

NINGUÉM APRENDE SAMBA NO COLÉGIO* - A CONTRIBUIÇÃO DA PRÁTICA PARA A FORMAÇÃO DO CONHECIMENTO CONTÁBIL

*Noel Rosa e Vadico – Feitio de Oração (1932)

Octavio Ribeiro de Mendonça Neto* E-mail: octavio.mendonca@mackenzie.br

Maria Thereza Pompa Antunes* E-mail: mariathereza@mackenzie.br

José Carlos Tiomatsu Oyadomari* E-mail: oyadomari@mackenzie.br

Edson Luiz Riccio* E-mail: elriccio@usp.br

* FEA/USP

Resumo: A contribuição da pesquisa contábil acadêmica para o desenvolvimento da prática profissional tem sido bastante discutida nos últimos anos, notadamente no que se refere à contabilidade gerencial. Vários autores observam que, apesar do significativo crescimento desta pesquisa nas últimas décadas, os profissionais que atuam na área têm mostrado pouco interesse na utilização dos resultados das mesmas. Esta falta de sintonia entre a pesquisa e a prática vem sendo analisada já há algum tempo tanto por pesquisadores nacionais como internacionais. Várias razões para este fato tem sido apontadas. Scapens (2006, 28) salienta a falta de conhecimento prático por parte dos pesquisadores, enquanto que Malmi (2010) aponta para a resistência da elite acadêmica em patrocinar, ou mesmo aceitar, a realização de pesquisas baseadas em paradigmas alternativos. Na tentativa de amenizar este *gap* entre a teoria e a prática, Berry et al (2009, 13), observam que o fluxo de transferência de conhecimento tem se dado usualmente dos acadêmicos para os práticos e sugerem que este fluxo seja invertido e, para se tornar ainda mais eficaz, o seja por meio de um processo interativo. É nesse contexto que se insere o presente ensaio. Seu objetivo é o de ampliar a discussão sobre a construção do conhecimento pelos práticos e sugerir uma agenda de pesquisa nesta linha voltada para a realidade brasileira.

Palavras Chave: Conhecimento Prático. Pesquisa Contábil. Canguilhem. Mestrado Profissional.

1 INTRODUÇÃO

A contribuição da pesquisa contábil acadêmica para o desenvolvimento da prática profissional tem sido bastante discutida nos últimos anos, notadamente no que se refere à contabilidade gerencial, conforme se pode verificar em Hopwood (1983), Scapens (2006), Ahrens e Chapman (2007), Baxter e Chua (2010), Malmi e Granlund (2009), Baard (2010), Baldvinsdottir, Mitchell e Nørreklit, (2010), Malmi (2010), Scapens (2010) e Seal (2010), dentre outros.

Baldvinsdottir, Mitchell e Nørreklit, (2010, p. 80) observam que, apesar do significativo crescimento desta pesquisa nas últimas décadas, os profissionais que atuam na área têm mostrado pouco interesse na utilização dos resultados das mesmas, citando como exceção os trabalhos de Kaplan e Cooper relativos ao

Balanced Scorecard – BSC. Esta falta de sintonia entre a pesquisa e a prática vem sendo revelada já há algum tempo tanto por autores internacionais (GRANLUND e LUKKA, 1998; GRANDLUND, 2001; HANSEN, OTLEY, VAN DER STEDE, 2003), como por pesquisadores nacionais (BEUREN; ROEDEL, 2002; SOUZA, LISBOA e ROCHA, 2003; FREZATTI, 2005).

Várias razões para este fato foram apontadas. Scapens (2006, 28) salienta a falta de conhecimento prático por parte dos pesquisadores, enquanto que Malmi (2010, 121) aponta para a resistência da elite acadêmica em patrocinar, ou mesmo aceitar, a realização de pesquisas baseadas em paradigmas alternativos observando que “[...] as elites têm a tendência e a habilidade em reter seus privilégios.” (MALMI, 2010, 121).

Em recente editorial para o *Management Accounting Research*, Baldvinsdottir, Mitchell e Nørreklit, (2010, 79) manifestam seu desapontamento diante do reduzido número de artigos submetidos para discutir o tema, e se perguntam se tal fato reflete a visão da comunidade acadêmica de que a relevância da pesquisa para o desenvolvimento da prática não é um aspecto importante. Neste mesmo número do *Management Accounting Research*, Scapens (2010, 77) observa que se a resposta a este questionamento infelizmente for positiva, levantará questões fundamentais sobre o papel social da pesquisa acadêmica.

Cabe ressaltar, ainda, que esta dissonância entre a pesquisa e a prática não se limita à contabilidade gerencial, mas, também, ocorre na contabilidade financeira a exemplo de Inanga e Schneider (2005) que discutem a capacidade dos relatórios financeiros satisfazerem as necessidades informacionais de seus usuários, aspecto este também amplamente discutido por Macintosh e Baker (2002) e Macintosh (2006 e 2009).

