

**PESQUISA QUALITATIVA NA CONTABILIDADE GERENCIAL: uma análise sistemático-
metodológica**

YUMARA LÚCIA VASCONCELOS
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO (UFRPE)
yumaravasconcelos@gmail.com

RAFAELA MARIA JOSÉ BERTINO
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO (UFRPE)
bertino.rafaela@gmail.com

ALEXANDRE CESAR BATISTA DA SILVA
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)
acbspe@uol.com.br

FRANCIVALDO DOS SANTOS ALBQUERQUE
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ (UFPA)
valdo.a@gmail.com

GLAUBER QUIRINO FALCÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO (UFRPE)
glauber.falcao@gmail.com

PESQUISA QUALITATIVA NA CONTABILIDADE GERENCIAL: uma análise sistemático-metodológica

1 Introdução

A contabilidade gerencial é, dentre as especialidades contábeis, a mais receptiva a metodologias qualitativas, uma vez que opera informações de caráter não normativo, mas voltadas ao processo decisório. Nas pesquisas que abordam a temática gerencial, em geral qualitativas, a representatividade não constitui objetivo principal, tendo em vista que, em razão do seu *modus* de desenvolvimento, desprestigia a análise de situações particulares e fenômenos mais complexos, elevando o risco de ensejar interpretações simplistas e excludentes. Apesar das citadas limitações não depreciarem seu valor e importância em determinados contextos e demandas investigativas, acredita-se que esse embate teórico-identitário (pesquisas qualitativas *versus* pesquisas quantitativas) se reflete sobremaneira nas escolhas metodológicas, a prejuízo da ciência. De um lado desse litígio infrutífero, observa-se uma notada preocupação com o rigor, a regularidade, objetividade, predições, simulações, quantificações e representatividade; de outro, a demanda primária pela compreensão e interpretação dos fenômenos. (COUTINHO, 2008; ESTEVES, 2006)

Sendo subdisciplina contábil, a contabilidade gerencial tem elevado nível de fragmentação temática (heterogeneidade) e desencontro doutrinário no que concerne a sua definição, característica que lhe confere notada complexidade, ensejando inequívoca invasão da competência de outras especialidades, principal motivação à realização desse estudo.

Acredita-se que o *design* qualitativo de pesquisa entrega um discurso metodológico conceitualmente mais claro e preciso, além de um arcabouço analítico profundo e teoricamente organizado, impregnado de significados e interpretações acerca do objeto empírico das pesquisas.

As investigações nessa especialidade (qualitativa) desempenham o papel de compreender os processos de gestão e controle, igualmente, sua dinâmica (aspectos de orientação), retratando o *modus* como as organizações estão estruturadas. Essa perspectiva mais micro organizacional se distancia daquela clássica, positivista, monorreferencial, introduzindo elementos contextuais, e de historicidade, além de posições interpretativas e críticas acerca da realidade social e institucional.

Historicamente, as pesquisas contábeis denunciam notada preocupação com as regularidades, a mensuração, o controle, a predição, a endogenia disciplinar e a objetividade, reificando a clássica perspectiva nomotética, panorama que justifica a predominância de estudos quantitativos. Ocorre que o conhecimento, ainda que disciplinarizado, não é inerte aos fatores culturais, ideológicos, políticos; muito menos, apresenta-se indiferente aos aspectos da linguagem, crenças e valores.

Observa-se na pesquisa qualitativa um engajamento reflexivo maior e plural, contrapondo-se à neutralidade e isolamento rigorosos do sujeito de pesquisa. Essa diretiva de pensamento posiciona a realidade empírica como criação dos atores sociais.

Embora a contabilidade gerencial não seja delineada por amarras legais, tal como ocorre com a contabilidade financeira, não se pode negar a influência das leis sobre as práticas gerenciais, especialmente aquelas inseridas nas rotinas organizacionais reproduzidas passivamente pelos atores sociais ao longo do tempo, ao ponto de se cristalizarem. Esses movimentos de institucionalização não são definidos apenas por fatores legais, mas igualmente, corporativos, sociais e culturais, refletindo toda uma simbologia. Essas nuances determinaram as escolhas realizadas nessa investigação.

Diante desse contexto, definiu-se como questão problematizante: quais os métodos qualitativos mais recorrentes nessas investigações? Complementarmente: qual o paradigma

predominante? O enquadramento paradigmático é explícito? Como se dá a apropriação desse repertório metodológico?

Para responder as problemáticas propostas, o estudo teve por objetivo analisar as metodologias qualitativas descritas na produção científica relevante, escoada em periódicos nos últimos 5 (cinco) anos.

2 Fundamentação teórica

2.1 Pesquisa qualitativa e os paradigmas da contabilidade gerencial

A pesquisa qualitativa acessa, por meio de instrumentos de coleta apropriados, opiniões, experiências, percepções, atitudes, conceitos e os significados atribuídos pelo sujeito da pesquisa. Nessa direção, se apropria de métodos e técnicas coerentes e harmonizados com os objetos teórico e empírico da investigação, num movimento de ajustamento à questão de pesquisa, *background* do sujeito, contexto e o caso concreto. (FLICK, 2009; NASCIMENTO, 2015; VYHMEISTER; ROBERTSON, 2014)

Bryman (2003) destaca que a realização da pesquisa qualitativa se esbarra em desafios: o primeiro diz respeito à habilidade de o pesquisador ‘ver’ com os olhos do sujeito da pesquisa, interpretando o fenômeno sob sua perspectiva; o segundo refere-se ao adequado aporte teórico explicativo e o terceiro, às dificuldades de generalização.

A pesquisa qualitativa, entretanto, não visa obter generalizações, muito menos identificar padrões fenomenológicos, ocupando-se tão somente das peculiaridades do fenômeno. Objetiva, em geral, compreender as unidades de análise, ação que, numa sequência lógica de apreciação científica, seria primária (basilar) numa investigação. Nessas investigações, não se exige do pesquisador a expressão de concordância ou aceitação da realidade investigada, apenas uma descrição isenta, sem juízo preconcebido de valor. Essa assertiva remete à necessidade de um processo de coleta de dados adequado aos fins da pesquisa, preservando a aludida perspectiva dos atores investigados, sem qualquer manipulação. Nos estudos qualitativos o pesquisador opera como um mediador entre a realidade empírica e aquela abstrata, desconstruindo a falsa dicotomia entre ‘objetivo-subjetivo’, posicionando essas perspectivas como um *continuum*, muitas vezes, necessário à completude e eficácia da investigação.

