



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

LUCIANA MIYUKI IKUNO

BRASÍLIA
2011

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

Reitor:

Professor Doutor José Geraldo de Sousa Júnior

Vice-Reitor:

Professor Doutor João Batista de Sousa

Decana de Pesquisa e Pós-Graduação:

Professora Doutora Denise Bomtempo Birche de Carvalho

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade:

Professor Doutor Tomás de Aquino Guimarães

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais:

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos

**Coordenadora Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós Graduação
em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN**

Professora Doutora Fátima de Souza Freire



LUCIANA MIYUKI IKUNO

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

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Linha de Pesquisa: Contabilidade e Mercado Financeiro

Grupo de Pesquisa: Contabilidade Internacional

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

BRASÍLIA
2011

Ikuno, Luciana Miyuki

Uma Análise Bibliométrica E Epistemológica Das Pesquisas Em Contabilidade Internacional: Um Estudo Em Periódicos Internacionais De Língua Inglesa / Luciana Miyuki Ikuno – Brasília, DF, 2011.

134 f.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília. Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais – FACE. Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN).

1. Pesquisa em Contabilidade Internacional. 2. Contabilidade Internacional. 3. Bibliometria. 4. Epistemologia. 5. Produção científica. I. NIYAMA, Jorge Katsumi. II. Universidade de Brasília. III. Universidade Federal da Paraíba. IV. Universidade Federal do Rio

LUCIANA MIYUKI IKUNO

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

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis

Comissão Avaliadora:

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/ UFRN
(Presidente da Banca)

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/ UFRN
(Membro Suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto da Cunha

Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB
(Membro Examinador Externo)

Brasília, 28 de novembro de 2011

Aos meus pais Julio e Setsuko, que sempre me incentivaram e me apoiaram.
Às minha irmãs Harumi e Liemi, por tudo que significam pra mim.
Ao Henry, que sempre esteve ao meu lado, pelo companheirismo incondicional.
À Matsue Nonaka (*in memoriam*) e Tokiharu Ikuno (*in memoriam*), por serem sempre as
minhas referências.
A todos os demais que considero como minha família, pela compreensão.

AGRADECIMENTOS

Por mais que seja impossível listar todas as pessoas as quais teria que agradecer pela colaboração e apoio durante a jornada do mestrado, posso antecipadamente pedir as minhas sinceras desculpas aos que não forem aqui citados. Não que isso soe como uma justificativa, mas queria poder demonstrar também a todos esses a minha gratidão.

Primeiramente agradeço aos meus pais, Julio Ikuno e Setsuko Ikuno, e a Deus por me darem a vida, o amor incondicional e tudo o que preciso para ter condições de chegar onde quiser, por iluminarem o meu caminho e, também, por sempre me darem forças para enfrentar as adversidades e lutar para realizar meus sonhos. Agradeço às minhas irmãs, Juliana Liemi e Tatiana Harumi, por serem compreensivas, atenciosas e sempre companheiras. Pois sem o apoio e admiração delas o caminho seria bem mais difícil.

Aos meus queridos avós, mesmo não partilhando de nossa companhia fisicamente, devo-lhes toda a gratidão por me ensinarem a ter dedicação em tudo o que faço, a valorizar a todos os que contribuíram para o meu aprimoramento e por serem pessoas que admiro e tenho como referência.

Ao meu eterno companheiro e amigo, Henry Chuang, que tanto me apoiou e incentivou. Realmente não saberia como enfrentar as adversidades sem você a meu lado; mesmo longe, nunca faltou comigo. Sempre esteve presente nas horas mais difíceis, seja me acalmando (quando estava nervosa) ou me fazendo rir (quando desanimada). Em qualquer situação, sempre esteve ao meu lado. Pessoa mais que especial em minha vida.

À minha querida M. Sc. Isabel Sales, irmã de alma que tive a sorte de conhecer ao longo do mestrado. Pessoa pela qual tenho uma grande admiração e um carinho especial. Não saberia dizer quando foi que nossa amizade se tornou tão forte, só sei que não poderia ser de outro jeito. Com certeza uma das razões pela qual o mestrado valeu tanto a pena.

Agradeço também aos meus irmãos de coração, Vitor Giussani e Thiago Almeida, que também contribuíram nessa minha jornada do mestrado, bem como me animaram e deram total apoio.

