um modelo de progresso científico que prevê a coexistência de consenso e atitude crítica como uma expressão da racionalidade intelectual.

2.2. Os fundamentos do modelo de progresso de Larry Laudan

Laudan (2011) analisa as consequências teóricas de aceitar o pressuposto de Thomas Kuhn: a meta da ciência é resolver problemas. O autor adota como premissa o realismo, a interligação de todos os campos do saber e a racionalidade mutável dos cientistas. Considera que à medida que os limites do conhecimentos científico, em diferentes áreas, são ampliados

provocam alterações na racionalidade dos cientistas. Desse modo, soluções consideradas adequadas em um dado momento do tempo, pode deixar de ser no futuro. Portanto, o conhecimento desse modelo não é cumulativo.

A unidade fundamental no modelo de progresso de Laudan (2011) são as tradições de pesquisa. O autor as define como instituições históricas compostas por elementos normativos, ontológicos e metafísicos cujo conteúdo orienta a estruturação das teorias de um campo intelectual. Laudan (2011) assegura que toda disciplina tem sua história caracterizada pelas tradições de pesquisa e essas expressam a essência da relação histórica e dialética entre teorias e problemas.

Laudan (2011) classifica os problemas em empíricos e conceituais. Os primeiros são elaborados a partir de fatos conhecidos e considerados relevantes para investigação e se desdobram em: i) problemas resolvidos, perguntas cuja solução satisfatória foi encontrada por meio do quadro de referência da tradição de pesquisa; os não resolvidos, aqueles desprovidos de teorias; e, por fim, os anômalos, são problemas advindos de observações empíricas que refutam hipóteses básicas da tradição de pesquisa ou fornecem evidências de fatos completamente ignorados por ela, além disso, uma solução é encontrada dentro de outro sistema de investigação.

Os problemas conceituais têm origem na reanálise dos fundamentos das teorias aceitas em uma comunidade científica. Podem tanto ser originários da percepção dos pesquisadores de que o conteúdo de uma teoria apresenta incoerências internas (contradição lógica) ou ambiguidades (circularidades conceituais), quanto decorrer da comparação entre tradições de pesquisa da qual o cientista faz parte e uma tradição de outro campo intelectual. As soluções dos problemas conceituais podem renovar, enfraquecer ou refutar uma teoria e ou uma tradição de pesquisa. Portanto, quanto mais problemas conceituais uma tradição de pesquisa apresenta, mais enfraquecida ela se torna (Laudan, 2011).

No modelo de progresso proposto por Laudan (2011) a racionalidade dos membros de uma comunidade intelectual é bipartida em contexto cognitivo de aceitação e de busca, os interferem no processo de elaboração de problemas. Os problemas conceituais e anômalos são elaborados quando os cientistas atuam no contexto cognitivo de busca. No contexto de aceitação são avaliados os problemas resolvidos, pois os pesquisadores aceitam as hipóteses da tradição de pesquisa vigente e procuram detalhar as teorias existentes.

As mudanças no campo científico intelectual acontecem por meio do desenvolvimento de novas soluções a partir da racionalidade do contexto de busca. Tal processo pode fortalecer a tradição de pesquisa vigente ou causar o início de uma nova tradição. Embora a mudança seja condição necessária ao progresso, não é suficiente. O progresso de um campo científico, de acordo com Laudan (2011), decorre da aceitação de tradições de pesquisas com capacidade de prover soluções a um número maior de problemas relevantes e, ao mesmo tempo, reduzir o número de problemas conceituais e anômalos. A investigação desse processo advém da aplicação de técnicas da historiografia, que possibilitem reconstruir o processo de constituição da tradição de pesquisa, levando em conta a racionalidade dos pesquisadores, observada por meio das justificativas para a escolha de uma determinada solução em detrimento de outra.

A identificação das tradições de pesquisa ocupa posição central à operacionalização do modelo de Laudan. Contudo, o modo de realizar esse processo carece de clareza e representa um empecilho a sua aplicação prática (Niiniluoto, 2015). Diante do exposto, desenvolveu-se nesta pesquisa um modelo teórico para orientar a identificação das tradições de pesquisa.

2.3. Proposta de modelo teórico para identificação das tradições de pesquisa

A reconstrução da evolução de um campo científico perpassa a Historiografia. Nessa disciplina, a delimitação das dimensões da temporalidade (passado, presente e futuro) é fundamental à elaboração das narrativas históricas (Block, 2001; Braudel, 2016; Le Goff,

2013). Optou-se, assim, por incorporar elementos da temporalidade, extraídos do debate entre os estudiosos sobre o tema, ao modelo de progresso de Laudan (2011).

A temporalidade é formada pelas dimensões cronológica (tempo externo, definido pela natureza) e subjetivo (tempo interno, da consciência). Admitir a esfera subjetiva do tempo leva ao entendimento de que a concepção de passado, presente e futuro são meras construções mentais (Agostinho, 1999). A vertente da historiografia intitulada *Escola dos Annalles* propôs formas de estabelecer as relações entre passado e presente, a partir da dimensão do tempo subjetiva (Le Goff, 2013).

Braudel (2016) incorporou o tempo interno, por meio da noção de duração, conceito que se refere à sensação subjetiva da duração das mudanças. Desta forma, aquilo que parece mudar lentamente é caracterizado como longa duração, compondo a estrutura. Por seu turno, as mudanças percebidas como rápidas constituem a média e curta duração, formando, respectivamente, as conjunturas e o os eventos. Os eventos ocorridos em conjuntura semelhante partilham o mesmo presente histórico. Além disso, observa-se que as relações dialéticas podem gradativamente modificar as estruturas, inclusive originar uma nova estrutura, o que representa a construção do futuro. Quando a estrutura prévia é superada, a mesma se torna passado.

A temporalidade subjetiva se expressa no modelo de Laudan (2011) por meio da racionalidade científica, isto é, fatores cognitivos justificadores das escolhas dos pesquisadores. Deduz-se que o contexto cognitivo de aceitação representa a consciência histórica definidora do presente, e o contexto cognitivo de busca trata-se do processo de construção do futuro. A Tabela 1 evidencia temporalidade das tradições de pesquisa, observada por meio da concepção subjetiva de tempo.

Laudan (2011) aponta que o contexto de busca consiste no único caminho de mudança, entretanto as transformações podem alargar a mesma linha de racionalidade coletiva, ou seja, novos conhecimentos podem ser excluídos ou agregados à estrutura já consolidada, enquanto o núcleo da tradição se mantém intacto. Neste caso, a interpretação iniciada no contexto de busca foi ajustada à tradição de pesquisa vigente, ao contexto de aceitação. Depreende-se que esse processo leva à construção dos limites do presente. A linha da tradição de pesquisa é gradativamente ampliada e aprofundada, enquanto as bases da racionalidade são mantidas.

Tabela 1 Temporalidade subjetiva das tradições de pesquisa

Temporalidade	Categorias de Tradição de pesquisa	Definição	Contexto Cognitivo
Passado	Tradição de pesquisa suplantada	Sistema de justificativas utilizado por um período e que deixou de ser utilizado.	Contexto de aceitação
Presente	Tradição de pesquisa do presente	Sistema de justificativa geralmente aceito por uma comunidade acadêmica.	Contexto de aceitação
Futuro	Tradição de pesquisa do futuro	Sistema de justificativa com potencial de suplantar a perspectiva vigente. Ocorre a elaboração de problemas anômalos e/ou conceituais	Contexto de busca

Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se, assim, que a identificação da tradição de pesquisa do presente possibilita a delimitação do passado da área, indicam as questões impulsionadoras do presente e aponta elementos contribuintes da formação do futuro de uma disciplina.