Mesmo a Teoria Positiva da Contabilidade, desenvolvida por Watts e Zimmerman (1986), que apesar das críticas de carácter ideológico (TINKER, MERINO e NEIMARK, 1982 MILNE, 2002 entre outros), pode ser considerada como a tentativa mais estruturada de dar uma roupagem científica à contabilidade (COLASSE, 2004,84), não tem conseguido produzir mudanças para o aprimoramento da prática profissional, limitando-se a explicar e predizer algumas práticas contábeis em situações específicas (LEE, 2009, 153); o que, aliás, é admitido por seus próprios criadores (WATTS E ZIMMERMAN, 1990, 131) ao

ressaltarem, dez anos após a publicação de seus primeiros trabalhos, a necessidade de aprimoramentos nas pesquisas positivas relacionadas às escolhas contábeis.

Ainda em relação à contabilidade financeira, Lee (2009, 156) ressalta que, apesar de contar com uma longa história no âmbito do mundo de língua inglesa, a Teoria de Contabilidade Financeira – TCF, não conseguiu formular leis gerais para aplicação prática observando que “[...] a despeito de consideráveis custos e esforços, teorias individuais não têm sido utilizadas pelos práticos para fazer o que as teorias devem fazer, isto é, prever a prática, produzir hipóteses testáveis e conduzir a solução de problemas.” (LEE, 2009, 157)

Preocupados com esta realidade, muitos pesquisadores têm apresentado propostas no sentido de aproximar a pesquisa da prática, com o objetivo de torná-la socialmente mais útil. Hopwood (1983), um dos primeiros pesquisadores a se manifestar sobre o assunto de forma mais estruturada, sugere o estudo da contabilidade gerencial em ação, ou seja, *in situ*. Conforme relatam Baxter e Chua (2010, 71), os seguidores da agenda proposta por Hopwood (1983) passaram a utilizar formas alternativas de coleta de dados, incluindo a observação direta, e buscaram o apoio em diversas teorias para ampliar o entendimento da contabilidade em ação, tais como a Teoria Institucional de DiMaggio e Powell (1991), a *Actor Network Theory – ANT* de Latour (1987), a Teoria da Estruturação de Giddens (1984) e as pesquisas de Foucault, notadamente aquelas relacionadas aos dispositivos de controle (FOUCAULT, 1975).

Scapens (2006, 28) observa que, em função das pesquisas realizadas a partir da década de 1980, tem-se hoje um melhor entendimento sobre a complexidade dos processos que modelam as práticas contábeis e sugere que esse entendimento, teoricamente fundamentado, seja utilizado para fornecer *insights* úteis e relevantes para os práticos. Já Baldvinsdottir, Mitchell e Nørreklit, (2010, 82), observam que as pesquisas realizadas em contabilidade gerencial nos últimos anos têm focado, principalmente, no entendimento do comportamento dos práticos, e não para orientar esse comportamento, o que é um grande avanço; mas ressaltam que as conclusões destes estudos estão muito mais voltadas para a realização de novas pesquisas do que para a prática. Dessa forma, os benefícios para o aperfeiçoamento da prática desta agenda de pesquisa ficam faltando e esta é uma lacuna a ser preenchida uma vez que “[...] o objetivo final da pesquisa em ciências sociais é o de

melhorar a vida (ao invés de descrevê-la ou simplesmente entendê-la).” (BALDVINSDOTTIR, MITCHELL e NØRREKLIT, 2010, 82)

Berry et al (2009, 13), por sua vez, apontam que o fluxo de transferência de conhecimento tem se dado usualmente dos acadêmicos para os práticos e sugerem que este fluxo seja invertido e, para se tornar ainda mais eficaz, o seja por meio de um processo interativo. Da mesma forma, Lee (2009, 157), um tanto cético sobre a capacidade da teoria em provocar mudanças na prática, condiciona a sua sobrevivência ao engajamento dos práticos, administradores e reguladores no desenvolvimento destas mudanças.

Dessa forma, é nesse contexto proposto por Berry et al (2009, 13), e Lee (2009, 157) que se insere o presente ensaio. Seu objetivo é o de ampliar a discussão sobre a construção do conhecimento pelos práticos e sugerir uma agenda de pesquisa nesta linha voltada para a realidade brasileira.

2 O CONHECIMENTO PRÁTICO

Conforme observam Miettinen, Samra-Fredericks e Yanow (2009, 1311), o conceito de prática não é uma novidade nem em filosofia nem em ciências sociais. Lembram estes autores que a teorização sobre o tema tem suas origens no final do século XIX com Marx propondo o conceito de prática (práxis) para solucionar a oposição dual entre idealismo e materialismo. Esta teorização, segundo esses autores, prossegue com as teorias pragmáticas de Charles Pierce e John Dewey, baseadas na interação entre o corpo humano e seu ambiente e chega ao conceito de prática no existencialismo e na filosofia analítica de Jean Paul Sartre e Charles Taylor.