Os paradigmas teóricos insculpem a janela com que o (a) pesquisador (a) analisa a realidade, o fenômeno ou situação investigada, definindo sua identidade e *modus* de articulação e geração de conhecimentos. Nessa pesquisa optou-se pelo paradigma interpretativista, em contracorrente ao hegemônico e tradicional molde positivista, para o qual,

[...] a realidade é unitária e só pode ser compreendida por métodos empíricos e analíticos. A observação é feita a partir de regras claras e não ambíguas. O resultado da pesquisa compreende evidências e leis generalizáveis as quais não são afetadas por contextos. A objetividade depende da remoção de erro e viés relacionados com a lógica da observação e medição. Os interesses inerentes a esse tipo de pesquisa são previsão e controle, conhecimento tecnicamente explorável, e explicação. (LOURENÇO; SAUERBRONN, 2016, p.5)

A abordagem interpretativa adequa-se a estudos nos quais a compreensão subjetiva importa a análise de práticas e decisões. O quadro 1 apresenta uma analogia entre os paradigmas.

Quadro 1 – Paradigmas teóricos

	PARADIGMA POSITIVISTA (Paradigma <i>mainstream</i>)	PARADIGMA INTERPRETATIVISTA (Paradigma alternativo)
C A R A C T E R Í S T I C A S	Realidade objetiva, unitária, explorável tão somente por meio de métodos empíricos e analíticos.	A interpretação da realidade reclama a consideração da perspectiva ou ponto de vista dos atores sociais, o que iniludivelmente remete ao sujeito.
	<ul style="list-style-type: none"> • Alheamento e neutralidade do pesquisador em relação a realidade investigada. • Investigações com alto nível de estruturação (pouca flexibilidade de rito). • Racionalização de práticas. • Toma a realidade empírica como essencialmente objetiva e externa àquele que pesquisa. • Coisificação do sujeito da pesquisa (objeto passivo). • Compreendem estudos clássicos (influência neoclássica). • Em tese, pode compreender pesquisas quantitativas e qualitativas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Visão da realidade assentada em referências. • Flexibilidade de rito. • Toma a realidade empírica como uma elaboração social, efetivada pela ressignificação e interação. • Destaca a relevância do significado atribuído pelos atores sociais, influenciando decisões e entendimentos. • Os significados possuem repercussão histórica e social.
R E P E R C U S S Ã O	Contabilidade gerencial endógena.	Contabilidade gerencial interconectada com outras áreas e especialidades (exógena).
	Abordagem disciplinar, muitas vezes, funcionalista, não dando conta de fenômenos complexos.	Abordagem (inter) disciplinar.
	<ul style="list-style-type: none"> • Estudos baseados no reporte da informação contábil e rotinas atreladas, na explicação, análise e previsão de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> • Estudos baseados na qualidade do reporte da informação contábil, na explicação, análise e previsão de desempenho, mas sob a perspectiva do sujeito. • Elaboração do conhecimento assentada na análise das relações entre contexto, fenômeno (prática contábil), estruturas, políticas e as pessoas (discursos e comportamentos). • Consideração dos artefatos constituintes da realidade.
	Aporte metodológico: predominantemente quantitativo.	Aporte metodológico: predominantemente qualitativo.

Fonte: elaborado pelos autores.

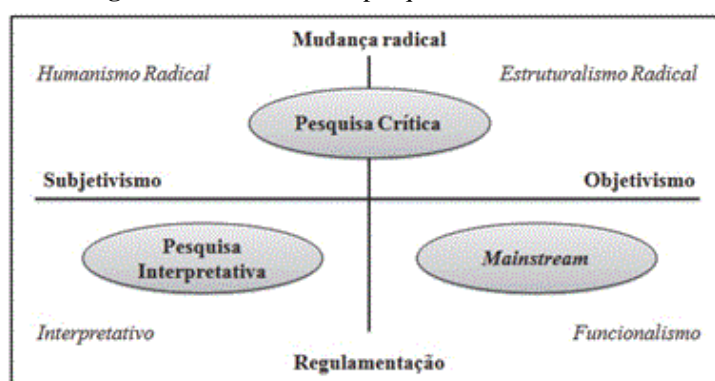
Pelo olhar interpretativista, a pesquisa contábil deve alcançar não somente medidas objetivas, mas, igualmente, as ações dos atores sociais, as influências externas e internas, os aspectos estruturais, históricos, econômicos, sociais, políticos e legais, bem como o (macro) (meso) contexto no qual o fenômeno investigado ocorre.

Considerando que as agendas de investigação guardam relação direta com aquela de seus pesquisadores, a ideia de neutralidade assentada nas diretivas positivistas é afastada. A análise das decisões corporativas remete, portanto, à compreensão do sujeito (recorte metodológico não *mainstream*). A demanda crescente por paradigmas alternativos reclama o reconhecimento da importância da gestão qualitativa nas investigações científicas. Ocorre, porém que, historicamente, a pesquisa contábil tem sido direcionada à solução de problemas do cotidiano organizacional e ao relacionamento objetivo entre variáveis, numa abordagem de construção predominantemente funcionalista (monismo metodológico e epistemológico). Lukka (2010) adverte acerca da crescente estreiteza da investigação contábil no que concerne aos paradigmas filosóficos, metodologias empregadas e suporte teórico apropriado à pesquisa, apontando-a como causa racional do *status* dessa homogeneidade. Essa visão monoparadigmática afigura-se nociva ao campo, limitando perspectivas e achados.

(LACHMANN; TRAPP; TRAPP, 2017; MODELL, 2009; LUKKA, 2010; LOURENÇO; SAUERBRONN, 2016)

Essas tendências homogêneas deram ensejo à formação de um *mainstream* na pesquisa contábil, tolhendo caminhos legítimos alternativos. De fato, segundo Lukka (2010, p. 110) “A maior parte da pesquisa contábil de hoje persegue apenas contribuições marginais dentro de um programado *framework* teórico-metodológico e os métodos a ele adequados.” Com efeito, essa lógica de conformidade, inclusive em relação às escolhas metodológicas, revela visível isomorfismo mimético e normativo. Por essa razão, os paradigmas alternativos ainda causam estranhamentos aos trabalhos cuja substância advoga o fundamento das abordagens mais tradicionais, ensejando exclusão e longevidade do *mainstream*. A figura 1 posiciona a pesquisa contábil a partir desses e outros paradigmas, não contemplados nesta investigação.

Figura 1 - Taxonomia da pesquisa em contabilidade



Fonte: Ryan et al. (2002, p. 40 apud LOURENÇO; SAUERBRONN, 2016, p.4)

O *mainstream* da pesquisa contábil (abordagem dominante) situa-se em um *continuum* significativamente objetivo, orientado pelo e para o funcionamento da Contabilidade, entre dois fatores de pressão: a regulamentação típica da área e o objetivismo cultural. Inserem-se, nesse gráfico, pesquisas com identidade interparadigmática, mobilizando diferentes abordagens no trato ao fenômeno social.