Ao professor Dr. Jorge Katsumi Niyama, meu orientador, que tanto contribuiu para meu aprendizado, também na graduação, mas principalmente no mestrado. Pelo imensurável conhecimento, dedicação, incentivo e suporte dado durante esses anos de estudo.

Agradeço ao Conselho Nacional de Pesquisa (CNPq) por ter me financiado durante o mestrado. Aos funcionários da secretaria do Programa Multiinstitucional e Inter-regional, à minha querida amiga Aline Feitosa, pela sua amizade, carinho e dedicação e, Rodolfo Santos, pela prontidão e atenção. Agradeço aos funcionários do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília.

À M. Sc. Ducineli Régis Botelho por me contagiar com a sua paixão pela pesquisa. Ao professor M. Sc. Cláudio Moreira Santana pela contribuição e dedicação dada desde antes do mestrado. Aos amigos Ilirio José Rech e Patrícia Sanae Sujii pelo auxílio ao acesso ao banco de dados dos artigos.

Agradeço aos professores do programa Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Dr. Edilson Paulo, Dr. José Dionísio Gomes da Silva, Dr. Paulo Amilton Maia Leite Filho e Dra. Fátima de Souza Freire pelos ensinamentos e apoio.

Aos meus colegas de mestrado: Clésio Gomes, Ednilto Júnior, Flávia Carvalho, Giovanni Lustosa, Glauber Barbosa, Isabel Henriques Sales, Luiz Felipe Andrade, Michele Machado, Odair Corrêa e Rodrigo Miranda.

Agradeço aos amigos especiais que sempre me apoiaram independente da situação e também no mestrado: Eduardo Bona, Flávia Carvalho, Luiz Felipe de Andrade, Patrícia Sanae Sujii, Marcus Lira, Marcio Mikami, Henrique Mikami, Larissa Cortes, Felipe Inoue, Akie Sujii, Renata Najar, Hideo Mikami, Rafael Shibukawa, Célio de Vasconcelos, Thiago Nonaka, aos participantes do Kodomokai, Ikemoto e entre outros.

Agradeço, ainda, aos que me ajudaram a revisar esse trabalho e contribuíram com considerações essenciais: Isabel, Henry, Eduardo, Flávia, Carlos Séllos e Julio. Adicionalmente aos que participaram do VII curso de extensão e acrescentaram considerações a esta pesquisa: Antônio Maria Henri Beyle de Araújo, Roberta Caneca e Eduardo Bona.

“As minha obras,
não sou eu as quem realiza,
mas a força de Deus-pai
que permeia os céus e a terra.”

Massaharu Taniguchi

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo caracterizar, sob o enfoque bibliométrico e 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. Os artigos selecionados para o estudo são provenientes do *Accounting, Organization and Society*, *Journal of Accounting and Economics*, *Journal of Accounting Research*, *The Accounting Review* e *International Journal of Accounting*. Este estudo tem como base o trabalho de Fülbier e Sellhorn (2008) e utiliza a técnica de análise de conteúdo como instrumento para o seu desenvolvimento. Além do método utilizado pelos referidos autores (inferência por meio de palavras-chave) são feitas análises alternativas por meio da leitura completa dos artigos. Desse modo, para facilitar a análise, é feita uma *check-list* e são utilizados instrumentos de análise de estudos anteriores como apoio para a caracterização dos artigos [COELHO; SOUTES; MARTINS, 2010 (Anexo A); FÜLBIER; SELLHORN, 2008 (Anexo B e C); THEÓPHILO, 2004; URBIZAGÁSTEGUI ALVARADO, 2006]. A partir da leitura dos artigos, foi feito um banco de dados contendo as variáveis analisadas. Verifica-se, na análise, que 86,28% dos autores na área de contabilidade internacional tiveram apenas uma publicação. Ao comparar a distribuição de autores observada no presente estudo com a prevista por Lotka, conclui-se que esta não se ajusta à Lei de Lotka. Verifica-se que, por meio da análise de inferência 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. Dada as diferenças reportadas da análise por meio da leitura somente dos *abstracts* e por meio da leitura completa dos artigos, assim como pela dificuldade anteriormente descrita, 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. O delineamento mais utilizado foi 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); “estudos de campo ou estudos de caso” (11,30%), “pesquisas teóricas” (8,70%); “levantamentos” (6,09%) e; por último, “pesquisas analíticas” (4,35%). Em relação às abordagens metodológicas utilizadas, a abordagem positivista representa 35% do total de artigos e a empirista 31%, totalizando mais da metade dos artigos. Em seguida, observa-se a abordagem estruturalista (14%), fenomenológica (13%) e sistêmica (4%). Constata-se que