Cabe aqui também mencionar as reflexões de Bourdieu (2000), a respeito de uma teoria da prática onde o autor apresenta o conceito de *habitus* para se referir a regularidades associadas a um ambiente socialmente estruturado (BOURDIEU, 2000, 256). O autor utiliza este conceito para se referir a formas previsíveis pelas quais os atores, que ocupam diferentes posições na estrutura social, entram em relação com a prática. (BAXTER E CHUA 2010, 75). Conforme observa Hurtado (2010, 54), Bourdieu estabelece que em sociedades estáveis a estrutura social é reproduzida pelas práticas sociais, mediada pelo *habitus* que é um esquema gerador de disposições adquirido durante a infância, portanto durável.

Barbier (2004, p.6) observa que a distinção entre conhecimento teórico e conhecimento prático deriva do paradigma mais geral do pensamento, construído em torno da bipolarização entre teoria e prática. De acordo com este paradigma, a teoria está relacionada à ordem universal, ao abstrato, ao dedutivo, ao aplicável, ao transferível para a prática, enquanto que a prática é o que está relacionado ao contingente, ao local, ao efêmero, ao complexo, ao incerto, ao indutivo. Assim, como um prolongamento deste paradigma, o conhecimento prático é aquele que tem os componentes que explicam a prática, ou que sejam inferidos a partir dela.

Ainda de acordo com Barbier (2004, 14-16), o conhecimento, na produção de enunciados, pode ter por objeto de representações sobre a realidade ou sua transformação. No que se refere à transformação da realidade, o autor identifica ao conhecimento prático aqueles relacionados “[...] a atividades de resolução de problemas, de inovação, de gestão de ambientes dinâmicos, que supõe o desenvolvimento de atividades mentais específicas à situação [...]” (BARBIER, 2004,16).

A importância do conhecimento gerado na prática também é uma das preocupações do filósofo e médico francês Georges Canguilhem. Ao escrever sua tese em medicina intitulada “O normal e o patológico”, Canguilhem (2009,6) afirma que o que esperava da medicina, como filósofo, era uma “introdução a problemas humanos concretos”, visando esclarecer as relações entre ciência e técnica e entre a norma e o normal, pois, em sua visão, o essencial da medicina, “[...] ainda era a clínica e a terapêutica, isto é, uma técnica de instauração e recuperação do normal, que não pode ser inteiramente reduzida ao simples conhecimento.” (CANGUILHEM, 2009,7)

Ao comentar essa tese em seu estudo sobre esse filósofo de tendência antipositivista, Lecourt (2008) observou:

O que ele esperava de uma cultura médica direta era esclarecimentos sobre uma técnica que não se deixa reduzir inteiramente e simplesmente somente ao conhecimento... ele se interrogava como filósofo sobre a metodologia de uma atividade humana que desafiava os cânones epistemológicos (positivistas) predominantes uma vez que ela não se deixava reduzir inteiramente, ou seja, se subordinar na prática, por simplificação da teoria, a uma (ou mais) ciência(s). (LECOURT, 2008, 32).

Analisando outro trabalho de Canguilhem intitulado *Activité technique et création*, Lecourt (2008, 71) observa que neste texto o autor faz uma crítica profunda ao cientificismo, afirmando que, na realidade, é a técnica que precede a ciência e

que a evolução do conhecimento científico depende do fracasso da técnica, ou seja, a ciência surge como uma reflexão sobre os obstáculos encontrados pela aplicação prática da técnica. Ainda em outro texto, Canguilhem reafirma sua convicção na importância da prática ao declarar que: “Espera-se que toda teoria forneça provas de eficácia prática.” (CANGUILHEM, 2000, 49)

A importância do conhecimento prático na medicina também é salientada por Bernadou (2004, 29) que observa que esta, desde sua origem, na busca pela eficiência, além de se fundamentar em uma base científica teórica, absorve todos os saberes, mesmo os mais arcaicos e os mais populares. “Sua história se constitui de uma sucessão de oscilações entre a predominância de um saber teórico e de saberes práticos sem referência teórica”. (BERNADOU, 2004, 29).