2.3.1. A relação entre os artigos acadêmicos e o os contextos cognitivos de busca e de aceitação

A solução de problemas conceituais e/ou anômalos iniciam as inovações e, conseqüentemente, as mudanças em um certo domínio do saber. Neste sentido, a compreensão das três fases do ciclo de vida das ideias científicas, formulado por Bhattacharya e Packalen (2020), auxilia a mapear tais inovações: i) exploração, pesquisadores realizam pesquisas sobre

temática inovadora cuja divulgação dos resultados encontrará resistência para publicação e baixa repercussão. ii) A inovação, novos pesquisadores são atraídos pelas possibilidades de investigação e os trabalhos por eles produzidos são prestigiados pela comunidade intelectual. iii) Avanço incremental, detalhes referentes a fase anterior são aprofundados e o impacto dessas publicações é elevado (elevado número de citação).

Denota-se que quanto mais referenciado é um artigo, maior a sua relevância para a comunidade intelectual. Depreende-se, ainda, que as fases de exploração e de inovação correspondem ao contexto cognitivo de busca, uma vez que, nesse modo de racionalidade, os pesquisadores avaliam a tradição de pesquisa vigente de maneira crítica e, assim, são capazes de elaborar problemas conceituais e anômalos, cujas soluções resultam em inovações.

2.3.2. O contexto cognitivo de aceitação e a identificação dos problemas resolvidos

A identificação do contexto cognitivo de aceitação é fundamental para traçar a tradição de pesquisa vigente em uma comunidade acadêmica. A ideia relativa à interpretação canônica oferece uma possibilidade explicativa para interpretações no contexto cognitivo de aceitação, pois revela o modo como as comunidades intelectuais elegem um agrupamento de textos como relevante e os tornam parte de sua identidade. Essa abordagem mostra que ideias são retiradas de seus contextos originais, interpretadas em um outro quadro contextual e, aos poucos, integradas a contemporaneidade. Deste modo, a interpretação canônica faz com que desapareça a distância cronológica entre o período da publicação do texto cânon e a leitura do mesmo (Bianchi & Nunes, 2002).

Essa perspectiva corrobora a conclusão de que o contexto de aceitação retrata o presente dos pesquisadores. Depreende-se que a data das publicações acadêmicas representa o tempo cronológico, enquanto seus conteúdos reportam ao presente histórico do campo intelectual. A partir de então, é possível buscar a tradição de pesquisa por meio das regras subjacentes a tais teorias, no que tange ao conjunto de hipóteses integrantes às teorias, aos problemas a que se oferecem respostas e aos métodos empregados para encontrar as soluções que indicarão a racionalidade do período. As hipóteses dessa estrutura são articuladas para justificar suas práticas, portanto tais justificativas estabelecem a racionalidade de um tempo.

Infere-se que o contexto cognitivo de aceitação representa a tradição de pesquisa do presente e reflete a racionalidade histórica em que uma comunidade está inserida. Os artigos citados com maior frequência possuem fortes indícios de terem alcançado a aceitação da comunidade de pesquisadores. Destacou-se, também, que a interpretação canônica de textos é uma prática comum no contexto cognitivo. Ao desvendar essas interpretações, é possível reconhecer quais são os problemas resolvidos pela área.

2.3.3. O contexto cognitivo de busca e a identificação dos conceituais e anômalos

O contexto cognitivo de busca exige dos pesquisadores postura crítica, a partir da qual são reavaliadas as tradições de pesquisa vigente. Deste modo, o anúncio de problemas conceituais e/ou anômalos expressa os questionamentos dos pesquisadores ao conjunto de ideias aceitas pela comunidade acadêmica. Os problemas conceituais são gerados pela reavaliação das hipóteses contidas na tradição de pesquisa; os problemas anômalos indicam o aparecimento de fatos novos cujas explicações não podem ser desenvolvidas com o apoio da tradição de pesquisa vigente. A fonte desses questionamentos tem natureza interna e externa à tradição de pesquisa. As internas estão relacionadas à observação de incoerências teóricas no interior da tradição de pesquisa. As externas, às mudanças no contexto intelectual, que elevam o conhecimento científico e tecnológico dos pesquisadores de uma comunidade e aumentam, desta maneira, sua capacidade de percepção que, por sua vez, faz com que sejam notadas falhas no modo de desenvolvimento das pesquisas de um campo particular de estudo (Laudan, 2011).

As práticas acadêmicas no uso do contexto cognitivo de busca pelos pesquisadores foram pouco exploradas por Laudan (2011). Neste sentido, o modelo de Bhattacharya e Packalen (2020) traz alguns esclarecimentos. Os autores indicam que a inovação acadêmica envolve a fase de exploração, na qual pesquisadores empreendem grande esforço para examinar novas abordagens, num ambiente de grande incerteza em relação aos resultados das pesquisas. Além disso, Laudan (2011) ressalta que o pesquisador, nesta fase, tende a trabalhar em ambas as perspectivas – naquela já aceita pela área e na exploração de novas alternativas de pesquisas. Naturalmente, neste cenário, o esforço para cumprir sua agenda e pesquisa é superior, dado que, na fase de inovação, já existem indicativos sobre a direção a seguir. Deduz-se que, na fase de exploração, os problemas de pesquisas conceituais e/ou anômalos são formulados. Já na fase de inovação, os pesquisadores encontram as soluções dos problemas.

A resolução de problemas anômalos tem duas possibilidades de resultados. Uma leva ao acréscimo ou a mudanças hierárquicas de hipóteses nucleares. Ocorrem modificações nas hipóteses contidas na tradição de pesquisa vigente. Nota-se que o contexto de busca inicia um processo de mudança, porém esse resultado é acolhido pela tradição de pesquisa vigente. Neste caso, a racionalidade da área é mantida nas mesmas bases. Em outra, há a possibilidade de que a solução dos problemas conceituais e/ou anômalos se mostre incompatível com a tradição de pesquisa vigente. Portanto, esse processo origina uma nova tradição. Tal perspectiva está alinhada ao modelo inovação científica de desenvolvido por Bhattacharya e Packalen (2020).

Embora os autores evidenciem que uma ideia inovadora encontra dificuldade para ser veiculada à comunidade científica, eles não esclarecem quais são os processos que possibilitam que esse cenário se altere. Conjectura-se que pesquisadores, na fase de exploração, empreendem ações em âmbito estrutural para criar os espaços necessários para que aconteçam os debates em torno das questões propostas. Pesquisadores dedicam-se ao desenvolvimento de estrutura paralela à vigente (criação de novos periódicos, desenvolvimento de simpósios, estímulos aos estudantes para se aproximarem de outras áreas etc.). Tais ações devem ser tão racionais quanto à elaboração de problemas conceituais e/ou anômalos, tendo em vista que, por meio delas, aumenta-se a probabilidade de se encontrar resolução aos problemas elaborados pelos autores.

A validação de uma ideia nova em um campo intelectual caracteriza-se pela busca de um conjunto rigoroso de provas e justificações. A complexidade desta tarefa exige a dedicação de um grupo de pesquisadores. A viabilização de ambientes para discussão dos novos temas permite que investigadores sejam atraídos à tradição de pesquisa nascente e, assim, aumenta-se a chance de a solução ser encontrada. Este movimento parece ser coerente apenas quando as teorias em construção contradizem as hipóteses nucleares da tradição de pesquisa vigente.

2.3.4. A proposta de modelo teórico

Laudan (2011) assevera que a avaliação do progresso científico depende da identificação das tradições de pesquisas. Defende-se que tal unidade de análise representa a consciência que estabelece o presente de uma disciplina. Isto é, o conjunto de hipóteses no qual os pesquisadores fundamentam suas práticas acadêmicas representa o presente da área. O passado, por sua vez, perfaz a tradição de pesquisa superada. Desse modo, o futuro de uma disciplina depende da postura crítica de pesquisadores que empreendem ações com potencial de encadear mudanças no campo intelectuais, sendo essas: elaboração de problemas conceituais, problemas anômalos e o desenvolvimento de condições estruturais para que problemas dessa natureza sejam solucionados (criação de congressos, periódicos etc.). Nesta pesquisas esses pesquisadores são intitulados extraordinários.