Os paradigmas, interpretativo e crítico, compartilham a premissa de que a metodologia é enfeixada pelas demandas dos elementos estruturantes da investigação. Por essa senda, a interrogação proposta define o conjunto de estratégias a serem adotadas, determinando a forma de se problematizar os fenômenos de interesse e indagar a realidade, ratificando a importância dessas referências metodológicas.

A metodologia, nessa acepção pós-crítica, não desconsidera a produção científica precedente, mas impõe novos olhares “[...] para suspender significados, interrogar os textos, encontrar outros caminhos, rever e problematizar os saberes produzidos e os percursos trilhados por outros.” (PARAÍSO, 2012) Implica afirmar que o *design* metodológico é afetado sobremaneira pela escolha do paradigma filosófico, acolhendo diferentes métodos e técnicas.

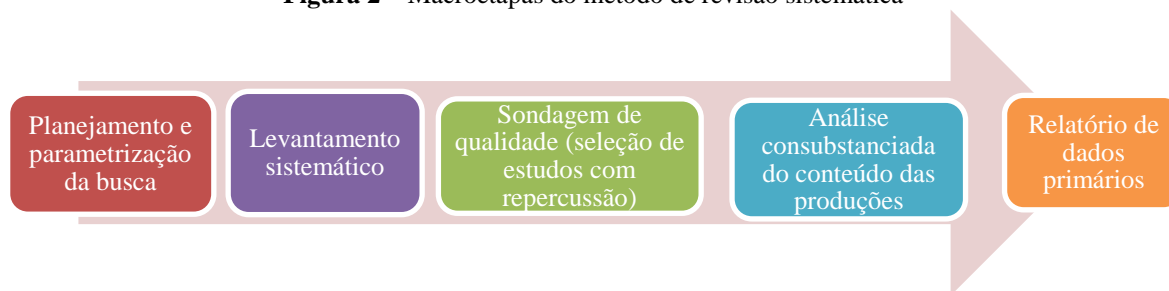
3 Metodologia

Esta pesquisa define-se como qualitativa, tendo em vista a natureza dos dados analisados, a substância da produção bibliográfica no período recortado e sua identidade. A análise qualitativa não é neutra, por isso é mais profunda e centrada em questões pontuais, incorporando concepções, influências, subjetividades, suposições teóricas e epistemológicas diversas, motivação que delineou o percurso desta investigação. Com recorte essencialmente disciplinar, optou-se por um *design* exploratório-descritivo, respeitando uma lógica indutiva.

Como método de procedimento, decidiu-se pela revisão sistemática. A criticidade ínsita a essas revisões não as encaminha a posicionamentos pessoais, embasando-se tão somente nas evidências reveladas pelo campo, sugerido a partir dos estudos primários. Esses moldes remetem ao paradigma interpretativista, lente utilizada para elaborar o *design* e conduzir a prática desta investigação.

Método consagrado de pesquisa, a revisão sistemática é um processo de levantamento e análise bibliográfica organizada, norteada por parâmetros predefinidos, decorrentes da questão problematizante e objetivos propostos (escopo da pesquisa). Essas revisões se baseiam nas evidências presentes nas discussões de resultados. Em sua consecução, esse apanhamento criterioso da produção científica é operacionalizado em uma base de dados determinada. Os parâmetros de busca representam o filtro seletor dos trabalhos, oferecendo direção e objetividade ao levantamento. Esses direcionadores são definidos a partir do escopo da investigação, reflexão que remete ao resgate de seus elementos estruturantes. (BROWN, 2013; HANNES; LOCKWOOD, 2011; SAINI; SHLONSKY, 2012; POPE; MAYS; POPAY, 2007) A figura 2 ilustra as macroetapas da revisão sistemática, respeitadas no rito desta pesquisa.

Figura 2 – Macroetapas do método de revisão sistemática



Fonte: elaborado pelos autores.

As revisões sistemáticas encaminham à visão ampla do fenômeno ou situação investigada, podendo direcionar o pesquisador a explicações melhor fundamentadas relativamente aquelas disponíveis em um estudo isolado, remetendo a níveis superiores de generalização e abstração. Essa expectativa é coerente com a própria definição e características do método (nível de estruturação). (GOUGH; THOMAS; OLIVER, 2012; HANNES; LOCKWOOD, 2011; HIGGINS; GREEN, 2011; KHAN, 2003; TRANFIELD; DENYER; SMART, 2003) De fato, essas revisões,

[...] são estudos secundários utilizados para mapear, encontrar, avaliar criticamente, consolidar e agregar os resultados de estudos primários relevantes acerca de uma questão ou tópico de pesquisa específico, bem como identificar lacunas a serem preenchidas, resultando em um relatório coerente ou em uma síntese. (DRESCH; LACERDA; ANTUNES JÚNIOR, p. 142, 2015)

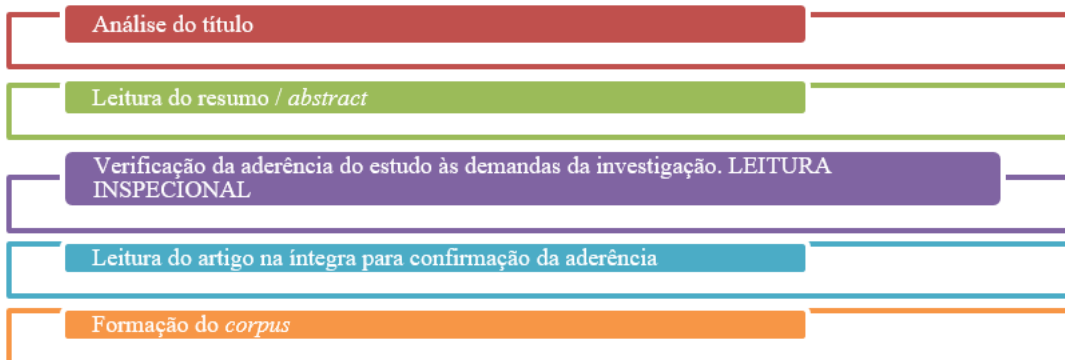
Revisões sistemáticas são úteis pois além de proporcionar visão de campo, podem basear e direcionar decisões de produção, essenciais à oxigenação de área, evitando replicações infrutíferas e abordagens menos abrangentes (pontuais). Esse benefício importa, posto que,