Esta sucessão de oscilações de predominância entre o saber teórico e os saberes práticos, também é observada nas ciências voltadas para a gestão conforme relata Berry (2004). De acordo com este autor, nos anos de 1960, acreditava-se que as ciências da gestão dispunham de um arsenal de conceitos e métodos que permitiriam atingir os objetivos visados de uma maneira quase que infalível (BERRY, 2004, 43). Ainda segundo o autor, o contexto do pós-guerra facilitou esta crença, uma vez que a reconstrução das economias debilitadas pressupunha a otimização na aplicação de recursos escassos. As teorias matemáticas de finanças e o planejamento surgem para solucionar os problemas decorrentes da falta de capitais. Os métodos de cálculo para hierarquizar os investimentos dão forma e foram desenvolvidos, dando início às teorias matemáticas de finanças e ao planejamento baseado na extrapolação do passado e, com a economia em franca expansão, os desvios constatados na aplicação destas técnicas foram sendo rapidamente esquecidos. Nesse contexto, “A contabilidade pública e privada se tornam mais elaboradas e o controle de gestão se afirma. [...] numerosos peregrinos se dirigem para as escolas de negócio, templos das ciências da gestão.” (BERRY, 2004, 44).

Ainda Berry (2004, 44), nos anos de 1980, o modelo americano é colocado em xeque pelos japoneses e a gestão científica perde a sua força, passando a ser vista como um dispositivo analítico que engessa o gestor, já que foram concebidos para uma economia onde predomina a escassez e não a abundância. Para aumentar suas vendas e criar necessidades. As empresas se descentralizam e passam a atuar em um ambiente onde predomina a negociação. Este ambiente de

Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.4, n.2, p.184-200, 2011.

negociação implica na acomodação de contraditórios e no entendimento da subjetividade dos interlocutores. A gestão, prossegue Berry (2004,44), passa a se confrontar com o instável, o subjetivo, o efêmero, incompatibilizando-se com o cartesianismo predominante. O modelo passa a ser o da desburocratização passando a predominar o mito do gestor vencedor. Todavia, este modelo também se esgota quando empresas de excelência passam a enfrentar sérias dificuldades. (BERRY, 2004, 45).

Este novo ambiente, continua o autor, passa a impor uma cooperação inteligente entre práticos e pesquisadores de forma a contribuir com a implantação das mudanças que se fazem necessárias. Dessa forma, o contato dos pesquisadores com a experiência prática “[...] deve provocar o desenvolvimento de novos métodos e de uma nova epistemologia das ciências da gestão.” (BERRY, 2004,45)

3 O CONHECIMENTO PRÁTICO EM CONTABILIDADE

Mattessich (1995,61), fundamentado na existência e persistência de julgamentos de valor na construção do conhecimento contábil e na sua aplicação prática, considera uma extravagância incluí-la no campo das ciências puras ou cognitivas. Citando como exemplo a medicina, a meteorologia e a engenharia, que não estariam preocupadas em encontrar leis científicas, mas em aplicá-las, o autor classifica a contabilidade na mesma categoria destas, ou seja, no campo das ciências aplicadas. Ijiri (1967, 3) por sua vez, define a contabilidade como um sistema para comunicar os eventos econômicos de uma entidade, enquanto que Wirth (2001, 151) a classifica como uma tecnologia social no sentido conceituado por Bunge (1999, 297) que assim se refere ao conhecimento destinado a manter, reparar, melhorar ou substituir os sistemas e processos sociais existentes.

Riahi-Belkaoui (1996, 23) observa que a contabilidade carece de um único paradigma abrangente e pode ser considerada como uma ciência social multiparadigmática, “[...] com cada um desses paradigmas lutando por aceitação e mesmo dominação no interior da disciplina (RIAHI-BELKAOUI, 1996, 23). Esta visão é partilhada e reforçada por Macintosh (2002,1), que salienta que as pesquisas realizadas sob a perspectiva informacional, até então dominantes nas academias inglesas e americanas, já cumpriram seu papel e pouco mais têm a acrescentar ao
Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.4, n.2, p.184-200, 2011.

campo do conhecimento contábil. Diante disso, o autor se propõe a introduzir perspectivas alternativas, baseadas nos desenvolvimentos recentes do pós-estruturalismo, especialmente aqueles relacionados à linguagem.

Macdonald (1999, 201-202), sob uma perspectiva sociológica, observa que a complexidade crescente da economia, passou a requerer da prática contábil um conjunto de conhecimentos de diversas áreas, ao invés de um único conhecimento específico. Adicionalmente, declara que as tentativas, mesmo as mais recentes, para estabelecer teorias sobre o conhecimento contábil não foram bem sucedidas e sugere que em sua essência a Contabilidade é mais um método científico do que uma ciência em si.

As considerações anteriores ilustram as dificuldades em se definir o lugar da contabilidade no campo do conhecimento. As tentativas, algumas das quais descritas anteriormente, propõe uma classificação que vai desde ciência aplicada, ciência social e ciência multiparadigmática a sistema de informação, tecnologia social, método científico, etc. Estas diversas categorizações justificam o título do trabalho de Colasse (2004, 73), “Contabilidade, um saber prático em busca de teorias”.