Os pesquisadores extraordinários atuam no contexto cognitivo de busca expressam possibilidades de desenvolvimento da tradição de pesquisa do futuro. Os pesquisadores ordinários estão no contexto de aceitação, aceitam e adequam-se às pressões da tradição de pesquisa vigente e seguem as regras do jogo, assim como procuram aprofundar as teorias aceitas

pela maioria dos cientistas como adequadas. Os processos estabelecidos em cada uma das dimensões temporais formam o modelo desenvolvido nesta pesquisa. A síntese do modelo está ilustrada na Figura 1.

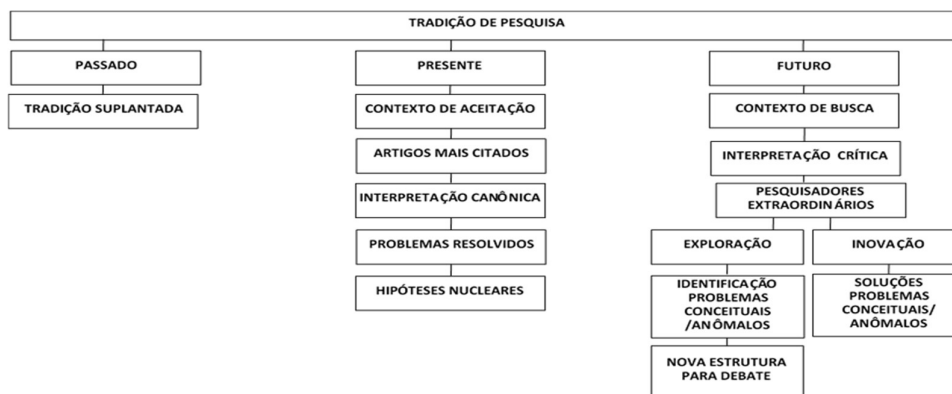


Figura 1 Modelo para identificação das tradições de pesquisa
 Fonte: Elaborado pelos autores

A Figura 1 indica que a tradição de pesquisa pode representar o passado, o presente e o futuro de uma comunidade acadêmica. A tradição de pesquisa do presente é aquela tomada por um grupo como verdadeira, no momento em que o cientista realiza sua atividade, por exemplo, quando escreve e publica seus artigos. Quando isto acontece, o cientista está no contexto cognitivo de aceitação, analisa a tradição de pesquisa por meio de chaves interpretativas canônicas. Geralmente, justificam suas escolhas por meio dos textos comumente referenciados na área. Esta interpretação permite mapear os problemas resolvidos pela área e, deste modo, as hipóteses que formam o núcleo da tradição de pesquisa.

Uma vez reconhecida a tradição de pesquisa do presente, é possível rastrear o seu desenvolvimento e encontrar os problemas conceituais e/anômalos que deram origem às hipóteses aceitas pela área. É concebível, assim, retornar ao momento em que a tradição de pesquisa era uma possibilidade e significava o futuro para área. É como entrar em uma máquina do tempo em direção à origem da área, considerando a racionalidade da época em que o cientista estava inserido, no presente daquele tempo.

Propõem-se, dessa maneira, a avaliação do futuro do campo intelectual por meio de uma perspectiva histórica, pela reconstrução da estrutura intelectual e da tradição de pesquisa em que os pesquisadores extraordinários estavam inseridos. A elaboração dos problemas conceituais e/ou anômalos, expressão dessa interpretação, tende a apontar as dificuldades da tradição vigente e as oportunidades de construção do futuro. Em uma perspectiva histórica, esses elementos tornam-se mais claros, uma vez que as fases de exploração, inovação e avanços incrementais já ocorreram. A partir dessas informações, o relato histórico da constituição da tradição de pesquisa do presente pode ser traçado. Além disso, é possível investigar se as escolhas dos pesquisadores que constituíram esse presente foram racionais e, portanto, conduziram o campo intelectual ao progresso.

A próxima seção apresenta a operacionalização dessas categorias.

3. Procedimentos Metodológicos

A operacionalização do modelo desenvolvido nesta pesquisa foi realizada das bases epistemológica defendida pela Escola dos *Annales*, o interpretativismo. Destaca-se que o fator principal da delimitação de uma pesquisa recai sobre a seleção das fontes históricas (Block, 2001). No âmbito acadêmico, a comunicação escrita foi eleita como veículo primordial de propagação do conhecimento, de maneira que a mesma se constitui em fontes históricas

adequadas ao estudo do desenvolvimento de um campo do saber (Bhattacharya & Packalen, 2020). Assim, nessa pesquisa, os artigos científicos contábeis representaram a principal fonte histórica. Deste modo, esta pesquisa classifica-se como um estudo histórico-documental.

3.1. Seleção e análise das fontes históricas

O mapeamento das fontes históricas iniciou pela busca de artigos bibliométricos, cuja finalidade seja identificar os artigos relevantes à comunidade intelectual contábil. Para tanto, foram utilizadas as três bases de dados multidisciplinares mais utilizadas pela população acadêmica: *Web of Science (WoS)*, *Scopus* e *Google Acadêmico (GA)*. Definiu-se o seguinte algoritmo de busca: (“*accounting research*” + “*bibliometric*”).

Os textos selecionados foram aqueles que: i) expressaram a intenção de apresentar as pesquisas relevantes à comunidade contábil, ii) foram considerados os trabalhos que buscaram a avaliar as pesquisas de maneira ampla, sem restrições de subáreas e/ou temáticas específicas das pesquisas em contabilidade. iii) presença de listas dos artigos contábeis relevantes.

Chegou-se ao conjunto final de nove artigos bibliométricos. Destes, foram extraídos 506 títulos indicados como relevantes. Na sequência, foram selecionados aqueles artigos referenciados por, ao menos, dois trabalhos bibliométricos. Isto resultou em 129 artigos.

A análise das fontes históricas ocorreu por meio da aplicação da análise exploratória, seguida pela análise de conteúdo e de narrativa. A análise exploratória partiu da premissa de que quanto maior a frequência com que um artigo é citado, maior a influência que ele exerce na pesquisa acadêmica daquele tempo (Bhattacharya e Packalen, 2020). Desse modo, identificou-se o número de citações na base do Google Acadêmico, atribuídas aos 129 artigos. Na sequência, buscou-se apontar os artigos com número de citações discrepantes, os *outliers*. Isto foi feito com o emprego de diagramas *Boxplot* (identificação do limite superior) e do cálculo do desvio-padrão (valores superiores a 1 dp).

A técnica de análise de conteúdo, desenvolvida por Bardin (2004), foi aplicada à análise dos artigos identificados como *outliers*. O protocolo de investigação proposto por Bardin (2004) é composto por três etapas: 1) Pré-análise; 2) Exploração do Material; 3) tratamento dos resultados, inferências e interpretação. Nesta pesquisa, a etapa de pré-análise envolveu a leitura dos artigos classificados como *outliers* e, por meio do recurso de contagem de palavras, palavras mais utilizadas nos textos *outliers*. Na sequência, os textos cujo padrão de palavras era semelhante foram agrupados em *Clusters*. Os pares de artigos apresentados em um mesmo *cluster* utilizam conjunto de termos semelhantes e, portanto, espera-se que analisem temas parecidos. Os resultados da análise de *cluster* foram apresentados por meio do Dendograma, representação gráfica que ilustra os resultados da análise de agrupamento hierárquico. Os agrupamentos identificados nessa etapa foram chamados de Grupos Temáticos e identificados por uma sequência numérica. Os textos foram avaliados em relação aos respectivos grupos temáticos.

