



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 7. n. 1, jan./jun. 2015

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.ojs.ccsa.ufrn.br/index.php/contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 29.05.2014. Revisado por pares em: 24.08.2014. Reformulado em: 23.09.2014. Avaliado pelo sistema double blind review.

UMA ANÁLISE EPISTEMOLÓGICA DAS PESQUISAS EM CONTABILIDADE INTERNACIONAL: UM ESTUDO EM PERIÓDICOS INTERNACIONAIS DE LÍNGUA INGLESA*

AN EPISTEMOLOGICAL ANALYSIS OF INTERNATIONAL ACCOUNTING RESEARCH: A STUDY AT INTERNATIONAL JOURNALS OF ENGLISH LANGUAGE

UN ANÁLISIS EPISTEMOLÓGICO DE INVESTIGACION INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD: UN ESTUDIO EM REVISTAS INTERNACIONALES DE IDIOMA INGLÉS

Autores

Luciana Miyuki Ikuno

Mestra em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional de Pós-Graduação da UnB, UFPB e UFRN. - Universidade de Brasília - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais. Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Asa Norte - Prédio da FACE – 2º Andar - Salas B1-02 - Brasília, DF – Brasil – CEP 70910-900 - Telefone: (61) 3107-0812; (61) 3107-0807
E-mail: luciana.miyuki@gmail.com

Jorge Katsumi Niyama

Pós-doutorado pela *University of Otago*. Atualmente é professor titular da Universidade de Brasília - Docente do Programa Multiinstitucional de Pós-Graduação da UnB, UFPB e UFRN - Universidade de Brasília - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais. Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Asa Norte - Prédio da FACE – 2º Andar - Salas B1-02 - Brasília, DF – Brasil – CEP 70910-900 - Telefone: (61) 3107-0812; (61) 3107-0807
E-mail: jkatsumi@unb.br

* Artigo baseado em Dissertação de Mestrado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis das Universidades UnB/UFPB/UFRN.

RESUMO

O estudo objetiva caracterizar, sob o enfoque epistemológico, a produção científica em contabilidade internacional publicada nos periódicos internacionais de língua inglesa. São analisados 117 artigos, publicados no período de 2000 a 2010. Este estudo baseia-se no trabalho de Fülbier e Sellhorn (2008) e utiliza a técnica de análise de conteúdo como instrumento para o seu desenvolvimento. Também são feitas análises alternativas por meio da leitura completa dos artigos. Verificou-se que, por meio da análise de inferência somente através de palavras-chave, não era possível identificar em 82,61% dos artigos a orientação da pesquisa (descritiva/prescritiva) e, em 51,31% do total, não era possível a classificação do delineamento de pesquisa. Portanto, os resultados descritos a seguir são referentes à análise pela leitura integral. Em relação à orientação de pesquisa, constatou-se que 80% do total de pesquisas tinham caráter descritivo e 20% prescritivo. Os delineamentos mais utilizados foram o “experimento empírico” (43,48%), em seu sentido abrangente; seguido por artigos que utilizavam “múltiplos métodos” e “pesquisas documentais” (13,04%, cada uma das categorias). A abordagem metodológica positivista representa 35% do total de artigos e a empirista 31%, totalizando mais da metade dos artigos.

Palavras-chave: Contabilidade Internacional. Epistemologia. Produção Científica.

ABSTRACT

This study is aimed at characterizing the international accounting scientific production, under the epistemological approach, published at international journals that adopt the english language. 117 articles published between 2000 and 2010 are analyzed. This study is based on previous work by Fülbier and Sellhorn (2008) and applies the content analysis process as tool for its development. Alternative examination is also adopted by fully reading the selected articles. Through the analysis of inference by keywords, it was not possible to identify the direction of the research (descriptive or prescriptive) in 82.61% of the articles while in 51.31% it was not possible to classify the research design. Therefore, the results described below are only referred to the examination derived by the fully read articles. It was found that 80% of total studies had a descriptive orientation while 20% had a prescriptive one. The most used design was the "empirical experiment" (43.48%), in its comprehensive sense, followed by articles that adopted "multiple methods" and "empirical-archival method" (13.04% in each of the categories). Regarding the methodological approaches, the positivist method represents 35% of the total of articles, while the empirical method represents 31%, totalizing more than half of all the articles.

Keywords: International Accounting. Epistemology. Scientific Productivity.

RESUMEN

El estudio pretende caracterizar, en el enfoque epistemológico, la producción científica en la contabilidad internacional publicada en revistas internacionales de lengua inglesa. Son analizados 117 artículos publicados durante el período comprendido entre 2000 y 2010. Este estudio se basa en el trabajo previo de Fülbier y Sellhorn (2008) y aplica el proceso de análisis de contenido de la herramienta para su desarrollo. También se realizan análisis alternativos a través de la lectura completa de los artículos. Resulta que, a través del análisis de inferencia solamente por palabras clave, no fue posible identificar la dirección de la investigación (prescriptiva/descriptiva) y 51.31% del total, no fue posible la clasificación del diseño de la investigación. Por lo tanto, los resultados que se describen a continuación se relacionan con el análisis para la lectura. En relación con la orientación de la investigación, se encontró que el

80% de todas las búsquedas fueron carácter descriptivo y prescriptivo del 20%. Los diseños más utilizados fueron el "experimento empírico" (43.48%), en su sentido amplio; seguido por artículos que utilizan "múltiples" y "métodos de investigación documental" (13,04 por ciento, cada una de las categorías). El enfoque metodológico positivista representa 35% del número total de artículos y el empírico 31%, totalizando más de la mitad de los artículos.

Palabras claves: Contabilidad internacional. Epistemología. Producción científica.

1. INTRODUÇÃO

Desde os primórdios, o homem sempre indagou sua existência e a realidade que percebia à sua volta. Preocupações acerca de como adquirir o conhecimento e a busca de verdades sempre motivaram discussões e contribuíram para a evolução da ciência. Indagações em relação à forma de capturar ou interpretar tais verdades, por exemplo, por meio dos sentidos, se tornou foco de discussões. A epistemologia tem a preocupação de discursar sobre a ciência, o conhecimento, suas características, métodos, processos e maneiras de abordar a realidade (THEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2005).

Diferente das pesquisas epistemológicas clássicas, desenvolvidas por filósofos, Theóphilo (2004, p.5) afirma que:

(...) tem-se considerado que a preocupação epistemológica deve se aproximar tanto quanto possível dos pesquisadores das próprias disciplinas, devido ao conhecimento privilegiado que possuem do seu objeto de estudo e das problemáticas relacionadas.

As ciências contábeis, conforme Watts e Zimmerman (1986), nunca se tornarão algo estático, não passível de progresso e mudanças. Assim, torna-se oportuno aplicar a epistemologia à produção científica contábil de modo não só a contribuir com a literatura sobre epistemologia, como também de melhorar o entendimento quanto às características intrínsecas à ciência contábil.

Também, as fronteiras entre os países tornam-se cada vez menores diante da globalização dos mercados de capitais, do aumento de operações transnacionais e de multinacionais, dentre outros fatores. De tal modo, houve a necessidade da internacionalização também da contabilidade frente às diferenças entre as práticas de cada país.

Diante do desenvolvimento da contabilidade internacional, houve o aumento da quantidade de pesquisas nessa área, bem como o número de abrangência de seus temas. A contabilidade internacional, então, se tornou objeto de vários estudos (BAKER; BARBU, 2007).

Como as pesquisas são fonte de conhecimento e contribuem para o aperfeiçoamento da contabilidade, torna-se oportuno estudar o processo de desenvolvimento e a qualidade desses trabalhos. A epistemologia, por realizar uma análise crítica de seu objeto de estudo, a ciência, torna-se relevante como base para as “pesquisas de pesquisas”. Nesse sentido, Gamboa (1987, p. 55) afirma que:

Os estudos epistemológicos procuram na filosofia seus princípios e na ciência seu objeto e têm como função não só abordar os problemas gerais das relações entre a tradição filosófica e a tradição científica, mas também serve como ponto de encontro entre elas.

Ademais, os estudos epistemológicos têm papel fundamental nos progressos das ciências, devido ao seu caráter reflexivo e por sua função de vigilância crítica na pesquisa (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1982).