apenas um artigo foi classificado como de abordagem dialética e outro não foi possível inferir uma abordagem metodológica. Destaca-se que, dentre as pesquisas analisadas, 14% não possuíam a subseção metodologia e, em sua maioria, eram estudos teóricos, analíticos ou bibliográficos. Contudo, entende-se que a metodologia do trabalho é parte essencial de seu conteúdo, visto que é nele que são esclarecidas informações sobre a coleta de dados, formas de análise e outras informações relevantes para o entendimento do leitor.

Palavras-chave: Pesquisa em Contabilidade Internacional, Contabilidade Internacional, Bibliometria, Epistemologia, Produção Científica.

ABSTRACT

This study is aimed at characterizing the international accounting scientific production, under the bibliometric and epistemological approach, published at international journals that adopt the English language. 117 articles published between 2000 and 2010 are analyzed. The selected articles for this work are derived from *Accounting, Organization and Society*, *Journal of Accounting and Economics*, *Journal of Accounting Research*, *The Accounting Review* and *International Journal of Accounting*. This study is based on previous work by Fülbiér and Sellhorn (2008) and applies the content analysis process as tool for its development. Besides the methods used by the previous authors that adopted inference through key-words, alternative examination is also adopted by fully reading the selected articles. Thus, to facilitate the analysis and to support the characterization of the studies, a check-list is employed as well as instruments adopted by previous works [COELHO; SOUTES; MARTINS, 2010 (Annex A); FÜLBIER; SELFHORN, 2008 (Annex B and C); THEÓPHILO, 2004; URBIZAGÁSTEGUI ALVARADO, 2006]. From reading the articles, a data based was made containing the examined variables. It was noted that 86.28% of the authors in the international accounting area had only one publication. By comparing the distribution of authors observed in this study with the one foresaw by Lotka, it is concluded that there is no fit to Lotka's Law. 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. Given the differences reported by the analysis through only the abstracts reading and by fully reading the articles, as well as the difficulties described above, the results described below are only referred to the examination derived by the fully read articles. With regard to the researcher's ultimate objective, 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), "empirical field or case studies" (11.30%), "non-empirical - theory" (8.70%), "empirical survey" (6.09%) and, finally, "non-empirical - analytical" (4.35%). 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. Following, there is the structuralism approach (14%), the phenomenological approach (13%) and the systemic approach (4%). Only one article was classified as having the dialectical approach. It was not possible to infer a

methodological approach for one other article. It is noteworthy that, among the studies analyzed, 14% did not present the subsection “methodology” and were mostly theoretical, analytical or bibliographical. However, it is understood that the work’s methodology is an essential part of the content, since it is where the data gathering, analysis and other relevant information are elucidated to aid the readers’ comprehension.

Keywords: International Accounting Research, International Accounting, Bibliometrics, Epistemology, Scientific Productivity.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: <i>Ranking</i> dos periódicos internacionais	73
Quadro 2: Lista dos periódicos utilizados	74
Quadro 3: Abordagens metodológicas	118
Quadro 4: Métodos de pesquisa utilizados	119
Quadro 5: Valores de parâmetro da variável método	120
Quadro 6: <i>Check-list</i> para a análise dos artigos.....	121
Quadro 7: Quantidade de contribuições por instituição	122

LISTA DE IMAGENS

Figura 1: Quatro níveis da estrutura formal da ciência	31
Figura 2: Esquema paradigmático: espaço metodológico quadripolar dinâmico não cronológico	32
Figura 3: Diagrama matriz: estratégias de pesquisa	47
Figura 4: Questões norteadoras para diferentes estratégias de pesquisas.....	48
Figura 5: Gráfico de dispersão dos valores observados e esperados.....	83
Figura 6: Orientação descritiva e prescritiva ao longo do período analisado.....	89