Passou-se ao reconhecimento das hipóteses básicas da TPCEP. O modelo teórico apresentado indica que as hipóteses representam a consciência histórica dos pesquisadores e são estabelecidos a partir da interpretação destes acerca dos problemas resolvidos. Assim, realizou-se o mapeamento do contexto de aceitação, a partir da identificação do modo como as redes de hipóteses são ordenadas pelos autores dos trabalhos *outliers*. O processo de análise ocorreu da seguinte maneira: Análise das citações contidas nesses artigos; Identificação de citações intragrupo; Observação do modo como as citações foram relacionadas; e Análise e descrição das hipóteses assumidas pelos pesquisadores.

Iniciou-se, em seguida, a categorização do problemas de pesquisas contidos nos 16 artigos destacados. Lembre-se que os principais códigos/categorias analíticas adotadas nesta pesquisa apoiam-se no modelo teórico aqui desenvolvido. No que se refere aos problemas das pesquisas,

segue-se a taxonomia desenvolvida por Laudan (2011). Deste modo, no momento inicial da análise de conteúdo, foram identificados 16 problemas principais. Na sequência, essas questões foram comparadas aos seus pares temáticos. Nos casos em que a similaridade entre as problemáticas foi observada, realizou-se a síntese das ideias. À medida que a comparação entre os pares evoluiu, o número de perguntas foi reduzido. Para diferenciar os problemas formulados pelos autores dos artigos analisados daqueles sintetizados pelos autores, criaram-se duas categorias. A categoria *problemas manifestos* que abarca as questões enunciadas pelos autores dos textos. Já, os *problemas latentes* surgem a partir da interpretação e síntese realizada durante a pesquisa. Nesta etapa de exploração do material, identificou-se as categorias de problemas de conceituais, anômalos e resolvidos. Originou-se, desta análise, um conjunto de problemas latentes de natureza conceitual, anômalo e resolvido que determinam os limites da TPCEP.

A última etapa visou identificar os pesquisadores que elaboraram problemas conceituais e/ou anômalos, visto que, conforme apresentado no modelo teórico, este fato representa indícios de que tais autores pertencem à categoria de pesquisadores extraordinários e participaram do processo de constituição da TPCEP. E, por fim, buscou-se narrativas desses pesquisadores sobre as ações por eles empreendidas para modificar a área.

4. Resultados

4.1. Limites temporais da TPCEP

Os limites temporais da TPCEP são compostos pelas dimensões temporais cronológica e subjetiva. A identificação da dimensão cronológica principiou a partir da amostra de 129 artigos publicados entre 1987 e 2017. A análise inicial dessa amostra revelou que os textos que influenciam fortemente a consciência histórica dos pesquisadores contábeis na atualidade foram publicados entre 1968 e 2005. Esse grupo de textos foi citado em média 1.969 vezes, de acordo os dados do Google Acadêmico, até dezembro de 2019. O número mínimo de citações atribuído a um artigo da amostra é 202 citações; o número máximo é de 9.279 citações.

Foi verificada, por meio das técnicas Boxplot e análise dos desvios-padrão, a existência de *outlier*. A primeira técnica edificou 10 artigos como *outliers*; a segunda, 16 artigos. Como a segunda técnica mostrou-se mais abrangente, optou-se por considerar seu resultado nesta pesquisa. Observou-se por meio do refinamento do comportamento de citações recebidas pelos *outliers*, viabilizadas pelo apoio das plataformas *Scopus* e *Web of Science*, que todos os artigos do grupo foram mencionados com maior frequência após 2005. Tais dados permitem inferir que o período cronológico que delimita a TPCEP está situado entre 1968 e 2005. Para delimitação dos limites subjetivos da TPCEP passou-se para a avaliação do conteúdo dos textos *outliers*.

Para a apresentação das hipóteses que formam o contexto de aceitação da TPCEP ocorreu a análise do conteúdo dos textos categorizados com *outliers*. A pré-análise revelou as palavras mencionadas com maior frequência neste grupo textual, sendo elas: *accounts, accruals earnings, firm, managers, using, years*. Na sequência, para compreender o contexto em que essas palavras sugeriram, os textos com padrões de citação textuais semelhantes foram agrupados. A Figura 2 traz o diagrama gerado pela análise de agrupamento.



Figura 2 Agrupamento dos artigos por similaridade de palavra
 Fonte: Elaborado pelos autores por meio do software NVIVO.

Na Figura 2 a altura das linhas verticais mostra o distanciamento entre os artigos; deste modo, quanto mais alta a linha, menor é a semelhança entre o grupo de textos. As linhas horizontais, por seu turno, indicam os agrupamentos gerados a partir da análise de duplas de artigos. Observa-se, assim, que a primeira linha vertical separou os textos em 2 grupos. O grupo inferior (Grupo 1) que abarca 2 artigos Chenhall (2003) e DeAngelo (1991). O grupo superior (Grupo 2) que envolve os demais 14 textos; este, por sua vez, subdivide-se em outros 3 agrupamentos. No Subgrupo 1, estão os textos Ball e Brown (1968), Beaver (1968), Watts e Zimmerman (1978) e Botosan (1997). O Subgrupo 2 é constituído por 6 artigos (Ball, Kothari, & Robin, 2000; Jones, 1991; Basu, 1997; Burgstahler & Dichev, 1997; Dechow, Sloan, Sweeney, Sloan, 1996). O Subgrupo 3, por fim, envolve 4 artigos (Becker, Defond, Jiambalvo, & Subramanyam, 1998; Dechow et al., 1995; Healy, 1985; Kothari, Leone, & Wasley, 2005).

O grupo de textos, presentes no Grupo 1, versa sobre aspectos relacionados à contabilidade gerencial; enquanto o Grupo 2 tem como foco a contabilidade financeira. As distinções entre os textos contidos neste último grupo foram identificadas por meio de três subgrupos.

Concluiu-se que o primeiro subgrupo tem como temática principal a utilidade dos relatórios contábeis, no âmbito do mercado de ações. O segundo subgrupo focaliza a temática de lucros das empresas, e o subgrupo 3 discorre sobre questões relacionadas à temática de *accrual*. Além disso, observou-se que os subgrupos contidos no Grupo 2 seguem um padrão cronológico, tendo em vista que, no Subgrupo 1, estão os artigos mais antigos da amostra; no Subgrupo 2, estão concentrados os textos publicados durante a década de 1990; e no Subgrupo 3, encontra-se o texto de publicação mais recente (2005). Findada a análise preliminar, passou-se à avaliação das citações contidas no grupo de textos *outliers*.

Citações intragrupo foram identificadas, o que significa que alguns autores consagrados como relevantes foram influenciados por textos também categorizados como *outliers*. Desse modo, há indícios de interpretações canônicas. Observou-se que os textos influenciados de maneira mais significativa pelas ideias produzidas pelo grupo de *outliers* foram: Dechow et al. (1996), Becker et al. (1998), Ball et al. (2000) e Kothari (2005). Tais textos representam modelos de articulação entre problemas resolvidos e fatos empíricos e versam sobre diferentes aspectos do conceito de gerenciamento de resultados: definição, motivações, métodos para identificação, inibidores e consequências.

A definição de gerenciamento de resultados, segundo Dechow, Sloan, e Sweeney (1996), ainda não estava completamente estabelecida, porém havia o consenso de que o conceito tratava de escolhas de mensuração de eventos econômicos pertinentes às organizações realizadas dentro dos limites dos padrões contábeis. Becker et al. (1998), por sua vez,

expressaram o conceito de gerenciamento de resultados da seguinte maneira: “*management’s ability to make accounting adjustments for opportunistic reasons*”. Esta passagem expressa a relação do conceito em análise com as práticas dos gestores no que se refere ao uso da contabilidade. Kothari et. (2005) compreendem que o gerenciamento de resultado trata das decisões dos gestores a respeito do modo de apresentar eventos econômicos nas demonstrações contábeis, com a intenção de influenciar a interpretação dos usuários dessa informação.

