

## EDITORIAL

# Pesquisa contábil: entre a ciência natural e a prática

Frank G. H. Hartmann

Erasmus University, Rotterdam School of Management, Roterdã, Holanda.  
E-mail: fhartmann@rsm.nl

## 1. INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos, tornei-me cada vez mais interessado na natureza do conhecimento contábil. Esse interesse não se refere à mera satisfação por encontrar outro conjunto de hipóteses empíricas confirmadas. Em vez disso, trata-se de compreender como tais confirmações empíricas das expectativas consistentes da teoria formam o conhecimento contábil verdadeiro. Minha definição de conhecimento contábil verdadeiro estende o conhecimento que normalmente produzimos, trocamos e discutimos em periódicos acadêmicos como este que você está lendo. Minha definição de conhecimento contábil verdadeiro inclui o conhecimento contábil que os atores do mundo da contabilidade podem realmente colocar em uso. Assim, minha busca pela compreensão da *natureza* desse conhecimento contábil verdadeiro refere-se à questão sobre o *status* científico desse conhecimento, não só em relação aos demais campos acadêmicos da pesquisa social e econômica, mas também quanto à prática contábil. Acredito que uma avaliação dessas qualidades da pesquisa contábil, em especial do tipo que passou a dominar os periódicos contábeis atuais, é oportuna e útil.

Minha tese se edifica sobre a consideração de que a pesquisa empírica da contabilidade se desenvolveu nas últimas décadas a uma velocidade assombrosa em termos quantitativos. Em termos qualitativos, também é fácil concluir que seu desenvolvimento tem sido impressionante. Mesmo uma olhada rápida nas seções estatísticas de um trabalho acadêmico normal de contabilidade atual e em um trabalho similar de algumas décadas atrás basta como comparação. Mostra-se menos claro, no entanto, que a importância relativa da pesquisa em contabilidade na comunidade acadêmica tem aumentado. Na verdade, se compararmos as formas como a disciplina acadêmica em contabilidade pega algo emprestado de outras disciplinas

acadêmicas e contribui com outras disciplinas acadêmicas, o balanço será negativo. A quantificação dessa comparação se mostra difícil, mas parece seguro afirmar que a quantidade de teorias e conceitos que os pesquisadores da contabilidade importam da economia, da psicologia e até – hoje – da neurociência proporciona um forte contraste com o interesse dos economistas, psicólogos e neurocientistas nos fenômenos da contabilidade. A questão de saber se isso significa que a pesquisa em contabilidade está estagnada, do ponto de vista acadêmico, mesmo apesar de seu crescimento e desenvolvimento, é discutida e elaborada em outro lugar (Basu, 2012; Moser, 2012; Waymire, 2012). Eu gostaria, aqui, de compartilhar algumas palavras sobre a relação entre a pesquisa em contabilidade e a prática contábil.

Certamente, minha definição de conhecimento contábil verdadeiro é normativa. As conotações do vocábulo ‘verdadeiro’ são inevitavelmente positivas e a norma implícita que eu gostaria de defender é que o conhecimento contábil é utilizável por profissionais contábeis. Parece ser uma declaração vazia, mas não é. Acredito que os profissionais contábeis apresentam uma compreensão muito pequena acerca da atual pesquisa acadêmica em contabilidade ou eles não parecem se importar com ela. Se nosso objetivo for produzir – por meio da pesquisa acadêmica em contabilidade – para ajudar a criar uma pesquisa da contabilidade verdadeira, nosso primeiro passo seria entender por que existe tal demarcação entre acadêmicos e profissionais. A seguir, primeiro, explicarei minha definição orientada à prática do conhecimento contábil verdadeiro. Então, proporei uma breve análise dessa demarcação e, em seguida, fecharei este trabalho com uma breve conclusão.