[...] qualquer estudo individual pode apresentar falhas relacionadas ao modo como foi concebido, executado ou reportado, e mesmo um estudo que tenha sido corretamente realizado pode apresentar resultados atípicos ou de relevância limitada. (DRESCH; LACERDA; ANTUNES JÚNIOR, p. 143, 2015)

Com efeito, a experiência de pesquisa pode, inclusive, desconstruir ou refutar determinados entendimentos acerca de um fenômeno particular porque sua interpretação

respeita contextos, as diferentes perspectivas teóricas e a configuração dos percursos metodológicos adotados no *design* de cada investigação. Esses estudos exploram modelos, teorias, panoramas históricos, lacunas e ambiguidades de campo, o que se pretendeu com esta exploração. (HANNES; LOCKWOOD, 2011; POPE; MAYS; POPAY, 2007; THOMAS; PRING, 2004) Embora a literatura apresente diferentes roteiros de revisão sistemática, algumas etapas se repetem, a exemplo da busca, seleção e avaliação dos dados primários. A figura 3 ilustra a sondagem inspeccional dos documentos.

Figura 3 – Sondagem inicial para formação do *corpus* da investigação



Fonte: elaborado pelos autores.

A figura 4 relaciona detalhadamente as etapas de pesquisa.

Figura 4 – Roteiro adotado



Fonte: Elaborado pelos autores.

A qualidade da revisão sistemática é função da confiabilidade dos estudos primários, razão pela qual a sondagem dos artigos constituiu etapa crítica.

A disciplina no empreendimento do método, a existência de critérios explícitos para composição do *corpus* de investigação, a predefinição de fatores de exclusão (seletividade) e a criticidade ínsita ao processo de análise de dados, caracterizam o método relativamente ao clássico levantamento bibliográfico, comum às diferentes pesquisas. O quadro 2 apresenta os critérios de inclusão e exclusão considerados.

Quadro 2 – Critérios adotados para configuração da amostra

Critérios de inclusão		Critérios de exclusão
Periodicidade a que se remetem os estudos	2012 a 2016	Artigos cujo teor afaste-se do escopo definido, apesar de o título sugerir enquadramento conforme processo de <i>Screening</i> .
Escopo temático	Contabilidade gerencial	
Natureza das pesquisas	Investigações essencialmente qualitativas	Artigos cuja descrição metodológica padece de clareza.
Ranking de citações	30 artigos mais citados	Dificuldade de acesso ao estudo (em sua versão completa).
Tipo de documento	Artigos publicados em periódicos.	Capítulos de livros, artigos publicados em anais e noutros meios de comunicação científicos - <i>article in press</i> (artigos de imprensa); <i>short survey</i> (breves levantamentos); <i>editorial</i> (editoriais); <i>letters</i> (cartas) e <i>notes</i> (notas).

Fonte: elaborado pelos autores.

A transparência na apresentação das etapas faz parte do ritual metodológico, produzindo estudos amplamente verificáveis. O quadro 3 revela o processo de indexação da busca. Em geral, compreende, além das expressões principais, sinônimos, antônimos, termos com variação de grafia, etc.

Quadro 3 – Indexação da busca

DIRECIONADORES DE BUSCA	DESCRIÇÃO	DECISÕES DE PESQUISA
Termos de busca	Palavras e expressões relativas ao tema, utilizadas para explorar as bases de dados.	
Palavra exata	A base de dados retorna com artigos que contenham as palavras indicadas no texto.	Contabilidade gerencial <i>Management accounting</i> <i>Contabilidad gerencial</i> <i>Comptabilité de gestion</i> <i>Controllo di gestione</i>
Expressão exata	A base de dados retorna, caso a expressão seja incluída entre aspas, com artigos precisamente relacionados ao tema. Palavra é a unidade. A expressão reúne palavras, que em conjunto, imprimem significado.	Não se utilizou
Palavra truncada	A busca por palavra truncada utiliza a raiz do termo acompanhada de um *(asterisco). A base de dados quando se digita uma palavra truncada retorna com todas as variantes terminológicas. Por exemplo: ao digitar o termo ‘Contab*’, a base vai retornar com palavras variantes: contabilidade, contabilista, contábil, dentre outras.	Não se utilizou
Operadores booleanos	Vinculam os termos de busca, visando tornar o levantamento mais objetivo.	
<i>And</i> (e)	Vinculação direta entre termos. A base de dados retorna com termos relacionados, independente de relação e posição.	Não foi realizada qualquer vinculação para não excluir documentos importantes para a

		consecução dos objetivos da pesquisa. Optou-se pela exclusão manual de estudos à luz dos critérios de exclusão predefinidos, analisando-se o teor dos documentos primários. Ocorre que, ao se gerar operadores não vinculados, a base retorna com combinações não claramente explícitas.
<i>Or</i> (ou)	Vinculação alternativa, livre. Essa escolha amplia a resposta da base de dados porque contempla alternativas de busca por meio de expressões com mesmo significado.	Foi utilizado na investigação
<i>Not</i> (não)	Desvinculo (termos não associados). A base de dados retorna com estudos primários que contenham termos não relacionados. Exemplo: contabilidade <i>not</i> financeira / geral / de Custos/ Pública.	Optou-se por não utilizar esse operador booleano, apesar de a partícula <i>not</i> excluir delimitações não contempladas no escopo da investigação. Decidiu-se analisar cuidadosamente os textos.
<i>Near</i>	A base de dados retorna com estudos que contenham os termos pesquisados, ainda que localizados em posição próxima no corpo do estudo. Requer avaliação do texto na íntegra.	Não se utilizou
<i>Within</i>	A base de dados retorna com textos que contenham os termos pesquisados localizados nas proximidades, mas a um raio determinado na ordem apresentada Exemplo: ‘Contabilidade WITHIN/10 gestão’ Assim, serão listados estudos primários nos quais o termo ‘Contabilidade’ vem acompanhado do termo ‘gestão’, a um raio de 10 palavras, nessa ordem.	Não se utilizou
<i>Adj</i>	A base de dados retorna com termos posicionados na adjacência, Exige a inspeção integral no documento. Exemplo: ‘Contabilidade ADJ gerencial’.	Não se utilizou

Fonte: elaborado pelos autores, inspirado em Dresch; Lacerda e Antunes Júnior (2015)

Não foram utilizados indicadores de proximidade (*Near*, *Within*, *Adj*) em razão da restrição lógica da base de dados. De fato, a sintaxe de busca da *Scopus* não compreende operadores booleanos adjacentes. Nem sempre as palavras-chave definem claramente a temática tratada. Igualmente, não se pode admitir seguramente que os resumos/*abstracts* estejam completos (elementos constituintes). O processo de busca, numa revisão sistemática, é uma etapa fundamental nessas revisões, razão pela qual, devem ser criteriosamente planejadas. O quadro 4 apresenta o resumo do protocolo de revisão elaborado.