Ainda, diante do surgimento de pesquisas que têm como base a análise dos *abstracts* como fonte de informações, da existência de bases de dados de *abstracts* e, também, de artigos que criticam a falta de informação desses resumos ou a deficiência na qualidade informacional (SANTANA *et al.*, 2010; HARTLEY; BETTS, 2008, 2009; SAUPERL; KLASINC; LYZAR, 2008); torna-se relevante a análise da qualidade das pesquisas realizadas com foco na análise dos *abstracts*, bem como a sua comparação com aquelas feitas pela leitura do corpo dos artigos.

Outro fator proeminente que motiva o presente estudo é a identificação das tendências dos principais métodos de pesquisa utilizados nos periódicos de contabilidade considerados relevantes no meio acadêmico. Isso porque frente ao interesse recorrente de publicação, tanto por parte de acadêmicos e não acadêmicos devido ao seu reconhecimento, tal noção torna-se oportuna, pois alguns periódicos podem ter uma tendência a aprovarem artigos com características que condizem com os seus objetivos propostos.

Diante dos fatores expostos, o problema de pesquisa pode ser enunciado da seguinte forma: **Quais as características das pesquisas em contabilidade internacional publicadas nos principais periódicos internacionais contábeis de língua inglesa durante o período de 2000 a 2010?**

Dado que o avanço da ciência se baseia tanto por aspectos progressivos como reflexivos (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1982), torna-se oportuno o estudo que enfoca a reflexão crítica do estágio atual das pesquisas em uma determinada área de conhecimento. Isso porque tais estudos contribuem para a melhoria de pesquisas futuras, a partir da análise da natureza e da adequação dos fundamentos utilizados em uma área de conhecimento.

Desse modo, o objetivo da pesquisa pode ser enunciado da seguinte maneira: o objetivo do presente estudo consiste em fazer o levantamento da produção acadêmica relacionada ao tema contabilidade internacional publicada nos principais periódicos internacionais de língua inglesa durante o período de 2000 a 2010 e analisar, sob o enfoque bibliométrico e epistemológico, as características dessa produção científica.

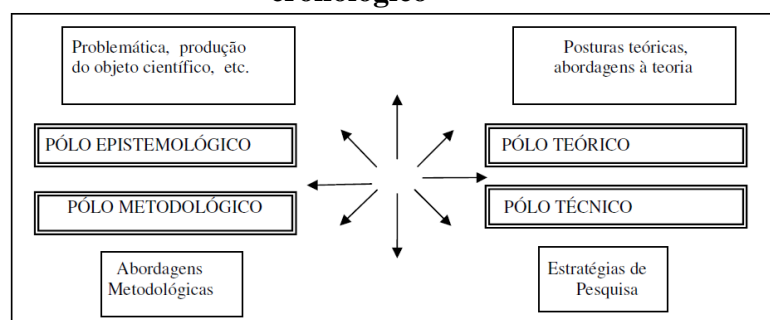
2. EPISTEMOLOGIA E OS QUATRO NÍVEIS/POLOS DA ESTRUTURA FORMAL DA CIÊNCIA

De acordo com Salmerón (1980), a Metodologia da Ciência, um ramo da epistemologia, tem como foco o método geral da investigação científica além dos métodos e técnicas próprias de uma ciência particular. Como o objeto de estudo desse ramo é a prática científica, torna-se relevante o estudo da estrutura formal da ciência.

Bruyne, Herman e Schoutheete (1982) defendem a existência de um espaço metodológico quadripolar no campo da prática científica. Os polos que constituem e asseguram a cientificidade das práticas de pesquisa, de acordo com Bruyne, Herman e Schoutheete (1982), são: polo epistemológico, polo teórico, polo morfológico e polo técnico. Esses autores defendem que há uma interação dialética desses polos, portanto, definem um modelo topológico e não cronológico da pesquisa.

Para representar o modelo paradigmático da estrutura da ciência de forma dinâmica, Théóphilo (2007) adapta uma ilustração contida em Bruyne, Herman e Schoutheete (1982), com o intuito de destacar que os polos, elementos que influenciam a prática científica, estão sujeitos a articulações, como é mostrado a seguir:

Figura 1- Esquema paradigmático: espaço metodológico quadripolar dinâmico não cronológico



Fonte: Theóphilo (2007, p. 3)

Nas próximas subseções, cada um dos quatro polos que constituem a totalidade científica será descrito e detalhado mais especificamente, bem como as classificações e abordagens adotadas no presente estudo.

2.1 POLO EPISTEMOLÓGICO

Theóphilo (2000) afirma que o polo epistemológico compreende os critérios de cientificidade das pesquisas, ligado à concepção de causalidade e validação da prova científica. Portanto, esse polo é responsável pela avaliação do processo de produção dos objetos científicos e análise dos procedimentos lógicos de validação e da proposição de demarcação para as práticas científicas.

De acordo com Bruyne, Herman e Schoutheete (1982, p. 35), o polo epistemológico exerce uma função de vigilância crítica. Ou seja, está ligado tanto à reflexão dos princípios, aos fundamentos, à validade das ciências (caráter metacientífico); bem como à reflexão e vigilância interna da ciência sobre seus procedimentos e resultados (caráter intracientífico).

A problemática científica e a lógica de elaboração dos problemas científicos constituem os aspectos da própria epistemologia interna (THEÓPHILO, 2007). Bruyne, Herman e Schoutheete (1982) também destacam que a problemática é elemento fundamental para a epistemologia; isto porque dá espaço para a interrogação científica e constitui uma visão ampla do objeto da pesquisa, portanto, dá diretrizes e é fonte para teorias e hipóteses formuladas.

2.2 POLO TEÓRICO

Theóphilo (2000) afirma que, para a ciência, a teoria faz referência à relação entre os fatos, sendo teoria e fato intimamente inter-relacionados. Esse autor ainda enfatiza que, para alguns estudiosos, a teoria precede o fato em um processo científico, dado que para que este ocorra é sempre necessário o embasamento de uma estrutura teórica.

De acordo com Bruyne, Herman e Schoutheete (1982, p. 108), o polo teórico orienta o desenvolvimento das hipóteses e a elaboração de conceitos. Tais autores afirmam que a teoria, como polo interno do campo metodológico de pesquisa, deve realizar a ligação entre os contextos da prova e da descoberta, sendo esses dois contextos relacionados respectivamente às seguintes perguntas: Deve se aceitar ou rejeitar as hipóteses e teorias, sem levar em conta os meios pelos quais foram descobertas e testadas? Como foram encontradas e construídas as hipóteses e as teorias?

Uma das contribuições de Bunge (1983) está atrelada aos objetivos principais que as ciências cujos objetos são fatos sociais devem se ater: o objetivo cognitivo ou intrínseco e o

objetivo utilitário ou extrínseco. O objetivo intrínseco é aquele que está relacionado e o que analisa “o que é”; já o objetivo extrínseco é o que está “preocupado com” e dita “o que deveria ser”. O referido autor também destaca a importância, para o desenvolvimento de uma ciência social, desses dois objetivos coexistirem e interligarem-se.

Dentro dessa mesma linha de entendimento, Théophilo (2007) destaca que outros autores da área da contabilidade (tais quais: Watts e Zimmermann, 1986; Hendriksen e Van Breda, 2007) enfatizam duas principais formas de enunciação da teoria na área de contabilidade: abordagem positiva e abordagem normativa. Sendo que a primeira se refere ao “o que é” e o segundo “o que deve ser”. Já Fülbier e Sellhorn (2008) denominam em seu estudo tais abordagens, respectivamente, como descritiva e prescritiva; com o intuito de analisar e contribuir indiretamente com a discussão em relação a essas duas abordagens por meio de terminologias mais neutras.

2.3 POLO METODOLÓGICO

Bruyne, Herman e Schoutheete (1982, p. 35) afirmam que o *polo metodológico* “é a instância que enuncia as regras de estruturação, de formação do objeto científico, impõe-lhe uma certa figura, uma certa ordem entre seus elementos”. Desta forma, nas áreas sociais possibilita variadas modalidades de quadros de análise, na maioria dos casos mutuamente excludentes, como: a tipologia, o tipo ideal, o sistema e os modelos estruturais. Ainda de acordo com esses autores, as características principais desse polo consistem na exposição metódica, na causalidade e na faculdade de objetivação.