## 2. DEMARCAÇÃO DA PESQUISA CONTÁBIL A PARTIR DA PRÁTICA

Até certo ponto, a discussão que eu gostaria de estimular na comunidade contábil assemelha-se àquela

da economia ou pelo menos aquela observada em alguns círculos de economistas. Em especial na Europa

continental, os economistas lidam há muito tempo com uma distinção semelhante entre a economia como campo acadêmico de investigação e a economia como uma teoria utilizável das opções econômicas. Note-se um comentário de Rothbard (1973, p. 31) sobre o *status* da economia acadêmica:

Deixemos o não especialista em economia pegar um artigo de revista ou uma monografia de hoje e contrastá-lo(a) com outro(a) de uma geração anterior, e a primeira coisa que vai chocá-lo é a incompreensibilidade do produto moderno. O trabalho mais antigo foi escrito em linguagem comum e, com pouco esforço, seria compreensível para o leigo; o trabalho atual é matemática, álgebra ou geometria pura.

Deixemos coisas diferentes serem diferentes, mas substituir 'economia' no texto acima por 'contabilidade' mantém grande parte da mensagem almejada por este trabalho intacta, desconsiderando momentaneamente o deslocamento no tempo em mais de quatro décadas. Embora a citação pareça abordar criticamente a crescente influência da matemática na economia, que aliena o leigo à procura de orientação econômica, os problemas mostram-se mais profundos. Um desses problemas é a economia, ou a contabilidade, tornar-se uma vertente da matemática, perdendo sua trajetória própria, o que resultará em uma matemática de segunda linha. Rothbard (1973, p. 31) cita economistas cujas identidades não foram reveladas, lamentando que:

[...] A economia de hoje, com frequência, parece um sub-ramo da matemática de terceira categoria, aquela [...] que o próprio matemático não considera grande coisa.

Um segundo e ainda mais fundamental problema do referido desenvolvimento é que a relação entre o que

vale como 'conhecimento acadêmico' e 'conhecimento utilizável' se torna algo indefinido. Não se trata tanto de um problema do não especialista, que pode simplesmente não ter a capacidade acadêmica de compreender matemática, álgebra ou geometria. Em vez disso, o problema reside na capacidade cada vez menor – ou ao menos na inclinação – dos acadêmicos realizarem suas análises com um *especialista* no assunto em mente. Eu diria que grande parte de nosso trabalho acadêmico atual ignora as *implicações de agência*, ou seja, o fato de que o conhecimento deve ser adicionado ao repertório comportamental de um agente. Grande parte desse desenvolvimento em economia é discutida como a dúvida sobre a necessidade de a economia ser vista como uma ciência natural ou como uma ciência social. A implicação dessa distinção é que as ciências naturais devem usar termos naturalísticos, que são facilmente sujeitos à descrição matemática. Em contraste, as ciências sociais usam constructos de significado pesado, para os quais a análise matemática tem pouco a oferecer. No entanto, creio que outra formulação da questão pode ser mais útil para ilustrar a divisão entre teoria e prática na contabilidade. Para a contabilidade em particular, não apenas como uma área de especialização, mas também como uma profissão estabelecida, proponho que vale a pena considerar fundamentalmente os níveis implícitos de análise que aplicamos em nossos estudos em relação à agência. Como níveis de análise indico aqueles nos quais os padrões teóricos que almejamos descobrir ou interpretar ocorrem. Escolher um nível de análise fixa os fenômenos de interesse principal, bem como seus antecedentes causais e suas consequências. A seção a seguir ilustra o conceito e suas consequências para a pesquisa contábil.

### 3. A DEMARCAÇÃO TEORIA-PRÁTICA E OS NÍVEIS DE ANÁLISE EM PESQUISA

#### CONTÁBIL

Voltemos ao agente contábil, o especialista no assunto, que deve lidar com situações práticas nas quais o conhecimento contábil pode ajudar a determinar um curso de ação. Esse agente pode ser um não especialista quando se trata de compreender a pesquisa acadêmica em contabilidade, mas o que se pode lucrar com a pesquisa em contabilidade atual? Acredito que distinguir três níveis de análise na pesquisa contábil atual ajuda a entender melhor como o conhecimento contábil verdadeiro, de acordo com a definição acima, pode diferir do conhecimento contábil produzido, trocado e discutido na atual literatura acadêmica dominante em contabilidade. Os três níveis

de análise se referem aos níveis pessoal, subpessoal e suprapessoal.