Nesse trabalho, o autor define a contabilidade como “[...] uma técnica intelectual e uma prática social concreta” (COLASSE, 2004,73) e afirma que, apesar de ter suas raízes na antiguidade, os sistemas contábeis modernos foram desenvolvidos na Idade Média por mercadores do Norte da Itália. Pelo método de tentativa e erro, e após um longo período, os mesmos chegaram à técnica das partidas dobradas, técnica esta registrada pela primeira vez por Luca Paciolo em 1494 em sua célebre obra *Summa di arithmetica, proportioni, geometria et proportionalita* em seu capítulo intitulado *Trattato de computi e delle scritture*.

O método das partidas dobradas foi desenvolvido, inicialmente, para ajudar os mercadores a controlar seus agentes e auxiliá-los no processo de tomada de decisões. A forma com que esse desenvolvimento se deu caracteriza a construção do conhecimento pelos práticos, encaixando-se perfeitamente na definição de Barbier (2004,16), já citada, que define este tipo de conhecimento como aquele relacionado às atividades de resolução de problemas, de inovação, de gestão de ambientes dinâmicos, que supõe o desenvolvimento de atividades mentais específicas à situação.

Esse caráter prático da disciplina em sua origem pode ser constatado nas primeiras obras publicadas que, ao transcreverem práticas já em curso, têm o objetivo de funcionarem como verdadeiros guias de ação, o que é explicitamente declarado por seus autores. De fato, Paciolo inicia o seu *Trattato de computi e delle scritture*, com a seguinte frase: “Das coisas que são necessárias ao verdadeiro mercador e da ordem para saber escriturar um Razão com seu Diário em Veneza e também em qualquer outro lugar.” (PACIOLO, 1910,4). Esta frase se repete na abertura obra de Domenico Manzoni, “*Quaderno doppio col suo giornale secondo il costume di Venezia*”, publicada meio século após, em 1540, onde se lê: “Das coisas que são necessárias ao verdadeiro mercador e da ordem para saber escriturar um Razão com seu Diário” (MANZONI, 1910, 53), obra esta que segundo Valle e Aloe (1996,13) transcreve capítulos inteiros do tratado de Paciolo em uma linguagem mais clara e mais elaborada.

A busca de eficiência, uma das características do conhecimento construído pelos práticos (CANGUILHEM, 2000, 49), também pode ser constatada nestes primeiros registros escritos da disciplina. Em “*Indirizzo degli economi*”, publicado em 1586, Angelo Pietra deixa claro seu objetivo de unificar as diferentes práticas adotadas nas diferentes regiões da Itália ao declarar que irá tratar em sua obra da construção do livro diário, “[...] não segundo o costume de Roma, de Veneza, de Genova ou de outra cidade em particular, mas segundo o uso comum de cada uma e com termos universais” (PIETRA, 1910, 505).

Depois de sua invenção na Idade Média, continua Colasse (2004, 74-76), a contabilidade não parou de evoluir, se adaptando às novas necessidades de informação e mostrando-se um conhecimento “[...] bastante maleável, em perpétua remodelação.” (COLASSE, 2004, 74). Sintetizando essa transformação, Hendriksen e Breda (1992, 52), observam que “o desenvolvimento da contabilidade foi estimulado pelas mudanças tecnológicas que foram, pelo menos, tão dramáticas quanto as de nossa época. Logo, as formas de funcionamento da contabilidade e seus “princípios geralmente aceitos” - aceitos pelos práticos, cabe aqui enfatizar - foram construídos ao longo dos tempos, e ainda o são em grande parte, por aqueles que a praticaram e a praticam. Desta forma, como todo conhecimento prático, a contabilidade “[...] obedece a noções fluidas, difíceis de interpretar, ou com interpretação múltipla, marcado por incoerências e lacunas.” (COLASSE,2004, 75).

Exemplos desta construção do conhecimento pelos práticos são inúmeros na história da disciplina, não só na contabilidade financeira mas, também, e de forma bastante intensa na contabilidade de custos. Esta se desenvolveu a partir da Revolução Industrial Inglesa em meados do século XVIII, não só em decorrência das dificuldades na avaliação dos estoques durante o processo de transformação mas, também, em virtude das escolhas sobre a ativação ou não de gastos, controle dos mesmos e formas de depreciação na indústria de transporte ferroviário, então em franca expansão. Neste particular, apenas a título de exemplo, merece destaque a obra escrita por Eaton (1913), intitulada “*Handbook of Railroad Expenses*”, manual completo e minucioso sobre o tema. O caráter prático do conhecimento nela exposto explicitado pelo autor, que era funcionário da *Lehigh Valley Railroad*, ao declarar: “A presente forma de contabilidade e estatística contábil [...] é o produto de muitos anos de experiência e estudo cuidadoso.” (EATON, 1913, 1)

Voltando a Colasse (2004), este observa que a disciplina só passou a fazer parte da preocupação dos acadêmicos no final do século XIX, quando pesquisadores americanos passaram a “[...] formular enunciados para as noções operacionais e princípios utilizados pelos práticos” (COLASSE, 2004, 79) em uma tentativa de clarificar e normatizar essas noções e princípios. Esta normatização da prática com o objetivo de ordená-la, além do caráter disciplinar de controle social, no sentido conceituado por Foucault (1976) que possibilita a aplicação de sanções para quem descumpri-la, tem também o objetivo de legitimá-la perante a sociedade.