As definições apresentadas revelam que o conceito de gerenciamento de resultado tem como foco as práticas dos gestores os quais interpretam a regulação contábil, conhecem os eventos econômicos e têm a obrigação de informar tais eventos às partes interessadas nessa informação. Supõe-se que os gestores acreditam na possibilidade de influenciar a percepção do usuário da informação contábil e na existência de margem para manipular evidência dos eventos econômicos dentro dos limites legais. Deste modo, o gerenciamento de resultado expressa a estratégia deliberada de gestores para direcionar a interpretação dos usuários da informação contábil, com o objetivo de alcançar algum interesse em particular.

Os artigos dedicaram pouco espaço para apresentar a definição de gerenciamento de resultado. As tentativas de explicação do conceito recaem, com certa constância, nos fatores que motivam esta prática. Dechow et al. (1996) destacam as relações contratuais, descritas na Teoria de Contrato, como unidade fundamental de análise para os incentivos ao gerenciamento de resultado. Os autores fundamentam esse posicionamento por meio do texto de Watts e Zimmerman (1990). Além disso, os autores ampliaram as hipóteses sobre os motivadores da prática de gerenciamento de resultado ao afirmarem que o custo de capital e a possibilidade de influenciar o preço das ações também influenciam a adoção dessa prática. Essa linha de análise foi aceita por outros pesquisadores. E a busca por novos fatores que expliquem a adoção de tais práticas se mostrou uma linha de análise frutífera. Becker et al. (1998) sintetizaram os resultados das pesquisas de até então afirmando que os gestores são incentivados a distorcer os resultados das demonstrações contábeis através da existência de contratos implícitos (acordos com fornecedores, clientes etc.), explícitos (planos de remuneração, acordos de dívidas) e em outras situações em que o lucro é relevante (isenção de importação, licitações etc.). Kothari et al. (2005) acrescentam ao debate a ideia de as motivações para gerenciamento se correlacionam ao desempenho econômico presente e passado da empresa. Ball et al. (2000), por sua vez, incorporam aspectos relacionados à estrutura contextual dos países como variáveis explicativas para essas práticas. Para tanto, aceitam as hipóteses de Basu (1997) e Watts e Zimmerman (1990) e supõem que as propriedades das demonstrações contábeis (o conservadorismo e a tempestividade) são afetadas pelas diferenças institucionais relacionadas ao nível de participação das empresas, no processo de construção das leis.

No que se refere à busca de estratégias metodológicas para encontrar indícios de práticas de gerenciamento de resultado, observa-se que o modelo desenvolvido por Jones (1991) influenciou fortemente o processo de operacionalização do conceito de gerenciamento de resultado. Foi apontado como eficiente para essa tarefa por Becker et al. (1998) e Kothari et al. (2005). Nota-se que Kothari et al. (2005) reconhecem a aceitação da comunidade científica ao modelo Jones (1991), entretanto destacam a necessidade de revisar o modo de realizar tal mensuração para que ela se torne mais efetiva. Embora exista um tom de crítica no trabalho do autor, é possível identificar a aceitação das hipóteses da tradição de pesquisa. Os autores propõem avanços incrementais e deixam intocadas as hipóteses básicas a respeito do conceito de gerenciamento de resultado.

Os inibidores da prática de gerenciamento de resultado foram enfatizados por Becker et al. (1998) que uniram a perspectiva de DeAngelo (1981) a respeito da qualidade da auditoria à proposição de Dechow et al. (1996), com relação à relevância de boas estruturas de governança para reduzir o gerenciamento do resultado.

Dechow et al. (1996) indicou também as consequências do gerenciamento de resultado aos usuários dessa prática. Em um primeiro momento, as empresas são beneficiadas por redução no custo de capital próprio. Entretanto, caso suas práticas venham a conhecimento público, o efeito é inverso; ocorre elevação do custo de capital. Para construção de sua pesquisa os autores articularam ideias contidas nos trabalhos de Deangelo (1981); Dechow et al. (1995); Healy (1985); Jones, J. J. (1991). Dechow et al. (1996) contribui para o campo de pesquisa contábil como um modelo de aplicação empírica e revela a importância de casos empíricos que unem e corroboram teorias no processo de desenvolvimento de uma nova tradição de pesquisa.

Observou-se que os textos mais influenciados pelas ideias contidas no grupo de textos *outliers* versam sobre a prática de gerenciamento de resultado. As hipóteses que fundamentam a interpretação teórica foram enunciadas nos trabalhos de Ball & Brown (1968); Beaver (1968); Watts & Zimmerman (1978) e foram sumariadas em um conjunto de cinco assertivas: i) a contabilidade é útil aos seus usuários; ii) existe assimetria informacional; iii) os gestores são oportunistas; iv) os gestores influenciam o processo de elaboração das normas contábeis; v) os gestores acreditam que podem influenciar a percepção dos usuários da informação contábil. A aceitação da ideia de que a contabilidade é útil aos seus usuários, pois existe demanda para essa informação. Ademais, os pesquisadores supõem a existência de assimetria de informação entre ofertantes e demandantes da informação contábil. Logo, os ofertantes possuem vantagem em termos informacionais. Esses agentes são oportunistas e tentarão manipular a percepção dos usuários da informação contábil. A principal motivação para manipular essa informação reside na busca de maximização da riqueza dos gerentes ou da empresa, por meio do conteúdo dos contratos implícitos e explícitos com os quais a empresa se envolve. As técnicas para detecção de gerenciamento que consideram os *accruals* discricionários, em especial o modelo de Jones (1991), mostraram-se aceitas pela comunidade acadêmica, embora a discussão acerca do modo de tornar tais modelos mais eficientes sejam constantes. Constatou-se que aspectos relacionados à estrutura de governança, a exemplo da qualidade de auditoria, funcionam como inibidores de prática de gerenciamento de resultado. E os riscos para os que empregam essa prática é a divulgação pública de suas ações, ocasionando elevação no custo de capital.

A análise realizada até aqui evidenciou as soluções aceitas pelos pesquisadores como satisfatórias para resolver problemas contábeis por eles considerados relevantes. Entretanto, de acordo com Laudan (2011), para avaliar o progresso intelectual de uma campo científico é necessário identificar o processo que levou a construção dessa tradição de pesquisa. Para tanto, serão apresentados os problemas aos quais esses artigos se dedicam a responder.

4.2. Os problemas constituintes da TPCEP

Apresenta-se dessa seção o resultado da análise de conteúdo empreendida nos textos *outlier*, com o propósito identificar os problemas analisados e classificá-los, de acordo com a taxonomia de Laudan (2011), nas seguintes categorias de problemas: i) resolvidos, questionamentos a respeito de fenômenos empíricos cuja solução teórica satisfatória está disponível e é aceita pelo pesquisador; conceituais, reavaliações de teorias aceitas pela comunidade acadêmica, em certo momento do tempo; e, por fim, anômalos, referem-se à observação de um fenômeno empírico cuja solução está disponível em uma teoria ainda não validada pela comunidade intelectual. A interpretação dos problemas propostos nos artigos avaliados, levando em conta os grupos temáticos identificados pela análise de cluster, permitiu a inferência de seis problemas latentes. Essas questões e respectivas classificações estão apresentadas no Tabela 2.