No nível pessoal de análise (o contador como um agente livre), esperamos encontrar estudos cujo resultado informa imediatamente os contadores acerca de soluções práticas para problemas práticos. Além disso, nesse nível de análise, o conhecimento é expresso em termos que se mostram significativos para o agente. Essa não é uma característica trivial, pois a questão da significância é em si um tema de profundo debate filosófico nas ciências sociais. Contudo, a discussão não se refere apenas à diferença entre hermenêutica e positivismo.

É, de modo muito simples, uma coisa concluir que os contadores podem sofrer preconceito social em contextos decisórios [ver Hartmann & Maas, (2010) investigaram sob quais condições os controladores de uma unidade de negócios (UN) se envolveram na criação de negligência orçamentária devido a pressão social. Os autores identificaram evidências de efeitos interativos do envolvimento da personalidade (maquiavelismo) na tomada de decisões] e outra coisa totalmente diferente proporcionar aconselhamento aos contadores sobre como resolver, evadir ou evitar configurações nas quais isso pode ocorrer. Na verdade, a distinção entre ter conhecimento sobre um agente e conhecimento que se mostra útil ao agente é fundamental e algo nada trivial. Exige alinhamento entre a conceitualização dos contadores e dos pesquisadores acadêmicos sobre o trabalho dos contabilistas. De fato, no entanto, os profissionais falam acerca de seu trabalho em termos triviais, ‘populares’, e os pesquisadores acadêmicos parecem desconfortáveis ao lidar com isso, como se torna evidente devido ao predomínio da psicologia nesse nível de análise. A questão de quem é o problema, pesquisador ou profissional, e o que o conhecimento contábil verdadeiro parece ser deveria estar estabelecida com firmeza na agenda de um estudioso da contabilidade.

No nível suprapessoal de análise (o contador como parte de um sistema maior), observamos resultados acadêmicos que mostram como os comportamentos dos contadores operam em estruturas maiores, como os mercados econômicos. Exemplos típicos incluem modelos econômicos de organizações ou mercados nos quais os contadores ou auditores atuam de acordo com determinados padrões microeconômicos. A maioria desses estudos tem uma abordagem do tipo ‘e se’. O comportamento das organizações e dos mercados é explicado por meio da agência dos contadores, ‘como se’ estivessem maximizando a utilidade, prevenindo riscos, evitando perdas e tudo isso. Nesse ponto, a barreira entre as análises acadêmicas e a teoria popular do profissional torna-se mais visível, não só por causa de uma diferença fundamental no vocabulário, mas sim na negação absoluta do contador como um agente individual dotado de liberdade e vontade própria. A questão, aqui, é como as estruturas ideais do sistema maior podem informar os agentes individuais, e se estes últimos podem e devem seguir tais informações. Novamente, surge a pergunta: o

que vale como conhecimento contábil verdadeiro aqui? À luz do espaço e do tempo, eu me limito a levantar a questão como significativa para os estudiosos da contabilidade, sem oferecer uma resposta.