Considerando que as ciências possuem objetos de estudo distintos e que o conhecimento desses objetos se dá de diversas formas, Théophilo e Iudícibus (2001) listam em seu estudo as seguintes abordagens metodológicas: (1) Empirista – através da observação e da indução; (2) Positivista – tem o foco nas relações invariáveis dos fenômenos; (3) Sistêmica – tem o foco nos sistemas; (4) Estruturalista – tem foco nas estruturas; (5) Fenomenológica – investiga as essências do entendimento e (6) Dialética – estuda a realidade em processo de transformação.

2.4 POLO TÉCNICO

Smith (2003) afirma que, apesar da aparente sutil diferença entre os termos “método” e “metodologia”, a distinção entre esses dois se torna essencial diante da possível confusão em relação aos seus significados e de sua utilização errônea como sinônimos. O autor distingue essas duas terminologias apresentando o foco principal de cada uma; sendo o foco dos métodos de pesquisa as questões técnicas associadas com a condução da pesquisa, enquanto o da metodologia de pesquisa encontra-se nas filosofias associadas com a escolha do método de pesquisa.

Martins e Théophilo (2009, p. 37) também fazem essa distinção de terminologias considerando que “O objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa. Por sua vez, método (do grego *methodos*) é o caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo”. Diferentemente dos autores anteriores, estes acreditam que o equívoco da utilização desses termos não leva a maiores problemas, apesar das diferenças destacadas.

Essa distinção pode ser notada através das pesquisas de Fülbier e Sellhorn (2008) e Oler, Oler e Skousen (2009); enquanto a primeira enfoca os métodos de pesquisa, a segunda enfoca as metodologias de pesquisa. Considerando que ambas possuem o mesmo objetivo de caracterizar a pesquisa contábil, os autores citados anteriormente o fazem com o enfoque distinto.

Oler, Oler e Skousen (2009) buscam analisar a pesquisa contábil através do exame: (1) das idéias seminais antecedentes (utilizando uma *proxy* de *papers* citados pelas pesquisas publicadas nos seis periódicos mais bem ranqueados); (2) da cobertura de temas e; (3) da metodologia geralmente utilizada.

Já Fülbier e Sellhorn (2008) retratam a pesquisa em contabilidade por meio da evidenciação de variáveis básicas como: temas enfocados, métodos aplicados (técnicas utilizadas/estratégias), autorias e coautorias, cooperação internacional e entre instituições.

Bem como em Martins e Theóphilo (2009), os aspectos técnicos da pesquisa serão tratados com base no delineamento, no planejamento e no esboço, ou seja, o *design* da pesquisa. A denominação apropriada talvez seja estratégias de pesquisa.

Walliman (2005) subdivide os métodos de pesquisa em método de coleta de dados e método de análise de dados. Contudo o autor destaca que esses dois métodos estão indissociavelmente ligados às estratégias de pesquisa e também ligados entre eles. Da mesma forma, Fülbier e Sellhorn (2008), em seu estudo, consideram os métodos de pesquisa como estratégia de pesquisa e os descrevem através de sua relação com os métodos de coleta de dados e de análise.

Yin (2001) ainda destaca a existência de três condições básicas para a diferenciação das estratégias de pesquisa, ao mesmo tempo em que atenta que estas não resultem necessariamente em limites claros e bem-delimitados de estratégias. O principal motivo seria a possível sobreposição entre elas, apesar de cada uma delas possuir características particulares. Nesse sentido, o autor (YIN, 2001, p. 25) tem como finalidade, ao apresentar tais condições, evitar desajustes nas escolhas dos delineamentos e, portanto, afirma que:

As três condições consistem: (a) no tipo de questão de pesquisa proposto, (b) na extensão de controle que o pesquisador tem sobre eventos comportamentais efetivos e (c) no grau de enfoque em acontecimentos históricos em oposição a acontecimentos contemporâneos.

Ainda, dentre as condições listadas, Yin (2001) considera possivelmente como passo mais relevante a definição da questão da pesquisa. Considerando, portanto, esta como peça base para a escolha de determinada estratégia de pesquisa, o presente estudo leva em consideração essas questões norteadoras na análise alternativa dos artigos (Apêndice A).

De acordo com Fülbier e Sellhorn (2008), as técnicas de pesquisa (estratégias de pesquisa) são: empírica baseada em dados ou arquivo (documental), experimento empírico (incluindo os quase-experimentos), estudo de caso, levantamento, pesquisa analítica e pesquisa teórica.

3. PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Salmerón (1980, p. 5) define a epistemologia como “o ramo da Filosofia que estuda a investigação científica e seu produto, o conhecimento científico”. Sendo a Metodologia da Ciência o ramo da nova epistemologia que busca estudar o método geral da investigação científica e, métodos e técnicas próprias de uma ciência particular (SALMERÓN,1980). O presente estudo encontra-se incluso nesse ramo.

3.1 SELEÇÃO DOS PERIÓDICOS E ARTIGOS

O trabalho, primeiramente, visa o levantamento da produção acadêmica publicada nos principais periódicos contábeis internacionais durante o período de 2000 a 2010 relativos ao tema convergência/harmonização contábil.

Para a escolha desses periódicos foram utilizados os *rankings* dos periódicos mais influentes dos estudos de Lowe e Locke (2005), Wakefield (2008), Chan *et al* (2009) Chan e Liano (2009) e Bonner *et al* (2006) com o intuito de selecionar os periódicos mais influentes na área contábil.

Lowe e Locke (2005) analisam a percepção dos acadêmicos britânicos em relação aos paradigmas e à qualidade dos periódicos contábeis. Wakefield (2008) mede a influência dos periódicos por meio do capital intelectual e redes sociais através da quantidade e qualidade das citações. Chan *et al* (2009) o fazem através da análise de citações de teses na área de contabilidade obtidas por meio das bases de dado *ProQuest's Dissertations and Theses*. Chan e Liano (2009) medem a influência de artigos, periódicos, instituições e autores por meio da análise de citações. Além do estudo de Bonner *et al* (2006) que analisam e resumizam os resultados de outros 16 estudos de *ranking*.

A partir desses estudos, foi feita uma listagem dos periódicos de acordo com o número de vezes em que eram ranqueados como os mais relevantes. De tal modo, esse procedimento resultou na escolha dos seguintes periódicos (os cinco primeiros periódicos que aparecem com mais frequência nas listagens): *Accounting, Organization and Society* (AOS); *Contemporary Accounting Research* (CAR); *Journal of Accounting and Economics* (JAE); *Journal of Accounting Research* (JAR) e *The Accounting Review* (TAR). Como o foco do presente estudo é a contabilidade internacional, o periódico *International Journal of Accounting* foi adicionalmente considerado por apresentar uma perspectiva diferenciada, pelo foco internacional, e por possivelmente ser um dos periódicos mais representativos na área de contabilidade internacional (IKUNO *et al.*, 2012).

A coleta de dados foi feita primeiramente por meio da análise e leitura dos títulos e resumos dos artigos publicados entre 2000 e 2010 de todos os periódicos escolhidos para compor a amostra do estudo. Como auxílio adicional, foram empregadas as seguintes palavras-chave: “*harmonization*”, “*convergence*”, “*IFRS*”, “*IAS*” e “*IASB/IASC*”. Acrescentou-se esse procedimento para que, por meio da busca avançada no banco de dados CAPES.PERIODICOS, houvesse confirmação da pertinência dos artigos selecionados via leitura dos títulos e resumos.

Deve-se ressaltar que a base de dados CAPES.PERIODICOS foi a principal fonte de consulta. Contudo, para a consulta dos periódicos CAR e TAR foram utilizados os bancos de dados de periódicos *online* disponíveis tanto da UniCamp como da USP.

A leitura dos resumos buscou analisar se o artigo possui o foco em contabilidade internacional, sendo considerados desta área aqueles que tenham como intuito e justificativa de estudo a harmonização e a convergência da contabilidade, bem como os que tratam sobre as *International Financial Reporting Standards* - IFRS e que tenham como objetivo seguir os padrões estabelecidos pelo *International Accounting Standards Board* - IASB. Dentre esses estudos, cabem aqueles que comparam a contabilidade de diferentes países, estudam os impactos das normas internacionais, possuem o foco no processo da harmonização e convergência e, que estudam as diferenças internacionais. Destaca-se que, dentre estas temáticas, foram considerados os estudos que afirmavam poder contribuir com o processo de harmonização/convergência das normas internacionais.