Quadro 4 – Protocolo da revisão sistemática

RESUMO DO PROTOCOLO DE REVISÃO SISTEMÁTICA		
ESTRUTURA	DESCRIÇÃO	DECISÕES DE PESQUISA
<i>Framework conceitual</i>	Apresentação dos conceitos essenciais à interpretação e discussão de resultados.	Composição: Contabilidade Gerencial e demais especialidades. Paradigmas teóricos. Métodos e técnicas de pesquisa.
Base de dados	Essa escolha, em geral, é livre, mas significativamente influenciada pelas demandas das etapas subsequentes,	<i>Scopus</i>

	Especialmente das tecnologias de mapeamento empregada (formato e extensão do arquivo de levantamento gerado).	
Delimitação temporal, espacial, por enfoque ou correntes teóricas (horizonte)	Levantamento transversal.	2012-2016
Parametrização da busca na base de dados escolhida	Definição dos parâmetros seletores dos estudos primários.	Apenas <i>Keywords</i>
String de busca	Expressões norteadoras/delimitadores de pesquisa.	Contabilidade gerencial <i>Management accounting</i> <i>Contabilidad gerencial</i> <i>Comptabilité de gestion</i> <i>Controllo di gestione</i>
Universo antes do refinamento	Relação de artigos acusados na base de dados sem qualquer parametrização.	14.304 títulos
Idiomas	Decisão baseada no histórico de produção e influências territoriais.	Português, Inglês, espanhol, francês, italiano
Subject Area	Área específica na qual o tema é abordado.	<i>Social Science in: Business, Managemet and accounting, Economics, econometrics and finance</i>
Tipo de documento	Restringe o tipo de comunicação científica.	<i>Papers/articles</i>
Questões da revisão	Compreende a questão problematizante da investigação e aquelas secundárias.	Quais os métodos qualitativos mais recorrentes nessas investigações?
		Complementarmente: qual o paradigma predominante? O enquadramento paradigmático é explícito? Como se dá a apropriação desse repertório metodológico?
Produtos e subprodutos da investigação	Relaciona objetivamente os resultados esperados.	Apanhamento dos métodos e técnicas mais empregados nos estudos, igualmente, do <i>design</i> da investigação e influências paradigmáticas
Tipologia da revisão sistemática	A modalidade de revisão influencia diretamente os produtos esperados. A revisão agregativa produz sinopses, resumos contendo dados agregados acerca da matéria investigada. Já a revisão Configurativa remete à análise das peculiaridades de campo.	() Agregativa (X) Configurativa () Mista
Universo após a parametrização	Quantidade de estudos primários, após parametrização.	369
Critérios utilizados na exportação do relatório do Scopus	Optou-se pela exportação customizada, visando o tratamento posterior de dados (análise de redes).	Citation information (<i>author(s); document title; year; EID; source title; volume, issue, pages; citation count; source and document type; DOI</i>) Bibliographical information (<i>affiliations; serial identifiers; PubMed ID; Publisher; editor(s); language of original document; correspondence address; abbreviated source title</i>) Abstract and keywords (<i>abstract; author keywords; index keywords</i>)

		<i>Funding details</i> (number; acronym; sponsor; funding text) <i>Other information</i> (tradenames and manufacturers; accession numbers and chemicals; conference information; include references).
Tecnologia de mapeamento utilizada	Tecnologia de mapeamento empregada.	VOSViewer versão 1.6.5
Parametrização do VOSViewer	Definição dos critérios de mapeamento e análise de rede. Decidiu-se pela análise completa, visando a exploração da base de dados.	<i>Type of analysis:</i> co-authorship/ co-occurrence/citation/bibliographic coupling/ co-citation. <i>Counting method:</i> full counting. <i>Unit of analysis:</i> authors / organizations/countries.
Amostra	Estudos selecionados na revisão, conforme critérios estabelecidos.	30

Fonte: elaborado pelos autores, inspirado em Dresch; Lacerda e Antunes Júnior (2015)

A cautela nessas investigações atua como redutor de viés, tendo em vista que assegura que estudos relevantes, apropriados tematicamente, sejam considerados no processo de amostragem (movida por intenções explícitas).

Cumpra pontuar ainda que, o critério de relevância respeita o número de citações, o que remete, na verdade, ao conceito de materialidade, não necessariamente de relevância. A relevância impõe a atribuição de significado (ação subjetiva). Então, não é possível eliminar o VIÉS DE REPORTE DE RESULTADO. Ao se optar pela exclusão de documentos em razão da impossibilidade de acesso, incorporou-se ao estudo o VIÉS DE DISSEMINAÇÃO. Outra fonte de viés decorre de um comportamento típico: os artigos que integram a base há mais tempo tendem a receber um número maior de citações, mas não decorre daí que as publicações mais recentes sejam inexpressivas.

A tradução em cinco idiomas decorreu da necessidade de garantir a dispersão de origem das produções, como cautela para redução de viés. Ao concentrar os achados em um único território, corre-se o risco de incluir na amostra trabalhos correlacionados e até, replicados, sem remeter a novas leituras, *insights*, intervenções ou oxigenação efetiva de campo.

Revisões sistemáticas possuem como restrição principal o fato que o *corpus* não contempla toda a produção científica disponível em campo, mas sim, apenas aquela presente na base de dados escolhida. Significa dizer que estudos primários significativos, de repercussão em diferentes níveis, podem integrar outra base ou meramente existir dispersamente em outros veículos de comunicação científica (*grey literature* ou literatura fugitiva). De fato, análises bibliométricas e sistemáticas se voltam para as produções mais relevantes do campo, não alcançando *briefings*, relatórios de pesquisa e produções não publicadas. Implica afirmar que esses métodos são menos inclusivos comparativamente a outros métodos de síntese qualitativa, os quais integram diferentes formatos de evidência e métodos.

Essa condução não alcançou as fontes da *grey literature* (jornais, periódicos não incluídos profissionais, anais de eventos, relatórios oficiais e de pesquisa produzidos por instituições de ensino e fomento). Essa característica, embora se apresente como restrição de alcance da investigação, não comprometeu a consecução dos objetivos propostos.

Relativamente à análise de dados, optou-se pela análise de conteúdo. O método corresponde a um conjunto de procedimentos sistemáticos voltados ao tratamento de dados, obtidos pela observação direta ou pela intervenção do pesquisador, como ilustra a figura 5.

Figura 5 – Dados invocados e provocados.