Mais recentemente, um terceiro nível de análise foi introduzido na literatura contábil, que se encontra no nível subpessoal de análise (o contador como uma coletânea de processos internos). Sob o crescimento explosivo da neurociência cognitiva e social em outros contextos, alguns estudos pioneiros analisaram gatilhos neurais e biológicos da agência contábil (Eskenazi, Rietdijk, & Hartmann, 2016). Esses autores se baseiam em Hartmann e Maas (2010), prevendo que o efeito da pressão social pode ser explicado pela composição biológica do contador. A funcionalidade do sistema de neurônios espelhados é usada para explicar a vulnerabilidade dos contabilistas. De modo diferente do nível pessoal de análise e semelhante ao suprapessoal, esse nível de análise subpessoal não proporciona entrada imediata para a agência. Em outras palavras, e para oferecer um exemplo prático, é simplesmente impossível que um contador mude a estrutura biológica que, aparentemente, (co)determina o comportamento. No entanto, a diferença entre os níveis de análise sub e suprapessoal é fundamental. Enquanto o subpessoal visa a descobrir gatilhos de comportamento da pessoa, inclusive os gatilhos ‘místicos’ como ‘preconceitos’, ‘preferências’ e ‘humores’, e são, portanto, mais bem entendidos como constituintes verdadeiros do comportamento pessoal, o conhecimento suprapessoal carece dessa qualidade, tanto por causa de sua natureza ‘e se’, como por sua negação (implícita) da agência individual. Como um todo, o conhecimento das consequências desse nível para os agentes contábeis individuais também merece um exame fundamental, mesmo se o resultado for que o conhecimento contábil verdadeiro não pode ser definido como pertencente a esse nível.

A observação casual fornece muitos exemplos de pesquisa contábil realizada no âmbito de um dos três níveis de análise especificados. Embora o esboço acima seja claramente incompleto tanto no panorama de estudos contábeis relevantes e informativos como na explicação das consequências do nível de visão da análise, espera-se que sirva para proporcionar uma grade para a discussão sobre onde, no continuum entre ciência natural e prática popular, deve ser posicionada a pesquisa acadêmica voltada ao conhecimento contábil verdadeiro.

## 4. CONCLUSÕES

Não é fácil, e até muito arriscado, generalizar acerca da pesquisa contábil e dos pesquisadores de contabilidade,

tendo em vista que os pesquisadores e suas pesquisas diferem substancialmente em termos de escopo, orientação

intelectual e tópico analisado. No entanto, considero justo argumentar que a mera existência de periódicos acadêmicos de contabilidade sugere que a contabilidade é um tópico do trabalho acadêmico que apresenta ao menos algumas características comuns na grande variedade de fluxos contábeis, temas e pesquisadores. Neste trabalho, busquei estabelecer um argumento preliminar para uma compreensão mais aprofundada da divisão entre a teoria contábil e a prática contábil. Ao invés de impor uma visão sobre o modo como a pesquisa em contabilidade deve ser conduzida ou deve ser compreendida, espero

que as considerações relativas aos níveis de análise na pesquisa contábil contemporânea contribuam para que nossa bela disciplina avance, pois apontam três barreiras distintas entre teoria e prática, que podem servir como alvos claros para a reconciliação. A contabilidade como uma disciplina prática é importante demais para se aceitar sua estagnação acadêmica, mesmo que seja apenas no debate intelectual, uma vez que o preço pelo conhecimento contábil verdadeiro é potencialmente infinito (cf. Basu, 2012; Moser, 2012; Waymire, 2012).

## REFERÊNCIAS

- Basu, S. (2012). How can accounting researchers become more innovative? *Accounting Horizons*, 26(4), 851-870.
- Eskenazi, P. I., Hartmann, F. G., & Rietdijk, W. J. (2016). Why controllers compromise on their fiduciary duties: EEG evidence on the role of the human mirror neuron system. *Accounting, Organizations and Society*, 50, 41-50.
- Hartmann, F. G., & Maas, V. S. (2010). Why business unit controllers create budget slack: involvement in management, social pressure, and machiavellianism. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 27-49.
- Moser, D. (2012). Is accounting research stagnant? *Accounting Horizons*, 26(4), 845-850.
- Rothbard, M. N. (1973). Praxeology as the method of the social sciences. *Phenomenology and the Social Sciences*, 2, 323-335.
- Waymire, G. (2012). Introduction for essays on the state of accounting scholarship. *Accounting Horizons*, 26(4), 817-819.