Quando a leitura do título e do resumo dos artigos não possibilitou a confirmação da classificação como sendo da área de contabilidade internacional, as palavras-chave listadas

eram adicionalmente utilizadas por meio do instrumento “localizador” do leitor Adobe Acrobat para a confirmação da seleção.

Salienta-se que o estudo não analisou os artigos que são respostas ou discussões (“reply” ou “discussion”) de outras pesquisas. Essa escolha se justifica pelo fato de tais estudos não possuírem problemas, objetivos e métodos de pesquisa próprios; apesar de contribuírem para o desenvolvimento da ciência. Portanto, como parte da análise do presente estudo tem como base as palavras-chave utilizadas na redação dos problemas, objetivos e métodos de pesquisa, torna-se inviável a consideração desses artigos.

Ademais, dois artigos selecionados e posteriormente excluídos eram integrantes do *journal* CAR. Esses possuíam *abstracts* na língua inglesa. Contudo, o corpo do artigo era redigido em francês, o que dificultava a análise alternativa. Portanto, foram excluídos do grupo de artigos analisados.

Tabela 1 - Distribuição dos artigos analisados conforme ano e periódico

Periódico	Ano											Total
	/00	/01	/02	/03	/04	/05	/06	/07	/08	/09	/10	
AOS	1	1	1	2	-	1	1	4	1	3	1	16
CAR	-	-	-	-	-	...	...	...	...	...	...	-
JAЕ	2	1	-	1	-	-	1	1	3	-	1	10
JAR	2	1	-	3	3	1	...	...	...	...	...	10
TAR	-	-	4	-	2	2	1	1	3	2	4	19
IJA	16	5	4	3	2	3	7	5	5	5	7	62
TOTAL	21	8	9	9	7	7	10	11	12	10	13	117

Fonte: Elaboração própria.

Não foi possível a coleta e análise de artigos do período de 2005 a 2010 do periódico CAR e do período de 2006 a 2010 do periódico JAR. Isso porque não foi possível o acesso por meio do banco de dados tanto da UnB, como da UniCamp e USP.

Após as exclusões descritas anteriormente, os artigos selecionados para análise totalizaram 117 pesquisas, distribuídos conforme ano e *journal* (Tabela 1).

3.2 ANÁLISE DOS ARTIGOS

Após a seleção dos artigos, objetivou-se a identificação de informações-base para a análise e realização da pesquisa. Para tanto, foi elaborado um banco de dados contendo as seguintes variáveis: a) autor(es); b) título; c) periódico; d) ano de publicação; e) quantidade de autores; f) nome dos autores; g) país de origem da instituição do autor; h) instituição vinculada; i) objetivo do estudo; j) classificação em prescritivo, descritivo ou ambíguo; k) método de pesquisa e; l) abordagem metodológica.

O presente estudo tem como base o estudo de Fülbier e Sellhorn (2008) para a análise das características principais dos artigos, formulações das problemáticas das pesquisas (polo epistemológico), formas de enunciação das teorias utilizadas (polo teórico) e suas estratégias de pesquisa (polo técnico). E, similarmente, tem como objetivo caracterizar as pesquisas contábeis; contudo, o enfoque deste estudo consiste em pesquisas na área de contabilidade internacional e são feitas análises alternativas. O foco dos artigos analisados também será distinto, diferente do estudo daqueles autores, que examinaram trabalhos apresentados em congressos anuais da *European Accounting Association* (EAA).

Entende-se que o foco é distinto por dois motivos: (1) acredita-se que os estudos apresentados em congressos possuem características distintas daqueles publicados em periódicos, visto que geralmente estão em um estágio preliminar ou intermediário de desenvolvimento; enquanto que os artigos publicados em periódicos estão em seu estágio final e; (2) Fülbier e Sellhorn (2008) analisam trabalhos na área de *financial reporting* e contabilidade internacional; enquanto que o presente estudo opta pela temática contabilidade internacional.

Portando, na primeira parte da presente pesquisa, realizou-se a análise das características básicas dos artigos analisados com base nos elementos listados por Fülbier e Sellhorn (2008) na FASE A de seu estudo. Nesta fase, os autores apresentam evidências em variáveis básicas como temas abrangidos, métodos aplicados e outras características da pesquisa contábil (incluindo coautorias e cooperações internacionais, bem como entre instituições, ambos em termos de seu desenvolvimento ao longo do tempo e suas diferenças entre os países). Contudo, a variável “tema” não foi empregada pelo fato de esta não ser obtida diretamente por se tratar de artigos retirados de periódicos, diferentemente de artigos publicados em congressos, nos quais os artigos já são classificados em temas.

Na segunda parte da pesquisa, a metodologia adotada também foi semelhante a do estudo de Fülbier e Sellhorn (2008). Nesta fase, os referidos autores utilizam a análise de conteúdo dos *abstracts* para inferir os enfoques metodológicos dos autores para as pesquisas contábeis (incluindo estratégia de pesquisa, objetivo de pesquisa/motivações e paradigmas). Contudo, no presente estudo, esta foi feita em duas subfases distintas. Na primeira subfase foram adotados todos os procedimentos e classificações do estudo de Fülbier e Sellhorn (2008) e; em uma segunda subfase, as categorias de classificação são as mesmas do estudo dos referidos autores, com a diferença de que a classificação foi feita a partir da leitura não somente dos *abstracts* por meio de palavras-chave, mas também a partir da leitura integral do artigo, com o intuito de comparar a classificação feita a partir dos dois métodos.

A análise alternativa de leitura integral dos artigos se justifica devido à limitação do conteúdo informacional dos *abstracts* frente à restrição de seu tamanho. Isso porque, muitas vezes, a formatação exigida para a publicação, limita a quantidade de linhas ou caracteres, tornando-os demasiadamente reduzidos, o que pode comprometer a sua qualidade informacional. No entanto, destaca-se que isto não ocorre necessariamente, pois se acredita que “bons resumos” ou “resumos ruins” também estão relacionados à habilidade de síntese do autor. A limitação da análise de conteúdo por meio de palavras-chave também é levada em consideração, devido ao fato de esta depender da redação de palavras específicas para o seu desenvolvimento.

Ademais, o estudo de Fülbier e Sellhorn (2008) não faz a classificação dos artigos em abordagens metodológicas (polo metodológico); todavia, o presente estudo também busca analisar os artigos e classificá-los de acordo com essas abordagens através da leitura completa dos artigos. Para tanto, foi utilizada a metodologia de classificação do estudo de Coelho, Soutes e Martins (2010), elaborado por tais autores a partir dos estudos de Martins (1994) e Théóphilo (2004), bem como o próprio estudo de Théóphilo (2004) como base para a classificação. A classificação em tais abordagens é realizada a partir da leitura integral do artigo.

Para auxiliar o processo de análise dos artigos e a constituição do banco de dados, foi elaborada uma *check-list* (Apêndice A) com todas as informações anteriormente listadas. Primeiramente a *check-list* possui informações que possibilitam identificar o artigo, tais como: o periódico de origem, o número e o ano de publicação, título do trabalho, autores e outras informações de publicação (se necessárias). Em seguida, o instrumento de análise possui variáveis como: palavras-chave, quantidade de autores, instituição(ões) vinculada(s) e país(es) de origem da instituição(ões) do(s) autor(es). Em um terceiro momento, lista

informações referentes à análise de conteúdo a partir de palavras-chave para a classificação dos artigos.

A *check-list* também identifica as informações referentes à análise através da leitura completa dos artigos. As informações que essa análise alternativa proposta no estudo busca identificar são: o problema e o objetivo de pesquisa (redigidos ao longo do texto do artigo), a orientação do artigo dado pelo objetivo final proposto no artigo (prescritivo/descritivo), a fonte das informações encontradas (*abstract*/introdução/metodologia/conclusão/outra), as estratégias de pesquisa [classificação dada por Fülbier e Sellhorn (2008)], além das abordagens metodológicas.

Diante das variadas abordagens metodológicas consideradas pelos diferentes autores e, ainda, devido à sutileza das fronteiras entre elas, torna-se difícil a classificação dos artigos. Desse modo, optou-se por seguir no presente estudo a estrutura e classificação das abordagens metodológicas dadas por Coelho, Soutes e Martins (2010) e Theóphilo (2004). Essa escolha é fundamentada pela tentativa de se diminuir a subjetividade de classificação, já que esses autores listam atributos associados a cada uma dessas abordagens. Portanto, a estruturação dada por esses autores serve como uma “*check-list*” para a análise dos artigos.