Tabela 2 Os principais problemas extraídos dos artigos contábeis influentes

Grupos temáticos	Artigo	Problemas	Categorias
------------------	--------	-----------	------------

1	DeAngelo (1981)	Qual a relação entre tamanho das empresas de auditoria e a qualidade dos serviços de auditoria?	Problema anômalo	
	Chenhall (2003)	Quais os principais achados das pesquisas sobre sistema de controle gerenciais que tomaram a teoria contingencial como referência de análise? Quais as implicações das conclusões desses estudos para futuras pesquisas sobre o tema?	Problema resolvido	
2	2.1	Ball & Brown (1968)	Quais são os determinantes da oferta e demanda das demonstrações contábeis?	Problema conceitual e anômalo
		Beaver (1968)		
		Watts e Zimmerman (1978)		
		Botosan (1997)		
	2.2	Jones (1991)	Quais são os fatores determinantes das práticas de gerenciamento de resultado? Quais são os métodos utilizados para viabilizar essa prática? E quais são as consequências do seu uso para os ofertantes e demandantes da informação contábil?	Problema Resolvido
		Sloan (1996)		
		Dechow et al. (1996)		
		Ball et al. (2000)		
		Basu (1997)		
	2.3	Burgstahler e Dichev (1997)	Como as práticas de gerenciamento de resultado são utilizadas quando os gestores precisam reportar queda nos lucros contábeis?	Problema conceitual
		Dechow et al. (1995)		
		Kothari et al. (2005)		
		Healy (1985)		
	Becker et al (1998)	Como tornar os métodos de identificação das práticas de gerenciamento de resultado mais eficientes?	Problema Resolvido	

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Grupo temático 1 abordou aspectos relacionados à gestão organizacional interna. Os textos desse grupo apresentaram dois problemas manifestos. Há diferenças significativas entre os questionamentos, os quais impediram a elaboração de um problema latente único ao grupo. O Grupo temático 2 tratou de problemas relacionados à oferta e à demanda das informações contábeis. O Subgrupo 2.1 investigou os determinantes da oferta e da demanda dos relatórios contábeis. O Subgrupo temático 2.2 apresentou problemáticas ligadas ao conceito de gerenciamento de resultados. Destacam-se os seguintes aspectos: os determinantes, os métodos empregados pelas empresas e as consequências da sua adoção. E no Subgrupo temático 2.4, encontra-se o debate acerca da eficiência dos métodos de mensuração do gerenciamento de resultado e sobre as suas práticas, frente à necessidade de reportar queda nos lucros contábeis.

O modelo teórico que sustenta as análises empreendidas nesta investigação revela que os problemas conceituais e anômalos indicam a interpretação crítica dos pesquisadores. Tais categorias de problemas indicam possíveis transformações no interior da tradição de pesquisa ou a formação de uma nova tradição de pesquisa. As questões caracterizadas como problemas resolvidos, por sua vez, expressam a aceitação das teorias validadas pela comunidade científica acerca de um fenômeno empírico. A aplicação dessa perspectiva à análise de conteúdo dos dados resultou na classificação de nove artigos como problemas resolvidos, de outros quatro trabalhos como problemas conceituais e mais três como problemas anômalos.

As soluções aos problemas aqui destacados como resolvidos formaram as hipóteses apresentadas na seção 4.1. E os problemas conceituais e anômalos indicam o início de formação da TPCEP. As avaliações empreendidas nessa seção e na anterior permite inferir que os trabalhos de Ball e Brown (1968), Beaver (1968) e Watts e Zimmerman (1978) influenciaram o desenvolvimento dos demais artigos destacados como *outliers*. Esses autores descaram-se nesta pesquisa como extraordinários.

4.3. A avaliação da racionalidade dos Pesquisadores Extraordinários durante a evolução da TPCEP e os indícios de progresso

Evidenciou-se nessa seção o ciclo de transformação das pesquisas da TPCEP a partir da avaliação das informações apresentadas e das reflexões do grupo de pesquisadores extraordinários (Ball & Brown, 2014; Beaver, 2015; Watts & Zimmerman, 1990). Esse últimos indicaram um outro grupo de pesquisadores extraordinários (Sidney Davidson, Nicholas Dopuch e Charles Horngren). E evidenciam que a formação da TPCEP passou pelas fases de desenvolvimento apresentadas por Bhattacharya e Packalen (2020). A Figura 3 mostra os principais elementos de cada fase:

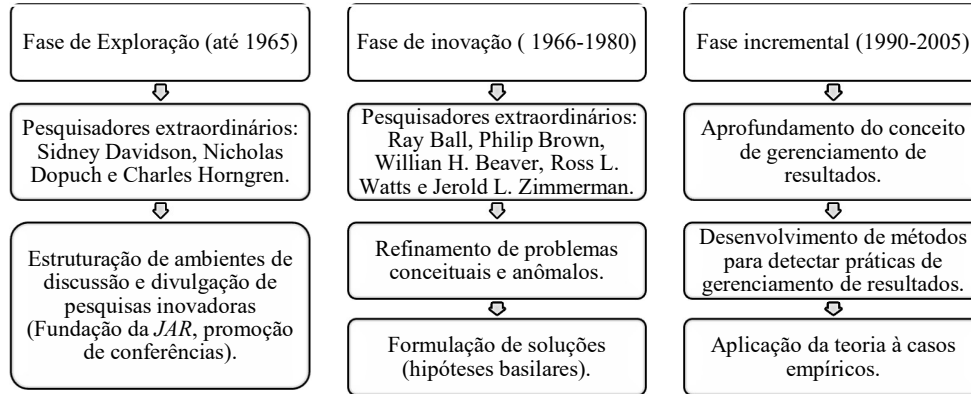


Figura 3 Fases de evolução da TPCEP
Fonte: Elaborado pelos autores.

A fase de exploração foi caracterizada pela ação de pesquisadores (Sidney Davidson, Nicholas Dopuch e Charles Horngren) que, insatisfeitos com a tradição de pesquisa contábil vigente naquela época, idealizaram caminhos para transformá-la. A insatisfação desses pesquisadores recaiu principalmente sobre o processo de geração de conhecimento. Havia descontentamento com a proximidade demasiada entre as pesquisas contábeis e a prática. Tal fato tornava as pesquisas contábeis vinculadas aos interesses privados. Além disso, os pesquisadores questionavam a rigidez do campo de pesquisa contábil para divulgar ideias inovadoras, uma vez que a principal revista científica contábil estadunidense, a *TAR*, mostrava-se avessa às novidades. A percepção desse contexto levou o referido grupo de pesquisadores a trabalhar para o desenvolvimento de uma nova estrutura de conhecimento que permitisse o desenvolvimento da contabilidade.

As principais ações desses pesquisadores constituíram-se na formação de espaços para discussão e divulgação de ideias inovadoras (ex. fundação do periódico *JAR*, em 1963). Embora as ações dos pesquisadores fossem em direção à mudança, o objetivo desse grupo estava alinhado à problemática considerada relevante pela comunidade contábil estadunidense, entre as décadas de 1950 e 1960: desenvolver padrões contábeis, com capacidade de gerar informações úteis aos seus usuários. Entretanto, Davidson, Dopuch e Horngren consideravam que o caminho para solucionar essa contenda estava na compreensão do modo como os usuários das pesquisas contábeis tomavam decisões.

Uma das formas com que esses pesquisadores influenciaram as pesquisas contábeis foi por meio de sua atuação como professores. Eles incentivaram seus alunos a buscar conhecimentos em outros domínios acadêmicos, especialmente na economia, cuja tradição de pesquisa apresentava potencial de gerar contribuições para elucidar os problemas contábeis com os quais os pesquisadores da área se deparavam. Os pesquisadores formaram um modelo de transmissão de conhecimento com base no incentivo à inovação, enquanto ainda vigorava o

processo clássico de formação de pesquisadores em contabilidade. As ações deste trio estabeleceram os alicerces das mudanças nas pesquisas contábeis. Essa estrutura permitiu que, em meados dos anos 1960, fosse iniciada a fase de inovação das pesquisas em contabilidade.