Em síntese, pode-se inferir, como o faz Colasse (2004, 87-88) que no campo da contabilidade coexistem conhecimentos práticos normativos, pedagógicos e teóricos (científicos) e que, se por uma lado “as relações entre o conhecimentos prático, pedagógicos e normativos são relativamente fortes, por outro suas relações com o conhecimento científico são bem mais tênues, ou mesmo inexistentes.” (COLASSE, 2004, 88)

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.

As idéias de Canguilhem (2000 e 2009) sintetizadas anteriormente, embora focadas na medicina, permitem inferir a importância do conhecimento prático no desenvolvimento das ciências de uma forma geral. Esta importância, aliás, é um senso comum já que, em podendo escolher, dificilmente alguém realizaria uma

Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.4, n.2, p.184-200, 2011.

intervenção cirúrgica com um médico com pouca experiência prática. Também em outras profissões como advocacia, engenharia, e aquelas relacionadas à gestão empresarial, isto é facilmente constatado, bastando para tanto consultar os anúncios classificados nos jornais de oferta de emprego para os cargos de maior responsabilidade.

No campo da contabilidade, esta importância parece indiscutível, o que torna pouco compreensível, e nada útil, o atual distanciamento entre a teoria e a prática que caracteriza o momento atual da academia não só no Brasil como em nível internacional. Este distanciamento parece comprovar as idéias de Foucault (1971, 11-12), a respeito da construção do conhecimento, onde os pretensos detentores do saber procuram controlá-lo, estabelecendo o objeto de seu discurso, as circunstâncias em que pode ser pronunciado e quem pode pronunciá-lo.

Não se trata aqui de preconizar pesquisas que tenham como finalidade conhecer o comportamento dos práticos, isto já é feito de há muito pela pesquisa positivista e, menos ainda, de procurar influenciá-lo ou controlá-lo (pesquisa normativa), mas, sim, de conhecer como os práticos constroem o seu conhecimento e passam a incorporá-los às suas práticas. Estes, em seu dia a dia, por exemplo, não têm tempo para aguardar que a teoria, ou a norma, lhes ensinem a avaliar ativos intangíveis ou a mensurar o capital intelectual, mas, certamente, desenvolveram técnicas empíricas para tal, de outra forma, não assistiríamos cotidianamente a compras e fusões de empresas por valores bem superiores aos registrados em livros e nem à contratação de profissionais experientes mediante o pagamento antecipado de somas expressivas a título de luvas. O conhecimento da forma com que essas técnicas são construídas, e aprimoradas, certamente permitirá, através da aplicação do método científico, o avanço do conhecimento.

Para que isto ocorra, no entanto, é necessário que a academia passe a aceitar, divulgar e incentivar a utilização de paradigmas e metodologias alternativas de pesquisa, o que sabidamente quase nunca é o caso.

Todavia, felizmente, esta situação já apresenta sinais inequívocos de mudança em nível internacional, cabendo citar os movimentos já em curso há alguns anos entre os acadêmicos ingleses e finlandeses e a criação de algumas instituições dedicadas a estreitar as relações entre a teoria e a prática como o *Centre de Recherche de Gestion – CRG* da *École Polytechnique* e o *Centre de Gestion Scientifique - CGS* da *École de Mines*.

Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.4, n.2, p.184-200, 2011.

No Brasil, este movimento ainda é embrionário, mas algumas iniciativas já estão em curso e, dentre elas, a que parece mais promissora é a criação dos mestrados profissionais, pois estes são destinados principalmente a discentes que atuam no dia a dia da prática; esses não só buscam soluções para problemas específicos, mas, também, muitas vezes identificam problemas práticos que antes desconheciam. Esta característica facilita, sobremaneira, as pesquisas *in situ*, já que estes discentes têm facilidade em obter dados primários em seus locais de trabalho, em utilizar técnicas de observação direta e em realizar entrevistas aprofundadas com seus pares. Além disso, contam com a compreensão e o apoio de seus empregadores, já que o resultado destas pesquisas é de interesse dos mesmos.

No entanto, para que isto alcance resultados mais amplos é necessário que essas pesquisas encontrem espaço para divulgação nos periódicos acadêmicos. Neste particular, é sem dúvida da maior importância o lançamento recente pela Associação Nacional de Pós Graduação e Pesquisa em Administração - ANPAD do periódico Tecnologias em Administração e Contabilidade – TAC, destinado a divulgar a produção tecnológica relevante das áreas de administração e contabilidade.