Portanto, na parte final do instrumento de pesquisa foi listada uma série de informações que servem como base para a análise das abordagens metodológicas utilizadas nos artigos, baseadas no estudo desses autores, como: forma de coleta de dados, avaliação dos dados, estratégia de pesquisa, causalidade, validação e propósito. Estas informações auxiliam a classificação dos artigos nas seguintes abordagens metodológicas: empirista, positivista, estruturalista, sistêmica, fenomenológica e dialética.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES-BASE

A análise da vinculação do artigo a um país de origem é feita identificando-se a qual instituição esses autores e coautores estão vinculados e, posteriormente, verifica-se a qual país esta entidade está domiciliada. Esse método é o mesmo utilizado por Fülbier e Sellhorn (2008).

Dos 117 artigos selecionados no presente estudo 70% não possuíam vínculo com mais de um país, contendo estudos com mais de um autor proveniente de uma mesma instituição, bem como de entidades diferentes do mesmo país. Os outros 30% tinham vinculação com mais de uma instituição de países distintos, além de autores que estavam vinculados a mais de uma instituição de diferentes países.

A quantidade de autores por artigo variou entre um e quatro. A maior parte dos artigos (40,17%) é oriunda de dois autores, seguida dos com três (35,04%), um único (19,66%) e por último com quatro (5,13%). Apesar de se esperar um aumento de coautorias entre autores de diferentes países devido à globalização e às facilidades oriundas dos desenvolvimentos tecnológicos, não houve uma variação significativa.

4.2 ANÁLISE COM BASE NA LEITURA DOS *ABSTRACTS*, ORIENTAÇÃO E FONTE DAS INFORMAÇÕES

A análise pela leitura dos resumos dos artigos foi realizada antes da leitura do corpo do artigo. Isso para evitar o viés da leitura integral do estudo. Foram analisados 115 artigos (117 menos os dois artigos sem *abstract*).

Para a análise da orientação teórica das pesquisas, as abordagens descritiva e prescritiva foram utilizadas. Sendo a primeira a que descreve ou explica a realidade contábil, e a segunda aquela que dita como a contabilidade “deveria ser” ou faz recomendações de políticas contábeis a serem adotadas. Já a classificação ambígua foi adotada para os artigos em que não foi possível identificar a orientação teórica da pesquisa.

Tabela 2 - Características dadas pela análise dos *abstracts*

	Prob. de pesquisa			Objetivo de pesquisa?		Objetivo final? ¹		Orientação			Fonte das informações	
	SIM	NÃO	Imp.	SIM	NÃO	SIM	NÃO	Desc.	Presc.	Amb.	Indícios <i>abstract</i>	Não há indícios
Qtde	5	40	70	103	12	28	87	12	8	95	107	8
%	4,35	34,78	60,87	89,57	10,43	24,35	75,65	10,43	6,96	82,61	93,04	6,96

Fonte: Elaboração própria.

Dos 28 resumos que continham o objetivo final, 20 indicavam qual era a orientação da pesquisa (descritivas - 10,43% ou prescritivas - 6,96%) e 8 não continham nenhuma das palavras-chave o que impossibilitou a classificação por meio da metodologia de Fülbier e Sellhorn (2008). A classificação da maioria das pesquisas só foi possível pela inferência através de indícios ao longo dos resumos.

4.3 ANÁLISE COM BASE NA LEITURA COMPLETA DOS ARTIGOS, ORIENTAÇÃO DA PESQUISA E FONTE DAS INFORMAÇÕES

Além da metodologia utilizada por Fülbier e Sellhorn (2008), buscou-se classificar os artigos de acordo com o objetivo, intuito final de pesquisa e outras características da metodologia.

Tabela 3 - Características dadas pela leitura completa dos artigos

	Problema de pesquisa?			Questões norteadoras		Orientação			Fonte das informações			
	SIM	NÃO	Imp. ²	SIM	NÃO	Desc.	Presc.	Amb.	Abst.	Introd.	Metod.	Concl.
Qtde	29	10	76	101	14	92	23	-	114	115	99	115
%	25,21	8,7	66,09	87,83	12,17	80	20	-	99,13	100	86,09	100

Fonte: Elaboração própria.

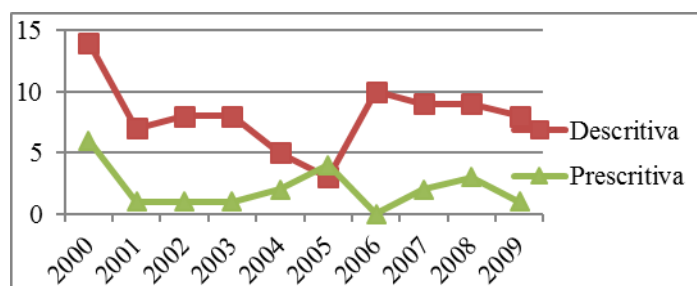
A maioria dos estudos não redigia diretamente o problema de pesquisa, apesar de permitir a sua inferência ao longo do texto. Do total de artigos, 101 possuíam questões norteadoras. Verifica-se que a orientação mais utilizada foi a descritiva, com 80%. Dentre os

¹ O objetivo final é o impacto que o autor espera com a publicação de seu estudo.

² Legenda: Imp.- estudos que possuíam o problema de pesquisa implicitamente.

16 estudos que não possuíam metodologia, a maioria era estudo teórico, analítico ou bibliográfico.

Figura 2 - Orientação descritiva e prescritiva ao longo do período analisado



Fonte: Elaboração própria.

Por meio da Figura 2, pode-se observar que, ao longo dos anos analisados, a orientação descritiva foi a mais utilizada. Contudo, no ano de 2005 essa situação se inverteu e a quantidade de artigos que utilizavam a abordagem prescritiva foi maior. No entanto, essa diferença foi de apenas um artigo. Ou seja, tenderam a igualar-se. Nota-se que essas duas formas de abordagens começaram a convergir a partir do ano de 2003, o que pode possuir relação com o anúncio da União Europeia no segundo semestre do referido ano da adoção das normas internacionais. Assim, o interesse dos pesquisadores em contribuir para o processo de normatização pode ter sido um dos fatores que contribuíram para essa convergência. Destaca-se que essa é apenas uma possibilidade. Portanto, estudos posteriores poderão contribuir para uma análise dessa relação.

4.4 ABORDAGENS METODOLÓGICAS

Somando os artigos excluídos (dois) e os que possuíam duas fases de pesquisa com objetivos, problemas, estratégias de pesquisa e abordagens distintas (dois); temos um total de 117 artigos analisados com 119 abordagens metodológicas identificadas. Apesar da tentativa, um dos artigos analisados não permitiu uma clara classificação; portanto, criou-se a categoria “Sem classificação”.

Tabela 4 - Principais abordagens metodológicas encontradas

Abordagens metodológicas	Qtde	%
Positivista	42	35,29%
Empírica	37	31,09%
Estruturalista	17	14,29%
Fenomenológica	16	13,45%
Sistêmica	5	4,20%
Dialética	1	0,84%
Sem classificação	1	0,84%
Total	119	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

4.5 COMPARATIVO ENTRE OS RESULTADOS DA ANÁLISE DOS ABSTRACTS E DOS TEXTOS COMPLETOS

Desconsiderando os artigos que foram prejudicados na análise somente pelo resumo (51,31% classificados como SPM³ ou AMB), mas considerando a quantidade total de 115 artigos, a estratégia mais utilizada em ambas as análises é a EE. Na análise pela leitura integral dos artigos não houve nenhum artigo prejudicado sendo classificado como AMB ou SPM. Assim, totaliza-se 20,87% na análise por meio do *abstract* e 43,48% pela análise integral. Apesar de experimentos serem raros ou de difícil aplicação na área de contabilidade, alguns estudos eram caracterizados como experimentos de “laboratório”, em que se controlava o ambiente a ser estudado e manipulavam-se variáveis.

A segunda posição, no entanto, difere entre as duas análises. Nota-se que, na análise por abstracts, a segunda posição é da estratégia EA (9,57%); enquanto que no segundo método de análise ela é ocupada tanto pela EA (13,04%) quanto pela categoria OTH (13,04%), neste caso “múltiplos métodos”.