A fase de inovação das pesquisas contábeis, ocorrida entre meados dos anos 1960 e final dos anos 1970, foi liderada por Ray Ball, Philip Brown, William H. Beaver, Ross L. Watts e Jerold L. Zimmerman. Este grupo foi favorecido pelo ambiente estabelecido pelos pesquisadores extraordinários da fase de exploração. O grupo formulou novas questões de pesquisas que redirecionaram as pesquisas em contabilidade. Extraíu-se a seguinte síntese dos problemas de pesquisa: Quais são os determinantes da oferta e demanda das demonstrações contábeis? A resposta à questão foi encontrada por meio da tradição de pesquisa da economia que estava em desenvolvimento na Universidade de Chicago.

Esse grupo de pesquisadores formulou um arcabouço teórico a partir de hipóteses embasadas em observações empíricas. A utilidade das demonstrações contábeis foi verificada por meio dos indícios de sua influência no processo de tomada de decisões de seus usuários. As premissas de que existe assimetria informacional no mercado no qual a contabilidade está inserida e de que os gestores das organizações são oportunistas foram observadas pelas evidências da interferência dos gestores das organizações no processo de desenvolvimento das normas contábeis, e na tentativa de manipular a percepção dos usuários da informação contábil.

A fase incremental da TPCEP ocorreu durante os anos de 1990 até 2005. Nela, os pesquisadores aceitaram as hipóteses fundamentais da nova tradição de pesquisa do presente e aprofundaram o conceito de gerenciamento de resultados, procuram melhorar os métodos de identificação dessas práticas e investigaram casos empíricos com capacidade de fortalecer as hipóteses. Ressalta-se que os textos destacados nesta fase adotaram uma postura de aceitação às inovações inseridas na disciplina contábil nos anos de 1960, e a maioria dos pesquisadores investigou problemas resolvidos.

As mudanças nas pesquisas contábeis estabeleceram uma nova racionalidade científica em contabilidade. As regras sobre como desenvolver a pesquisa foram modificadas gradativamente. Suplantou-se a hipótese que fundamentava o modo de conduzir pesquisas, a qual afirmava a falta de utilidade das demonstrações contábeis aos seus usuários. Observou-se que novos fenômenos foram incorporados à área, e agregou-se um novo conjunto de hipóteses.

Essa mudança de racionalidade caracteriza o mover do tempo; a consciência histórica transformou-se. Deste modo, a TPCEP começou a ser construída na década de 1960 e, aparentemente, concluiu a formação de suas bases na década de 2000. Tais bases representam as hipóteses fundamentais aceitas pela comunidade intelectual contábil, em 2019. A Figura 4 ilustra a evolução no campo científico contábil nesse período.

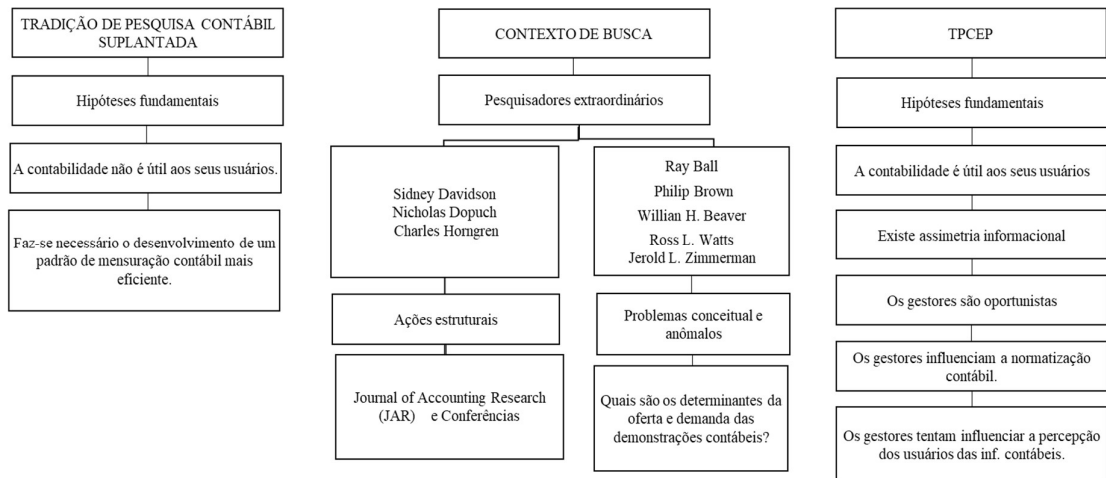


Figura 4 Evolução histórica das principais hipóteses das pesquisas em contabilidade
Fonte: Elaborado pelos autores.

Observou-se que a TPCEP foi constituída a partir de escolhas racionais de pesquisadores contábeis extraordinários, os quais desenvolveram as estruturas necessárias à formulação e à resolução de problemas conceituais e anômalos. Tais problemas, ao longo do tempo, foram transformados em resolvidos. Essas soluções formaram um conjunto de hipóteses que fundamentam as pesquisas contábeis estadunidenses na atualidade. Tendo em vista que, segundo Laudan (2011), o progresso é caracterizado pela transformação de problemas conceituais e anômalos em problemas resolvidos, entende-se que há indícios de que a constituição da TPCEP foi marcada por uma trajetória de progresso.

Finda-se, assim, esta seção e passam-se agora às considerações finais.

5. Considerações Finais

Essa pesquisa apresentou os principais elementos do processo histórico de constituição da Tradição de Pesquisa Contábil Estadunidense do Presente (TPCEP) e apresentou elementos históricos que evidenciaram uma trajetória de progresso intelectual. A análise do conteúdo da base de dados selecionadas na pesquisa mostrou que entre 1968 e 2005 foram estabelecidas as hipóteses fundantes da TPCEP. Nesse período, observou-se a transformação de problemas conceituais e anômalos em problemas resolvidos, sendo esses últimos fortemente relacionados à temática de gerenciamento de resultado.

Os resultados apresentados corroboram a perspectiva de Laudan (2011) de que uma tradição de pesquisa nasce no interior de uma outra. Notou-se que a perspectiva norteadora das pesquisas contábeis clássicas, a normativista, coexistiu durante um período com as linhas de análise que se tornariam a TPCEP, àquelas influenciadas pelas teorias econômicas de abordagem positivistas. Observou-se, além disso, a importância do contexto intelectual na racionalidade dos cientistas. O contato com novas tecnologias e as teorias de outros campos intelectuais possibilitaram que fenômenos, que antes não pareciam pertencer à contabilidade, fossem observados e explicados, a exemplo do comportamento dos gestores, um dos aspectos fundamentais da temática central da TPCEP. A interdisciplinaridade mostrou-se um dos principais elementos para o avanço das pesquisas contábeis. Conclui-se que a aplicação de inovações tecnológicas nas pesquisas contábeis, o conhecimento profundo das teorias aceitas pelos pesquisadores contemporâneos, a interdisciplinaridade, a disponibilização de espaço para publicação de ideias inovadoras em estágio inicial e professores atuantes na construção de novas estruturas de pesquisa foram basilares para a construção do presente das pesquisas em contabilidade.

Desse modo, a fim de verificar a existência de ações na atualidade com potencial de construir o futuro das pesquisas em contábeis, sugere-se que sejam conduzidas investigações acerca do grau de conhecimento dos estudantes de graduação e pós-graduação acerca da TPCEP, o acesso desses alunos aos conhecimentos produzidos em outras área do saber e às ferramentas tecnológicas modernas. No que tange às ações críticas de professores, recomenda-se a identificação de iniciativas dos professores de graduação em contabilidade relativos à projetos de extensão e outras ações de cunho estruturais.