Pontualmente, como uma agenda de pesquisa na linha do conhecimento prático sugere-se:

- Realização de estudos de caso com uma abordagem intervencionista; cabendo ressaltar que a utilização desta abordagem não implica em direcionar o comportamento dos práticos, mas numa atuação conjunta entre estes e os pesquisadores na busca de solução de problemas específicos.
- Pesquisas em história da contabilidade com o objetivo de levantar os artefatos contábeis criados pelos mesmos ao longo da história.
- Utilização de uma abordagem baseada na Teoria Crítica, tendo como objeto de estudo o uso da contabilidade, na prática do dia a dia, como instrumento de controle e de exercício de poder e as formas de resistência desenvolvidas para confrontar esse poder.
- Estudos sobre a criação do conhecimento contábil pelos práticos com uma abordagem multidisciplinar utilizando os conhecimentos da filosofia, sociologia, psicologia etc.

Todavia, para que estas sugestões tenham alguma possibilidade de desenvolver-se tornando a pesquisa contábil mais útil para a sociedade como um todo, é necessário que a academia abandone algumas crenças de há muito arraigadas, dentre a elas a da neutralidade do pesquisador, o caráter neutro da contabilidade, a dificuldade na aceitação do raciocínio indutivo e o excesso de formalidade.

Evidentemente, não se pretende com este ensaio impor uma linha de atuação para os pesquisadores, mas apenas sugerir a possibilidade da adoção de abordagens alternativas, e colocar, como o fizeram com propriedade Noel Rosa e Aracy de Almeida, - que a Vila não quer abafar ninguém, só quer mostrar que faz samba também*

* Noel Rosa e Aracy de Almeida - Palpite Infeliz (1934)

Nota

Artigo Publicado no 4º Congresso ANPCONT

REFERÊNCIAS

AHRENS, Thomas. CHAPMAN, Christopher S. Management accounting as practice. **Accounting, Organizations and Society**, v. 37, n. 1-2, p. 1-27, 2007.

BAARD, Vicki. A critical review of interventionist research. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 7, n. 1, p. 13-45, 2010.

BALDVINSDOTTIRA, Gudrun. MITCHELL, Falconer; NØRREKLITC, Hanne. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 79-82, 2010.

BARBIER, Jean-Marie. Introduction. In BARBIER, Jean-Marie. (ed.), **Savoirs théoriques et saviors d'action**. 2 ed., Paris: Presses Universitaires de France, 2004.

BAXTER, Jane; CHUA, Wai F. Studying accounting in action: the challenge of engaging with management accounting practice. In CHAPMAN, Christopher S.; COOPER, David J. MILLER, Peter B. (eds.), **Accounting, organizations & institutions: essays in honour of Anthony Hopwood**. Oxford: Oxford University Press, 2009.

BERNADOU, Alain. Savoir théorique et savoirs pratiques: l'exemple medical. In BARBIER, Jean-Marie. (ed.), **Savoirs théoriques et saviors d'action**. 2 ed., Paris: Presses Universitaires de France, 2004.

BERRY, Michel. *Savoirs théoriques et gestion*. In BARBIER, Jean-Marie. (ed.), **Savoirs théoriques et saviors d'action**. 2 ed., Paris: Presses Universitaires de France, 2004.

BERRY, Anthony J.; COAD, Alan F.; HARRIS, Elaine P.; OTLEY, David T.; STRINGER, Carolyn. Emerging themes in management control: a review of recent literature. **The British Accounting Review**, 41, p.2-20, 2009.

BEUREN, Ilse M. ; ROEDEL, Ari . O uso do custeio baseado em atividades (ABC - Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, v. 30, p. 7-18, 2002.

BOURDIEU, Pierre. **Esquisse d'une théorie de la pratique**. Paris: Editions du Seuil, 2000.

BUNGE, Mario. **Social science under debate**: a philosophical perspective. Paperback edition, Toronto: University of Toronto Press, 1999.

CANGUILHEM, Georges The history of the history of science. In: DELAPORTE, François (ed.), **A vital rationalist**: selected writings from Georges Canguilhem. New York: Zone Books, 2000.

_____. **O normal e o patológico**. 6 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense Universitária, 2009.

COLASSE, Bernard. La comptabilité: um savoir d'action em quête de théories. In BARBIER, Jean-Marie. (ed.). **Savoirs théoriques et saviors d'action**. 2 ed., Paris: Presses Universitaires de France, 2004.

DIMAGGIO, Paul; POWELL, Walter. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

EATON, J. Shirley. **Handbook of railroad expenses**. New York: McGraw-Hill Book Company, 1913.

FREZATTI, Fábio. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, n. 2. Edição Especial, p. 147-165, 2005.