Tabela 5 - Análise comparativa dos artigos com e sem a exclusão dos artigos classificados como AMB e SPM

<i>Abstracts</i> *total		Leitura completa *total		<i>Abstracts</i> *exclusão		Leitura completa *exclusão					
Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%				
EE	24	20,87%	EE	50	43,48%	EE	24	42,86%	EE	24	42,86%
EA	11	9,57%	EA	15	13,04%	EA	11	19,64%	EA	7	12,50%
OTH	38	33,04%	OTH	15	13,04%	ES	7	12,50%	ES	7	12,50%
EF	6	5,22%	EF	13	11,30%	EF	6	10,71%	EF	6	10,71%
NET	1	0,87%	NET	10	8,70%	OTH	4	7,14%	OTH	6	10,71%
ES	7	6,09%	ES	7	6,09%	NEA	3	5,36%	NEA	3	5,36%
NEA	3	2,61%	NEA	5	4,35%	NET	1	1,79%	NET	3	5,36%
AMB	25	21,74%	AMB	-	-	AMB	-	-	AMB	-	-
Total	115	100,00%	Total	115	100,00%	Total	56	100,00%	Total	56	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

Legenda: AMB representam estudos que não tinham o método de pesquisa dado claramente no *abstract*; EA as pesquisas empírico-documentais; EE os experimentos empíricos; EF são pesquisas do tipo campo empírico ou estudo de caso; ES representam levantamentos empíricos; NEA são pesquisas categorizadas como não empíricas - analíticas e; NET são pesquisas não empíricas - teóricas.

A terceira posição é do delineamento ES (6,09%) pela análise dos *abstracts* e EF (11,30%) pela análise completa dos artigos. Já a quarta posição é do EF (5,22%) e ES (6,09%), respectivamente nas duas análises. Nota-se que essas duas posições são invertidas nas duas formas de análise. Na análise por meio da leitura dos resumos, as três últimas posições são dos delineamentos OTH (MM, quatro artigos representando 3,48%), NEA (2,61%) e NET (0,87%). Já na análise por meio da leitura completa dos artigos, as duas últimas posições são ocupadas pelas estratégias NET (8,70%) e NEA (4,35%). Além das diferenças de posição das estratégias mais utilizadas, considerando o total dos 115 artigos; há a variação das porcentagens de cada uma dessas estratégias de pesquisa.

Para uma melhor comparação, foi feita a confrontação dos resultados dados pelos dois métodos após a exclusão dos artigos que não puderam ser classificados somente pelos

³ A categoria OTH são pesquisas que não se enquadram nas categorias anteriores (NC), que não possuem nenhuma pista sobre o método (SPM) ou que utilizam múltiplos métodos (MM). Assim, 34 *abstracts* (29,57%) do número total de artigos não possuíam nenhuma pista sobre o método de pesquisa (SPM). A classificação “nenhuma classificação” (NC) não foi utilizada.

abstracts, bem como a sua comparação com o resultado dado pela leitura completa do total dos artigos. Isso porque esta comparação torna-se mais precisa. Assim, dos 115 artigos foram excluídos 59 (artigos classificados como AMB e SPM). Portanto, foram selecionados 56 para a confrontação.

Verifica-se que, quando excluídos os artigos, os resultados e as proporções são distintos entre o método dado pela leitura apenas dos resumos por sua leitura integral.

Apesar da classificação apenas por meio da leitura dos resumos não representar aparentemente uma classificação equivocada quando excluídos os estudos que não permitiram a classificação (AMB, SPM), ao compará-los com as classificações feitas pela leitura completa, considerando o total dos 115 artigos, nota-se a diferença do ranqueamento entre as estratégias de pesquisa, bem como nas porcentagens verificadas.

Mesmo considerando a subjetividade de classificação e da forma de comparação dos resultados encontrados, acredita-se que a classificação pela leitura completa dos artigos sem o processo de exclusão seja a mais adequada. Apesar de se verificar que o resultado encontrado após a referida exclusão não acarretou em significativa diferença entre os métodos; acredita-se que a diferença desses resultados com os encontrados pela leitura completa dos artigos sem esta exclusão seja relevante.

4.5 RELAÇÃO ENTRE CARACTERÍSTICAS BIBLIOMÉTRICAS E EPISTEMOLÓGICAS

Observa-se, pela tabela a seguir, que todos os periódicos analisados tendem a publicar artigos descritivos, o que obteve a posição mais extrema foi o JAR (100% descritivo).

Tabela 6 - Produção científica por periódico

Periódico	Qtde de participações	Orientação					
		Desc.	% relativa	% total	Presc.	% relativa	% total
AOS	30	24	80%	9%	6	20%	2%
JAE	22	14	64%	5%	8	36%	3%
TAR	44	29	66%	11%	15	34%	6%
IJA	145	118	81%	45%	27	19%	10%
JAR	23	23	100%	9%	-	-	-
Total	264	208		79%	56		21%

Fonte: Elaboração própria.

Deve-se destacar que o total de participações dos autores (Tabela 6) não coincide com o total de participações dos países (Tabela 7) devido ao fato de alguns autores terem mais de uma vinculação com instituições distintas. A quantidade de participação dos autores foi apurada pela contagem completa, aquela que dá pontuação total para cada um dos autores e coautores dos artigos. Já para a contagem das instituições vinculadas foi dada uma participação integral para cada uma das instituições vinculadas. Dado que alguns autores poderiam estar ligados a duas universidades ou outras instituições, a contagem do número de participações dos autores não coincide com a total de participações das instituições.

Tabela 7 - Quantidade de instituições, participações e orientação da pesquisa por país de origem

País da instituição vinculada	Qdte de instituições	Qdte de participações	Orientação					
			Desc.	% relativa	% total	Presc.	% relativa	% total
Estados Unidos	64	123	91	73,98%	33,58%	32	26,02%	11,81%
Reino Unido	18	28	24	85,71%	8,86%	4	14,29%	1,48%
Austrália	13	18	11	61,11%	4,06%	7	38,89%	2,58%
Canadá	12	19	16	84,21%	5,90%	3	15,79%	1,11%
Alemanha	9	14	10	71,43%	3,69%	4	28,57%	1,48%
França	4	12	12	100,00%	4,43%	-	-	-
Espanha	3	5	5	100,00%	1,85%	-	-	-
Holanda	3	7	6	85,71%	2,21%	1	14,29%	0,37%
Áustria	2	2	1	50,00%	0,37%	1	50,00%	0,37%
Bahrein	2	3	3	100,00%	1,11%	-	-	-
China	2	4	4	100,00%	1,48%	-	-	-
Hong Kong	2	7	7	100,00%	2,58%	-	-	-
Irã	2	2	2	100,00%	0,74%	-	-	-
Nova Zelândia	2	2	2	100,00%	0,74%	-	-	-
Noruega	2	2	-	-	-	2	100,00%	0,74%
Polônia	2	3	3	100,00%	1,11%	-	-	-
Portugal	2	2	2	100,00%	0,74%	-	-	-
Taiwan	2	3	3	100,00%	1,11%	-	-	-
Arábia Saudita	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Bélgica	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Brasil	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Cazaquistão	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Cingapura	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Coréia do Sul	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Grécia	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Indonésia	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Kuwait	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Malásia	1	1	-	-	-	1	100,00%	0,37%
Paquistão	1	1	-	-	-	1	100,00%	0,37%
República Checa	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Tailândia	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Tunísia	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
Zimbábue	1	1	1	100,00%	0,37%	-	-	-
TOTAL	161	271	215		79,34%	56		20,66%

Fonte: Elaboração própria

Considerando o país da instituição vinculada aos autores (Tabela 7) conclui-se que os periódicos analisados na Tabela 6 seguem as mesmas tendências que os seus países de origem. Sendo o país de origem do periódico AOS o Reino Unido, notamos que os autores vinculados a esse país tem a tendência de publicar mais artigos de caráter descritivo (85,71%), bem como os autores que publicam nessa revista (80%). Já os demais periódicos são vinculados aos Estados Unidos e também possuem a tendência de publicar artigos descritivos (73,98%), bem como os periódicos sediados nesse país (variação de 64% a 100%).

Contudo, essa é só uma tendência verificada, pois não é possível fazer uma afirmação a respeito dessa relação. Portanto, essa afirmativa torna-se debilitada e estudos futuros poderão confirmar essa possível relação.