Fonte: elaborado pelos autores.

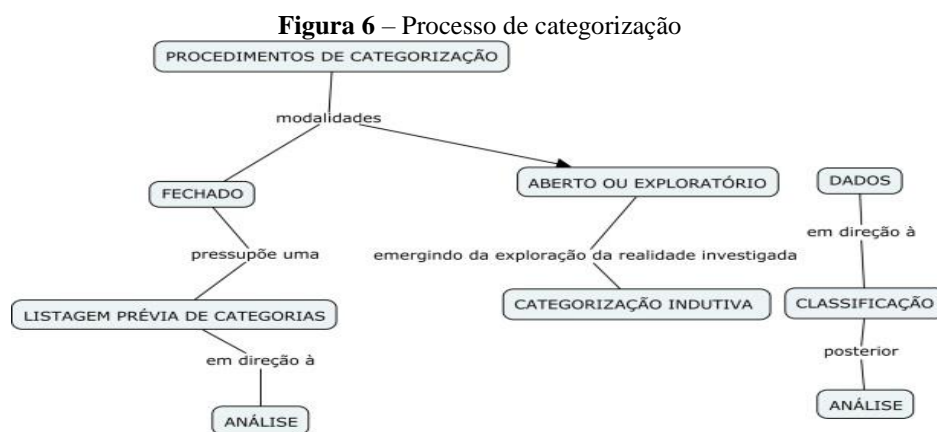
“Trata-se, pois, sempre de um trabalho de economia, de redução da informação, segundo determinadas regras, ao serviço da sua compreensão para lá do que a apreensão de superfície das comunicações permitiria alcançar.” (ESTEVEES, 2006, p.107)

Essa redução da informação, em sentido prático, compreende a mineração e organização dos dados em categorias relevantes à análise. O método entrega descrições objetivas e inferências relacionadas, contemplando aspectos da substância da mensagem, conteúdo manifesto ou explícito e aquele implícito (questões não aparentes). A categorização corresponde ao processo de garimpagem e organização de dados segundo critérios predefinidos, apropriados aos objetos teóricos e empíricos do estudo. De fato,

Em termos gerais, a categorização é a operação através da qual os dados (invocados ou suscitados) são classificados e reduzidos, após terem sido identificados como pertinente, de forma a reconfigurar o material a serviço de determinados objetivos de investigação. (ESTEVEES, 2006, p.109)

O processo de categorização respeita o critério de relevância aos propósitos da pesquisa (dados de interesse, pertinentes). Na condução desta investigação, optou-se por um procedimento de codificação aberta que, embora transitória até a conclusão da pesquisa, mostrou-se ser a mais adequada, agrupando indutivamente os dados empíricos à luz dos objetivos propostos. (ESTEVEES, 2006; BARDIN, 1977)

Essa opção baseou-se no entendimento de que a categorização fechada poderia ensejar viés (de confirmação), uma vez que encaminharia o pesquisador a um olhar calibrado, dirigido para conclusões preditas e preconceções de juízo, impedindo a oxigenação das leituras. O percurso metodológico adotado baseou-se nas orientações de Bardin (1977), Moraes (1999), Esteves (2006) e Guerra (2006), como evidenciado na figura 6.



Fonte: elaborado pelos autores.

A análise categorial temática compreende o conjunto de “[...] operações de desmembramento do texto em unidades, em categorias segundo reagrupamentos analógicos.” (BARDIN, p.153, 1977). O quadro 5 relaciona as categorias de análise definidas para essa investigação.

Quadro 5 – Categorias de análise

CATEGORIAS PRINCIPAIS	DESCRIÇÃO
Produtos (contribuições) da investigação	<ul style="list-style-type: none"> Natureza dos produtos gerados; A repercussão das pesquisas qualitativas no estudo da contabilidade gerencial.
Metodologia adotada	<ul style="list-style-type: none"> Harmonia entre as escolhas metodológicas e as demandas da investigação, analisada a partir da questão problematizante e objetivos; Transparência na execução dos métodos e possibilidade de replicação.
Tipologia da pesquisa	<ul style="list-style-type: none"> Mapeamento de métodos e procedimentos; Instrumentos de coleta.
Abordagem temática	<ul style="list-style-type: none"> Natureza do estudo (teórico / teórico-empírico); Argumentação e fundamento.
Paradigma	<ul style="list-style-type: none"> Enquadramento paradigmático.

Fonte: elaborado pelos autores.

A listagem de categorias foi composta na medida em que se dava a leitura significativa, ensejando sucessivas modificações e negociação entre os pares. Definiu-se como parâmetros de qualidade da categorização: clareza, objetividade, pertinência, coerência, exaustividade, exclusão mútua (ausência de sobreposição), fidelidade e homogeneidade (critérios únicos de classificação). (ESTEVEES, 2006)

A validação interna impõe-se, então, como requisito necessário à investigação qualitativa, uma vez que uma validação externa reclamaria a generalização de resultados e a replicação das práticas de pesquisa. Essa validação visa a verificação da aderência entre a interpretação do pesquisador para os dados coletados e aquela elaborada pelo sujeito da pesquisa (coincidência de sentidos). Adotou-se o método de consistência de significados, baseado na verificação cruzada entre os pares (entrecruzamento de leituras e impressões). Os autores não se comunicaram na fase de leitura dos artigos a fim de evitar a contaminação de juízo, o que inviabilizaria esse processo de validação, tendo sido a distribuição dos trinta trabalhos feita de forma equânime. Os trabalhos revisados, incluindo esta pesquisa, foram analisados com base nos seguintes critérios: identidade paradigmática, aporte teórico, análise contextual, convergência ao sujeito e orientação problematizante.

4 Apresentação dos resultados e discussão

A metodologia de uma investigação científica remete ao ‘como fazer’ uma pesquisa. Apresenta, portanto, a trajetória percorrida pelo pesquisador, suas etapas e procedimentos. Nesse intento, aceram-se de escolhas, métodos, motivos e fundamentos. Dessa definição preliminar que toda metodologia tem caráter pedagógico, reclamando clareza, transparência e substância.

A pesquisa qualitativa, cerne desse levantamento, difere das investigações quantitativas pela valorização da visão ou perspectiva dos atores sociais, o que faculta ao pesquisador a apropriação de um repertório de métodos e técnicas para exploração da realidade. Por essa razão, os objetivos propostos nos artigos revisados enfocaram, em sua maioria, a não generalização dos resultados, característica comum a pesquisas de natureza qualitativa.

Os estudos analisados, em função das suas particularidades, resultaram em produtos que remetem a realidades específicas, destacando: propositura de aplicações e contribuições práticas da contabilidade gerencial, bem como revisões e reflexões acerca do eixo teórico investigado.