FOUCAULT, Michel. **L'Ordre du discours**. Paris: Éditions Gallimard, 1971

_____. **Surveiller et punir**. Paris: Éditions Gallimard, 1975.

GIDDENS, Anthony. **The constitution of society**. Cambridge : The Polity Press, 1984.

GRANDLUND, Markus; LUKKA, Kari. It's a Small World of Management Accounting Practices. **Journal of Management Accounting Research**, v. 10, 1998.

GRANLUND, Markus. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 141-166, 2001.

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

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michel F. Van. **Accounting theory**. 5 ed. Boston: Richard D. Irwin, Inc., 1992.

HOPEWOD, Anthony G. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. **Accounting, Organizations and Society**, v. 8, n. 2-3, p. 287 – 305, 1983.

HURTADO, Pedro S. Assessing the use of Bourdieu's key concepts in the strategy-as-practice field. **Competitiveness Review**: v. 20, n. 1, p. 52-61, 2010.

IJIRI, Yuji. **The foundations of accounting measurement**. Englewood Cliffs: Prentice Hall Inc. 1967.

INANGA, Eno L.; SCHNEIDER, Wm .B. The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, n. 3, p.227-248, 2005.

LATOUR, Bruno. **Science in action**. Cambridge: Harvard University Press, 1987.

LECOURT, Dominique. **Georges Canguilhem**. Paris: Presses Universitaires de France, 2008.

LEE, Thomas A. Financial Accounting Theory. In EDWARDS, John E.; WALKER, Stephen (eds.), **The Routledge companion to accounting history**. Abingdon: Routledge, 2009.

MALMI, Teemu; GRANLUND, Markus. In search of management accounting theory. **European Accounting Review**, v. 18, n. 3, p. 597-620, 2009.

MALMI, Teemu. Reflections on paradigms in action in accounting research. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 121-123, 2010.

MACDONALD, Keith M. **The sociology of the professions**. Thousand Oaks: Sage Publications Inc. 1999.

MACINTOSH, Norman B.; BAKER, C. Richard. A literary theory perspective on accounting: towards heteroglossic accounting reports. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 15, n. 2. , p. 184 – 222, 2002.

MACINTOSH, Norman B. **Accounting, accountants and accountability: poststructuralist positions**. Abingdon: Routledge, 2005.

_____The FASB and accounting for economic reality: accounting, truth, lies, or “bullshit”? a philosophical investigation. **Accounting and the Public Interest**, v.6, p. 22-36, 2006.

_____ Accounting and the truth of earnings reports: philosophical considerations. **European Accounting Review**, v.18, n. 1, p.141-175, 2009.

MANZONI, Domenico. Quaderno doppio col suo giornale secondo il costume di Venezia. In **Opere antiche di ragioneria**. Milano: Amministrazione del Monitore del Ragionieri, 1911.

MATTESSICH, Richard. **Critique of accounting**: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline. Westport: Quorum Books, 1995.

MIETTINEN, Reijo; SAMRA-FREDERICKS, Dalvir; YANOW Dvora. Re-turn to practice: an introductory essay. **Organization Studies**, v. 30, n.12, p. 1309-1327, 2009.

MILNE, Markus J. Positive accounting theory, political costs and social disclosure analyses: a critical look. **Critical Perspectives on Accounting**, v.13, n.6, 2002.

PACIOLO, Luca. Trattato de computi e delle scritture. In **Opere antiche di ragioneria**. Milano: Amministrazione del Monitore del Ragionieri, 1911.

PIETRA, Angelo. Indirizzo degli economi. In **Opere antiche di ragioneria**. Milano: Amministrazione del Monitore del Ragionieri, 1911.

RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. **Accounting, a multiparadigmatic science**. Westport: Quorum Books, 1996.

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, p. 1-30, 2006.

_____ Practice, theory and paradigms. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 77-78, 2010.

SEAL, Will. Managerial discourse and the link between theory and practice: from ROI to value-based management. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 95-109, 2010.

SOUZA, Marcos A.; LISBOA, Lázaro P.; ROCHA, Wellington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade e Finanças USP**, v. 32, p. 40-57, 2003.

TINKER, Anthony M.; MERINO, Barbara D.; NEIMARK, Marilyn D. The normative origins of positive theories: ideology of accounting thought. **Accounting Organization and Society**, v.7, n.2, p. 167-200, 1982.

VALLE, Fernando; ALOE, Armando. **Frà Luca Pacioli e seu tratado de escrituração de contas**. São Paulo: Atlas S. A, 1966.

WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L. **Positive accounting theory**. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1986.

_____ Positive accounting theory: a ten years perspective. **The Accounting Review**, v. 65, n.1, p. 131-156, 1990.

WIRTH, María C. **Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento**. Buenos Aires: La Ley S.A, 2001.



Artigo recebido em 23/04/2011 e aceito para publicação em 15/07/2011.