Como a maioria desses periódicos afirma que a sua abrangência é internacional ou ampla, além de que são encorajados a publicar artigos com variadas metodologias e temas,

torna-se interessante verificar se as características das publicações desses periódicos condizem com os objetivos propostos por eles.

Tabela 8 - Delineamentos de pesquisa utilizados pelos periódicos

Periódico	Estratégias de pesquisa														Total	
	EA		EE		EF		ES		NEA		NET		OTH			
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
AOS	3	19%	1	6%	5	31%	1	6%	-	-	3	19%	3	19%	16	14%
JAЕ	-	-	6	60%	-	-	-	-	2	20%	1	10%	1	10%	10	9%
JAR	-	-	9	90%	1	10%	-	-	-	-	-	-	-	-	10	9%
TAR	1	5%	14	74%	-	-	-	-	1	5%	2	11%	1	5%	19	16%
IJA	11	18%	21	34%	7	11%	6	10%	2	3%	5	8%	10	16%	62	53%
Total	15	13%	51	44%	13	11%	7	6%	5	4%	11	9%	15	13%	117	100%

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se que o único periódico que utilizou todas as estratégias de pesquisa enfocadas foi o IJA. Em relação ao escopo do presente estudo (contabilidade internacional), o periódico que mais se distancia do comprometimento de encorajar os variados tipos de pesquisa é o JAR. Futuras pesquisas poderiam analisar todas as áreas de publicação desses periódicos com o intuito de verificar se o resultado aqui encontrado se estende para os demais enfoques e também para o periódico como um todo.

A estratégia mais utilizada para os periódicos IJA, JAЕ, JAR e TAR é o EE. O único periódico que não segue esse padrão é o AOS, que possui como principal estratégia o EF. Analisando os periódicos JAЕ, JAR, TAR e AOS conjuntamente, o EF e os estudos NET são os delineamentos que ocupam a segunda posição de mais utilizados; contudo, a categoria EF, é principalmente influenciada pelo *journal* AOS.

A grande quantidade de estudos EE pode estar relacionada ao enfoque do presente estudo (contabilidade internacional). Dado o processo de harmonização e convergência das normas internacionais e da contabilidade, espera-se o aumento do número de estudos que analisam as influências de fatores que determinam a contabilidade dos países, bem como estudos que enfocam os impactos da adoção das normas internacionais, entre outros.

Verifica-se que o JAЕ e o JAR são os que possuem tendências distintas dos demais, pois a utilização de variadas estratégias de pesquisa e diversas abordagens metodológicas não são constatadas para estes. Apesar disso, conjuntamente refletem resultados similares aos encontrados para todos os periódicos.

Contudo, os resultados encontrados no presente estudo devem ser interpretados com cuidado, visto que o estudo abrange somente as pesquisas em contabilidade internacional e um período de onze anos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do modelo de pesquisa adotado por Fülbier e Sellhorn (2008) de inferência por meio de análise de conteúdo dos resumos através de palavras-chave, o presente estudo replicou a forma de análise desses autores conjuntamente com análises alternativas, com o intuito de melhor caracterizar as publicações científicas. Desse modo, o presente estudo se apoiou principalmente nas pesquisas dos autores anteriormente citados, Theóphilo (2004) e Coelho, Soutes e Martins (2010).

Dos 117 artigos analisados, 70% tinha vinculação com apenas um país e 30% tinham contribuição de autores vinculados a instituições de diferentes países. Devido à globalização e

facilidades tecnológicas, se esperava o aumento de contribuições entre autores de diferentes países, mas essa tendência não foi observada.

Considerando a análise por meio da leitura completa dos artigos a mais robusta, e devido às diferenças reportadas desta com a análise por meio da leitura somente dos *abstracts*, indica-se a classificação e caracterização dos estudos por meio da análise alternativa. Assim, os resultados aqui descritos são referentes à análise pela leitura completa.

Em relação à orientação de pesquisa, constatou-se que 80% do total de artigos tinham caráter descritivo e 20% prescritivo. Em relação aos delineamentos de pesquisa utilizados, a estratégia mais utilizada foi o EE em seu conceito abrangente, dado por Fülbier e Sellhorn (2008), representando 43,48% dos artigos; em segundo, EA e MM (13,04% cada uma); em seguida, EF (11,30%), NET em sentido abrangente (8,70%), ES (6,09%) e por último, NEA (4,35%).

As abordagens metodológicas mais utilizadas foram a positivista (35%) e a empirista (31%), totalizando mais da metade dos artigos. A abordagem estruturalista e fenomenológica representa 14% e 13% do total, respectivamente. O sistemismo é utilizado em 4% dos artigos. Apenas um artigo foi classificado na abordagem dialética e outro não foi possível inferir uma abordagem metodológica.

Pesquisas futuras poderão aumentar o período de análise com o intuito de verificar se as tendências encontradas no presente estudo também se estendem para períodos maiores. A análise das tendências dos temas abrangidos nesses periódicos também se torna interessante para futuras pesquisas, visto que o presente estudo enfoca apenas a contabilidade internacional.

A grande limitação do presente estudo é intrínseca aos estudos do tipo “pesquisas de pesquisas”. Assim, a subjetividade da classificação e caracterização das pesquisas é parte inerente do presente estudo.

REFERÊNCIAS

BAKER, C. R.; BARBU, E. M. Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective. **Socio-Economic Review**, v. 5, p. 603-632, 2007.

BONNER, S. E.; HESFORD, J. W.; VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, S. M. The most influential journals in academic accounting. **Accounting, Organization and Society**, v. 31, p. 663-685, 2006.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica**. 2. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves Editora, 1982.

BUNGE, Mario A. **La investigación científica: su estrategia y su filosofía**. 5. ed. Barcelona: Ariel, 1983.

CHAN, Kam C.; CHAN, Kam C.; SEOW, Gim S.; TAM, Kinsun. Ranking accounting journals using dissertation citation analysis: a research note. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, p. 875-885, 2009.

CHAN, Kam C.; LIANO, Kartono. Threshold citation analysis of influential articles, journals, institutions and researchers in accounting. **Accounting and Finance**, v. 49, p. 59-74, 2009.

COELHO, Antonio Carlos; SOUTES, Dione Olescuk; MARTINS, Gilberto de Andrade. Abordagens Metodológicas na área de “contabilidade para usuários externos”- ENANPAD 2005-2006. **Repec**, v. 4, n. 1, p. 18-37, jan./abr. 2010.

FÜLBIER, Rolf Uwe; SELLHORN, Thorsten. **Approaches to accounting research** - Evidence from EAA Annual Congress. Social Science Research Network, dez. 2008. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=985119>>. Acesso em: 9 jan. 2010.

HARTLEY, James; BETTS, Lucy. Common Weaknesses in Traditional Abstracts in the Social Sciences. **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, v. 60, n. 10, p. 2010-2018, 2009.

HARTLEY, James; BETTS, Lucy. Revising and polishing a structured abstract: is it worth the time and effort? **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, v. 59, n. 12, p. 1870-1877, 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução da 5 ed. americana, Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2007.

IKUNO, Luciana Miyuki; NIYAMA, Jorge Katsumi; BOTELHO, Ducineli Régis; SANTANA, Cláudio Moreira. Contabilidade internacional: uma análise da produção científica sobre nos principais periódicos internacionais da área (2000 a 2009). **Revista de Contabilidade e Organizações – RCO**, v. 6, n.15, p. 142-163, 2012.

LOWE, Alan; LOCKE, Joanne. Perceptions of journal quality and research paradigm: results of a web-based survey of British accounting academics. **Accounting, Organization and Society**, v. 30, p. 81-98, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Epistemologia da Pesquisa em Administração**. São Paulo, 1994. 110 f. Tese (Livre docência) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. Produção Científica em Contabilidade no Brasil: Dez “Pecados” mais Frequentes. In. LOPES, Jorge; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marcleide (Org.). **Educação Contábil: Tópicos de Ensino e Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLER, Derek K.; OLER, Mitchell J.; SKOUSEN, Christopher J. **Characterizing Accounting Research**. Social Science Research Network, jul. 2009. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1121956>>. Acesso em: 20 jan. 2010.

SALMERÓN, Fernando. Que é, e para que serve a epistemologia? In BUNGE, Mario (Org.) **Epistemologia: curso de atualização**. São Paulo: T. A. Queiroz, EdUSP, 1980.