A Contabilidade gerencial, dentre as especialidades da Contabilidade, é mais receptiva a metodologias qualitativas, apresentando uma variedade de recursos metodológicos, perspectivas e abordagens. As estratégias de pesquisa mais utilizadas nos documentos primários revisados foram a bibliográfica (18) e o estudo de caso (10). Outras estratégias apareceram com menor expressividade, a exemplo da pesquisa documental (7), do levantamento (1) e da pesquisa ação (2), sendo importante destacar que há pesquisas que utilizaram mais de uma estratégia (triangulação metodológica).

Os estudos de caso, apesar da clássica identidade positivista, nessa amostra, especificamente, perpassaram a visão neoclássica (prática contábil como neutra), incorporando a perspectiva interpretativista, que afirma que a realidade não se desata do pensamento do sujeito, de sua linguagem e das práticas sociais decorrentes.

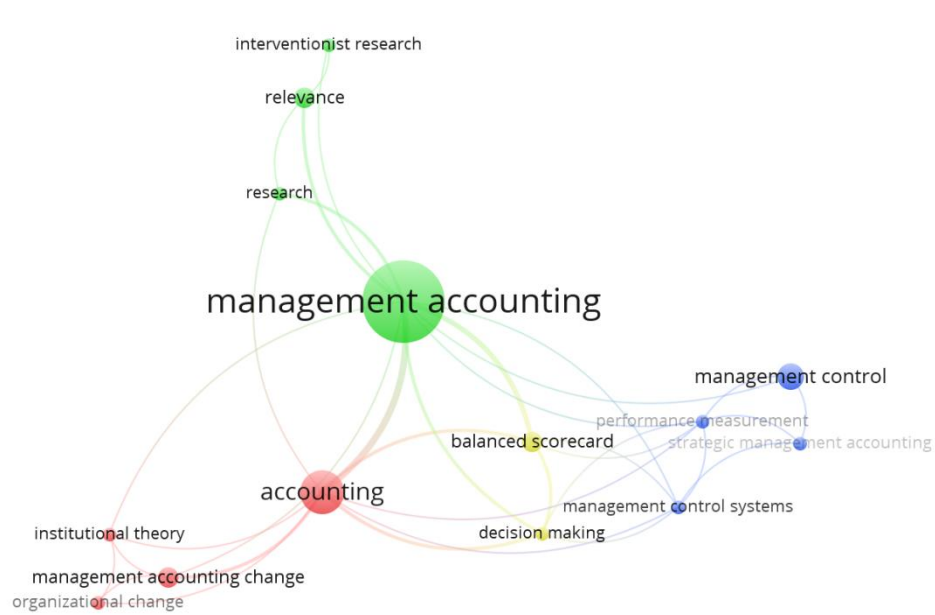
A pluralidade de trajetórias metodológicas afasta a produção baseada no clássico enfoque normativo e funcionalista, quadro que situa a Contabilidade mais precisamente como ciência social aplicada. O volume de publicações investigado afigurou-se expressivo nessa amostra, o que é coerente, pois as questões gerenciais comportam muito mais que questões meramente econômicas, fiscais ou mesmo, contábeis.

Há um equilíbrio entre estudos teóricos (16) e teórico-empíricos (14), o que revela preocupação com o olhar sistêmico de campo e rompe com a tradição normativa e funcionalista da contabilidade.

Percebeu-se uma predominância de objetivos exploratório-descritivos (13) em detrimento daqueles meramente exploratórios, o que denuncia propósitos hierarquizados e uma maior complexidade de ações de pesquisa.

Contrariando as expectativas, observou-se que há predominância do interpretativismo (27) frente ao clássico positivismo (3). A análise está consonante com a repercussão identitária do paradigma interpretativista, conforme quadro 1, tendo em vista a base qualitativa investigada. Um aspecto interessante a ser ressaltado é que na totalidade dos trabalhos, o enquadramento paradigmático não é mencionado, apesar da perceptível identidade. As palavras-chave evidenciadas na figura 7 revelam a identidade paradigmática das publicações.

Figura 7- Cluster de identidade temática

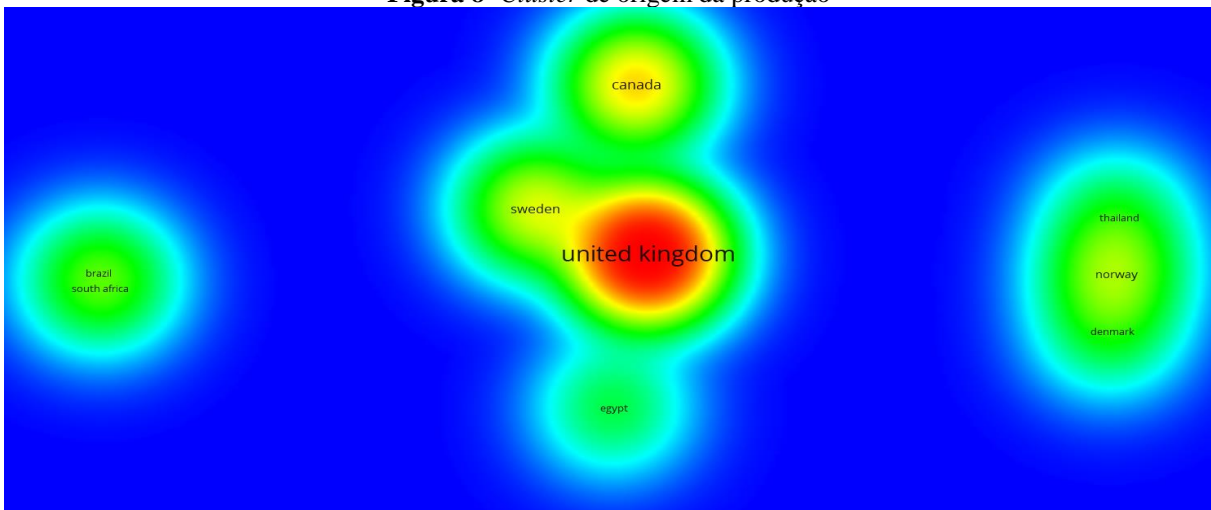


Fonte: dados de pesquisa VOSviewer

Mesmo tendo sido observada harmonia entre as questões problematizantes e os resultados das pesquisas, as decisões da seção metodologia padecem de descrições minuciosas. Muitos estudos sequer apontam com objetividade a relação de materiais e métodos, não revelando preocupação com a apropriação de aspectos sociais, políticos, econômicos, históricos e até institucionais. Esse *design* é prejudicial tendo em vista que não possibilita a replicação de alguns estudos. As pesquisas qualitativas em Contabilidade gerencial ainda carecem de contextualização. A dialética entre as particularidades das unidades investigadas e a realidade social é muitas vezes desconsiderada.