Os resultados permitem ainda que sejam realizadas algumas recomendações de ordens práticas. Aos gestores de universidades sugere-se que sejam priorizado o fornecimento de acesso aos seus pesquisadores às tecnologias contemporâneas. Assim, a universidade, ao munir os cientistas com as ferramentas adequadas, facilita o processo de críticas às tradições de pesquisa vigente e, conseqüentemente, promove a inovação em diversos campos do saber. Além disso, o desenvolvimento de ações que elevem o reconhecimento de pesquisadores que atuam na fase de exploração do ciclo de desenvolvimento científico, quando são dispendidos amplos

esforços cujos resultados ocorrem apenas em longo prazo. Tais esforços são observáveis por meio dos projetos de extensão desenvolvidos pelos pesquisadores, projetos de pesquisas interdisciplinares, promoção de eventos etc.

Os periódicos científicos, por seu turno, devem provocar a comunidade científica à apresentação e discussão de problemas conceituais e anômalos, haja vista o potencial de inovação advindo dessas classes de questionamentos. A elaboração de problemas conceituais pode ser incentivada por meio da chamada por trabalhos de revisão crítica da literatura já consolidada, visto que tal processo envolve o esforço dos pesquisadores em sintetizar o estado da arte da literatura e avaliar a efetividade das soluções propostas. O incentivo à análise de problemas anômalos, por sua vez, exige a interdisciplinaridade, pois apenas quando o pesquisador observa os fenômenos de sua área por meio das lentes teóricas de outras tradições de pesquisa tais questões são percebidas. Assim, sugere-se aos editores de periódicos científicos que componham um corpo editorial com pesquisadores de diferentes disciplinas. Os revisores de um periódico de assuntos relacionados à contabilidade, por exemplo, podem contar com a colaboração de filósofos, sociólogos, historiadores, economistas, entre outros. Esses pesquisadores podem promover diversas atividades: desenvolvimento de seminários acerca de temáticas que tangenciam questões contábeis, divulgação de textos sobre os principais aspectos tratados em suas áreas, divulgação de textos inovadores ou controversos e abertura para réplicas a esses textos. Enfim, existem inúmeras ações que os periódicos acadêmicos podem realizar para exercer seu papel de promoção do conhecimento científico.

E por fim, a apresentação da evolução da trajetória de progresso da TPCEP não deve ser encarada como um convite à aceitação dessa tradição como caminho inexorável aos pesquisadores contábeis contemporâneos, pois isso representaria um caminho para a estagnação. Os resultados desta pesquisa mostram o presente da área e evoca à atitude crítica. O respeito ao passado não deve significar um aprisionamento às ideias concebidas como adequadas ao longo do tempo, mas um processo de reavaliação constante dessas perspectivas. Convidam-se os pesquisadores brasileiros à reflexão sobre efetividade da aplicação da TPCEP no contexto nacional. É importante investigar se tais problemas são relevantes para o contexto intelectual brasileiro do século XXI. Afinal, o respeito pelos avanços das pesquisas internacionais não pode significar a adoção dogmática de propostas teóricas e a desconsideração dos problemas relacionados aos fenômenos da realidade do Brasil. Cabe aos pesquisadores avaliar criticamente o presente e construir as bases para uma nova trajetória de progresso.

6. Referências Bibliográficas

- Agostinho, S. (1999). *Santo Agostinho - Vida e obra*. As confissões. São Paulo: Nova Cultura.
- Ball, R.; Brown, P. (1968) An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of accounting research*, 6(2), 159-178.
- Ball, R., & Brown, P. R. (2014). Ball and Brown (1968): A retrospective. *The Accounting Review*, 89(1), 1–26. <https://doi.org/10.2308/accr-50604>
- Ball, R.; Kothari, S. P.; & Robin, A. (2000), The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings, *Journal of Accounting and Economics*, 29, 1–51.
- Bardin, L. (2004). *Análise de Conteúdo* (3rd ed.). Lisboa: Edições 70.
- Basu, S. (1997) The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24, 3–37.
- Basu, S. (2012). How can accounting researchers become more innovative? *Accounting Horizons*, 26(4), 851–870. <https://doi.org/10.2308/acch-10311>
- Beattie, V., & Davie, E. (2006). Theoretical studies of the historical development of the accounting discipline: A review and evidence. *Accounting, Business & Financial History*, 16(1), 1–25. <https://doi.org/10.1080/09585200500505490>

- Beaver, W. H. (1968). The information content of annual earnings announcements. *Journal of accounting research*, 6, 67-92.
- Beaver, W. H. (2015). Six decades of research, teaching, and participation in the AAA. *The Accounting Review*, 90(3), 859–880. <https://doi.org/10.2308/accr-50999>
- Becker, C. L.; DeFond, M. L.; Jiambalvo, J.; & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary accounting research*, 15(1), 1-24
- Bhattacharya, J., & Packalen, M. (2020). Stagnation and Scientific Incentives. *National Bureau of Economic Research*, Working Paper, No. 26752.
- Bianchi, A. M., & Nunes, R. (2002). Ainda sobre os conceitos de paradigma e cânon como instrumentos de reconstrução. *Econômica*, 4(2), 153–176.
- Block, M. (2001). *Apologia da História ou o Ofício do Historiador*. Rio de Janeiro: Zahar.
- Botosan, C. A. (1997). Disclosure level and the cost of equity capital. *The Accounting review*, 72(3), 323-349.
- Braudel, F. (2016). *O mediterrâneo e o mundo mediterrâneo na época de Filipe III/ Volume I*. São Paulo.
- Burgstahler, D.; & Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of accounting and economics*, 24(1), 99-126.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28 (2-3), 127-168.
- Chiu, V. (2013). *Accounting bibliometrics: the development and intellectual structure of accounting research*. Tese de doutorado. Rutgers University-Graduate School-Newark.
- Cushing, B. E. (1989). A kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting. *Accounting Historians Journal*, 16(2), 1–41. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.16.2.1>
- DeAngelo, L. E. (1981) Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, pp. 183-99.
- Dechow, P. M.; Sloan, R. G.; & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. *The Accounting Review*, 70, 193–225.
- Guthrie, J., & Parker, L. D. (2017). Reflections and projections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(1), 2–17. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2016-2781>
- Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of accounting and economics*, 7(1-3), 85-107.
- Homero Junior, P. F. (2017). Paradigma e ordem do discurso da pesquisa contábil brasileira. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 039–053. <https://doi.org/10.14392/asaa.2017100103>
- Hopwood, A. G. (2008). Changing Pressures on the Research Process: On Trying to Research in an Age when Curiosity is not Enough. *European Accounting Review*, 17(1), 87–96. <https://doi.org/10.1080/09638180701819998>
- Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of accounting research*, 29(2), 193-228.
- Kothari, S. P.; Leone, A. J.; & Wasley, C. E. (2005) Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of accounting and economics*, 39(1), 163-197.
- Kuhn, T. S. (2013). *A estrutura das revoluções científicas*. 12 ed. São Paulo: Perspectiva.
- Laudan, L. (2011). *O progresso e seus problemas: rumo a uma teoria do crescimento científico*. São Paulo: Unesp.
- Le Goff, J. (2013). *História & Memória*. Campinas: Editora da Unicamp.
- Mouck, T. (1993). The “Revolution” in Financial Reporting Theory: A Kuhnian Interpretation. *The Accounting Historians Journal*, 20(1), 33–57.
- Niiniluoto, I. (2015). Scientific progress. *Synthese*, 45(3), 427-462. <https://doi.org/10.1007/BF02221787>

- Nisbet, R. (1985). *História da ideia de progresso*. Brasília: Editora de Brasília.
- Popper, K. R. (1980). *Conjecturas e Refutações*. Brasília: Editora da UnB.
- Rossi, P. (2000). *Naufração sem espectador: a ideia de progresso*. São Paulo: UNESP.
- Sloan, R. G. (1996). Do stock prices fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings? *The Accounting Review*, 71(3), 289-315.
- Watts, R. L.; & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting review*, 53(1), 112-134.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131–156.