SANTANA, Cláudio Moreira; RIBEIRO FILHO, Antônio Daniel; NUNES, Danielle Montenegro Salamone. Estrutura de resumos de artigos: análise dos trabalhos sobre pesquisa em contabilidade. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 34, 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

SAUPERL, Alenka; KLASINC, Janko; LYZAR, Simona. Components of abstracts: logical structure of scholarly abstracts in pharmacology, sociology, and linguistics and literature. **Journal of the American Society for information science and technology**, v. 59, n. 9, p. 1420-1432, 2008.

SMITH, Malcon. **Research Methods in Accounting**. Londres: Sage Publications, 2003.

THEÓPHILO, Carlos Renato. Pesquisa científica em contabilidade: desenvolvimento de uma estrutura para subsidiar análises crítico-epistemológicas. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ANPCont, 1., 2007, Gramado. **Anais...** Rio Grande do Sul, 2007. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/materia.php?id=36>>. Acesso em: 18 jan. 2011.

THEÓPHILO, Carlos Renato. **Pesquisa em Contabilidade no Brasil: uma análise crítico-epistemológica**. São Paulo: 2004. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

THEÓPHILO, Carlos Renato. **Uma abordagem epistemológica da pesquisa em Contabilidade**. São Paulo, 2000. 131 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

THEÓPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sérgio de. As novas abordagens metodológicas na pesquisa em contabilidade gerencial. In: VII CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS. II CONGRESO DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD DIRECTIVA, 2001, León. **Anais...** León: CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 2001.

THEÓPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Uma análise Crítico-Epistemológica da Produção Científica em Contabilidade no Brasil. **UnB Contábil**, v. 8, nº 2, Jul/Dez, 2005.

WAKEFIELD, Robin. Networks of accounting research: a citation-based structural and network analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, p. 228-244, 2008.

WALLIMAN, Nicholas. **Your Research Project**. 2. ed. Londres: SAGE, 2005.

WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L. **Positive Accounting Theory**, New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1986.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ANEXO A - Métodos de pesquisa utilizados no estudo

Quadro 2 - Métodos de pesquisa utilizados

<i>Empirical archival</i> – base de dados ou arquivo (EA)	Essa categoria inclui “[...] pesquisa baseada em documentos históricos, textos, periódicos, artigos, relatórios anuais das empresas, evidências das empresas e etc.” (Smith 2003, p. 142). As fontes de dados podem ser classificadas como primárias ou secundárias. Hoje, essa pesquisa aplica principalmente técnicas estatísticas sofisticadas de dados extraídos de banco de dados comerciais. Contudo, Fülbier e Sellhorn (2008) notam que a pesquisa EA talvez varie entre análise fundamental de números contábeis à análise de conteúdo de textos e narrativas como normas contábeis e outras regulações, enquanto a pesquisa é restrita a mera análise sem consideração de procedimentos não empíricos. Assim, leis comparáveis também são abrangidas nessa categoria.
Experimento (EE)	De acordo com Abdel-Khalik e Ajinkya (1979), a característica definidora de um experimento é que o pesquisador manipula uma ou mais variáveis com indivíduos que são atribuídos ao acaso a vários grupos. Frankfort-Nachmias e Nachmias (2000) distinguem entre quatro principais modelos de pesquisa: o modelo experimental clássico permite o pré-teste, pós-teste e controle. Que controla a maioria das fontes de validade interna e não permite os pesquisadores a fazer generalizações a populações não-teste. As outras três categorias são quase experimentais, <i>cross-sectional</i> , e modelos pré-experimentais.
Campo empírico ou estudo de caso (EF)	A pesquisa de campo empírico e de estudo de caso é preocupada com o estudo do papel e função da contabilidade em um contexto natural (Smith 2003). O termo “estudo de caso” geralmente implica investigação confinada a uma única unidade de análise, que talvez seja um único departamento, companhia, setor, ou mesmo um país (foco de única unidade) (Smith 2003). Ryan <i>et al.</i> (1924) distinguem estudos de caso descritivos, ilustrativos, experimentais, exploratórios e explicativos. O termo “pesquisa de estudo de caso” é mais estreito do que o termo “trabalho de campo”. O último engloba estudos mais gerais de atividades sociais.
Levantamento empírico (ES)	Em levantamentos, os pesquisadores geralmente pedem uma amostra aleatória de indivíduos para responderem a um grupo de questões sobre suas origens, experiências passadas, atitudes etc. (Frankfort-Nachmias e Nachmias 2000). Métodos de pesquisa importantes são questionários <i>e-mail</i> , entrevistas pessoais e entrevistas por telefone.
Não empírica – analítica (NEA)	A pesquisa analítica compreende a construção de teorias e avaliação utilizando modelos matemáticos formalizados. Essa pesquisa inclui modelagem financeira, teoria dos jogos formal, modelos de agência etc. em, entre outras, áreas de auditoria, <i>financial reporting</i> e evidênciação.
Não empírica – teórica (NET)	Essa categoria se refere a qualquer forma de raciocínio científico (geralmente dedutivo) que é não analítico e não empírico. Fülbier e Sellhorn (autores da pesquisa em que se baseia o presente estudo) definem teoria não apenas em um senso Popperiano com relação à

	exploração de hipóteses. É mais um “grupo de tentativas de explicações” (Smith 2003, p.39), que “fornece respostas aceitáveis a questões interessantes” (Laudan, 1977, p.13). Esse enfoque mais amplo parece razoável desde que não seja definido precisamente (e não pode ser) e avaliado a noção de “teoria” em um contexto metodológico abrangente.
Outros (OTH)	Essa categoria captura autores adotando múltiplos métodos. Também inclui métodos de pesquisa não facilmente atribuídos às categorias anteriores. Bem como <i>abstracts</i> sem nenhuma pista sobre o método.
Ambíguo (AMB)	Onde o método de pesquisa não é claro no <i>abstract</i> , os autores atribuem como “ambíguo”.

Fonte: Fülbier e Sellhorn (2008) - Definição de variáveis (tradução nossa do texto original)

APÊNDICE A - *Check-list* para a análise dos artigos

Quadro 3 -*Check-list* para a análise dos artigos

Check-list Para a Análise dos Artigos							
Periódico:	Nº:			Ano:			
Título:							
Autor(es):							
Informações de publicação:							
Informações Gerais (Procedimento A)							
Palavras-chave:							
Quantidade de autores:							
Instituição(ões) vinculada(s) (respectivamente):							
País(es) de origem da instituição(ões) do(s) autor(es) (respectivamente):							
Problema e Objetivo de Pesquisa (Procedimento B.1/Abstracts)							
Problema de pesquisa:							
Objetivo da pesquisa:							
Palavras-Chave Norteadoras							
"may"	"could"	"help"	"to understand"	"should"	"has"	Nenhuma	
Orientação							
Descritiva ()	Prescritiva ()		Ambígua ()		Outra ()		
Fonte das Informações							
Possui indícios no <i>abstract</i> ()				Não possui a informação no <i>abstract</i> ()			
Estratégia de Pesquisa (Procedimento B.1/Abstracts)							
EA ()	EE ()	EF ()	ES ()	NEA ()	NET ()	OTH ()	AMB ()
Problema e Objetivo de Pesquisa (Procedimento B.2/Leitura Completa do Artigo)							
Problema de pesquisa:							
Questões Norteadoras:							
Como?	Por quê?	O quê?	Qual?	Quais?	Quem?	Onde?	Outra?
Objetivo da pesquisa:							
Orientação							
Descritiva ()	Prescritiva ()		Ambígua ()		Outra ()		
Fonte das Informações							
<i>Abstract</i> ()	Introdução ()	Metodologia ()	Conclusão ()		Outro ()		
Estratégia de Pesquisa (Procedimento B.2/Leitura Completa do Artigo)							
EA ()	EE ()	EF ()	ES ()	NEA ()	NET ()	OTH ()	AMB ()
Abordagem Metodológica (Procedimento D)							
Atributos Associados à Abordagem (com base no Anexo A)							
Coleta de dados:							
Avaliação dos dados:							
Estratégia:							
Causalidade:							
Validação:							
Propósito							
Abordagem Metodológica (com base no Anexo A)							
Empirista ()		Positivista ()		Estruturalista ()			
Sistêmica ()		Fenomenológica ()		Dialética ()			

Fonte: Elaboração própria.