Os dados empíricos revelam uma Contabilidade Gerencial interdisciplinar, importando conhecimentos de outras áreas, com vistas a dar conta da complexidade dos problemas de pesquisa, marco geralmente presente nas investigações interpretativistas.

Figura 8- Cluster de origem da produção



Fonte: dados de pesquisa VOSviewer

Como evidenciado na figura 8, o *cluster* da amostra analisada demonstra as diferentes origens dos trabalhos, o que afasta a análise de uma perspectiva local.

5 Considerações finais

Os resultados mostram uma tendência de fuga do *mainstream* da contabilidade gerencial, de tradição positivista e funcionalista, o que é coerente com a apropriação maior de métodos qualitativos. Entretanto, esse aporte ainda é incipiente porque métodos potencialmente interessantes a essa modalidade de investigação não foram identificados, a exemplo de teoria fundamentada, história oral, etnografia, dentre outros.

Na amostra composta pelos 30 artigos mais citados na base de dados *Scopus*, identificou-se os seguintes métodos de *design* qualitativo: pesquisa bibliográfica, estudo de caso, pesquisa documental, pesquisa ação e levantamento. A presença predominante da pesquisa bibliográfica desperta atenção, pois não é recorrente nas investigações brasileiras, tradicionalmente focadas na prática contábil e dados de mercado. Essa modalidade de pesquisa difere do levantamento bibliográfico em razão do rito, enquanto o levantamento bibliográfico é parte integrante de qualquer investigação, a pesquisa bibliográfica compreende a investigação como um todo.

Paradigma predominante, o interpretativismo revelou-se nas ações de pesquisa, ressignificando a importância dos atores sociais atrelados às realidades investigadas (sujeito pesquisador/sujeito ator social), embora o enquadramento paradigmático não tenha sido apresentado explicitamente nos textos. De fato, dezesseis artigos sequer apresentaram uma seção específica de metodologia, dificultando a reconstituição do trajeto de investigação.

Os resultados encontrados acenam para uma transformação de ênfase no quadro paradigmático da contabilidade gerencial, o que pode anunciar uma mudança no *mainstream*, tendendo a facilitar o uso crescente de metodologias qualitativas.

Referências

- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Portugal: Edições 70, 1977.
- BROWN, Sarah Jo. **Evidence-based nursing: the research-practice connection**. Massachusetts: Jones & Bartlett Publishers, 2013.
- BRYMAN, Alan. **Quantity and quality in social research**. New York: Routledge, 2003.
- COUTINHO, Clara Pereira. A qualidade da investigação educativa de natureza qualitativa: questões relativas à fidelidade e validade. **Educação Unisinos**. n. 12, v.1, p. 5-15, 2008. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/educacao/article/view/5291/2545>>. Acesso em: 16 mai. 2017.
- DRESCH, Aline; LACERDA, Daniel Pacheco; ANTUNES JÚNIOR, José Antonio Valle. **Design science research: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia**. Porto Alegre: Bookman, 2015.
- ESTEVES, Manuela. Análise de conteúdo. In: LIMA, Jorge Ávila; PACHECO, José Augusto. (Orgs). **Fazer investigação: contributos para a elaboração de dissertações e teses**. Porto: Porto, 2006.
- FLICK, Uwe. **Qualidade na pesquisa qualitativa: coleção pesquisa qualitativa**. Bookman, 2009.
- GOUGH, David; THOMAS, James; OLIVER, Sandy. Clarifying differences between review designs and methods. **Systematic reviews**, v.01, i.01, p.1-28, jun. 2012.
- GUERRA, Isabel Carvalho. **Pesquisa qualitativa e análise de conteúdo**. Estoril: Principia, 2006.

HANNES, K.; LOCKWOOD, C. **Synthesizing qualitative research**: choosing the right approach. Hoboken, GB: BMJ Books, 2011.

HIGGINS, Julian PT; GREEN, Sally (Ed.). **Cochrane handbook for systematic reviews of interventions**. Great Britain: John Wiley & Sons, 2011.

KHAN, Khalid S. *et al.* Five steps to conducting a systematic review. **Journal of the Royal Society of Medicine**, v. 96, n. 3, p. 118-121, 2003.

LACHMANN, Maik; TRAPP, Irene; TRAPP, Rouven. Diversity and validity in positivist management accounting research: a longitudinal perspective over four decades. **Management Accounting Research**, v.34, p. 42–58, mar. 2017.

LOURENÇO, Rosenery Loureiro; SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras. Revistando possibilidades epistemológicas em contabilidade gerencial: em busca de contribuições de abordagens interpretativas e críticas no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v.13, n.28, p. 99-122, jan./abr. 2016.

LUKKA, K.. The roles and effects of paradigms in accounting research. **Management Accounting Research**, v.21, i.02, p.110–115, jun. 2010.

MODELL, Sven. In defence of triangulation: a critical realist approach to mixed methods research in management accounting., v.20, i.03, p.208-221, sep. 2009.

MORAES, Roque. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v.22, n.37, p.7-32, 1999.

NASCIMENTO, Artur Roberto do. **Jamais fizemos pesquisa qualitativa**: epistemologia crítica da contabilidade gerencial. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 5., 2015, Salvador. **Anais...** Salvador: EnEPQ, 2015.

PARAÍSO, Marlucy Alves. Metodologias de pesquisas pós-críticas em educação e currículo: trajetórias, pressupostos, procedimentos e estratégias analíticas. In: PARAISO, M. A.; MEYER, D. (Org.). Metodologias de pesquisas pós-críticas em educação. Belo Horizonte: Mazza, 2012.

TRANFIELD, David; DENYER, David; SMART, Palminder. Towards a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review. **British journal of management**, v.14, i.3, p. 207-222, 2003.

SAINI, Michael; SHLONSKY, Aron. **Systematic synthesis of qualitative research**. USA: Oxford University Press, 2012.

THOMAS, Gary; PRING, Richard. **Evidence-based practice in education**. Berkshire, GB: Open University Press, 2004.

POPE, Catherine; MAYS, Nicholas Barron; POPAY, Jennie. **Synthesising qualitative and quantitative health research**: a guide to methods. Buckingham, US: Open University Press, 2007.

VYHMEISTER, Nancy Jean; ROBERTSON, Terry Dwain. **Quality research papers**: for students of religion and theology. Michigan: Harper Collins, 2014.