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Distribuição dos artigos analisados conforme ano e periódico	76
Tabela 2: Análise do vínculo institucional dos artigos por ano.....	80
Tabela 3: Quantidade de autores por artigo e por ano.....	81
Tabela 4: Número de autores por ordem crescente de participação na produção total	82
Tabela 5: Comparação dos valores observados e esperados	82
Tabela 6: Características dadas pela análise dos <i>abstracts</i>	84
Tabela 7: Estratégias de pesquisa – análise de conteúdo dos <i>abstracts</i>	86
Tabela 8: Características dadas pela leitura completa dos artigos.....	88
Tabela 9: Estratégias de pesquisa – análise completa do artigo	90
Tabela 10: Principais abordagens metodológicas encontradas.....	91
Tabela 11: Comparação entre os resultados encontrados pelos dois métodos	97
Tabela 12: Análise comparativa dos artigos com a exclusão dos artigos classificados como AMB e SPM na análise B.1	98
Tabela 13: Produção científica por periódico.....	99
Tabela 14: Quantidade instituições, participações e orientação da pesquisa por país de origem	101
Tabela 15: Delineamentos de pesquisa utilizados pelos periódicos	102
Tabela 16: Estratégias e orientações das pesquisas	102
Tabela 17 - Estratégias de pesquisa - análise sem o periódico IJA	104
Tabela 18 - Comparação dos resultados encontrados em relação às estratégias de pesquisa	104
Tabela 19 - Abordagem metodológica - análise sem o periódico IJA.....	105
Tabela 20 - Comparação dos resultados encontrados em relação às abordagens metodológicas	105

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	13
LISTA DE IMAGENS	14
LISTA DE TABELAS	15
1. INTRODUÇÃO.....	19
1.1 Contextualização e Identificação do Problema de Pesquisa.....	20
1.2 Objetivos.....	23
1.2.1 Objetivo geral	23
1.2.2 Objetivos específicos.....	23
1.3 Justificativa e Relevância	23
1.4 Estrutura do Trabalho	25
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	27
2.1 Contabilidade Internacional.....	27
2.2 Epistemologia e os Quatro Níveis/Pólos da Estrutura Formal da Ciência	30
2.2.1 Pólo epistemológico	33
2.2.2 Pólo teórico.....	33
2.2.3 Pólo metodológico.....	35
2.2.3.1 Abordagem empirista	36
2.2.3.2 Abordagem positivista.....	37
2.2.3.3 Abordagem estruturalista.....	39
2.2.3.4 Abordagem sistêmica	40
2.2.3.5 Abordagem fenomenológica	41
2.2.3.6 Abordagem dialética.....	43
2.2.4 Pólo Técnico	45
2.2.4.1 Pesquisa documental	49
2.2.4.2 Experimento	50
2.2.4.3 Quase-experimento.....	51
2.2.4.4 Pesquisa de campo e estudo de caso.....	53
2.2.4.5 Levantamento	54
2.3 Bibliometria.....	55
2.4 Pesquisas Anteriores.....	58
2.4.1 Epistemologia	59
2.4.2 Pesquisas na área de bibliometria.....	61

2.4.3 Abstracts	64
2.4.4 Periódicos internacionais	66
3. PROCEDIMENTOS DE PESQUISA	68
3.1 Aspectos Bibliométricos Analisados	69
3.2 Pesquisa de Fülbier e Sellhorn (2008).....	69
3.3 Metodologia.....	72
3.3.1 Escolha dos periódicos	73
3.3.2 Coleta de dados.....	75
3.3.3 Análise dos artigos	76
3.3.4 Análise bibliométrica.....	78
4. ANÁLISE E RESULTADOS.....	80
4.1 Análise Bibliométrica	80
4.2 Análise com Base na Leitura dos <i>Abstracts</i>	84
4.2.1 Orientação e fonte das informações	84
4.2.2 Delineamentos de pesquisa.....	85
4.3 Análise com Base na Leitura Completa dos Artigos.....	87
4.3.1 Orientação da pesquisa e fonte das informações	88
4.3.2 Delineamentos de pesquisa.....	89
4.3.3 Abordagens metodológicas.....	90
4.3.3.1 Abordagem empirista	92
4.3.3.2 Abordagem positivista.....	94
4.3.3.3 Abordagem dialética.....	95
4.3.3.4 Abordagem fenomenológica	95
4.3.3.5 Abordagem estruturalista.....	96
4.3.3.6 Abordagem sistêmica	96
4.4 Comparativo Entre os Resultados da Análise dos <i>Abstracts</i> e dos Textos Completos ..	97
4.5 Relação Entre Características Bibliométricas e Epistemológicas	99
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	107
REFERÊNCIAS	110
ANEXO A: Abordagens metodológicas.....	118
ANEXO B: Métodos de pesquisa utilizados no estudo.....	119
ANEXO C: Valores de parâmetros da variável método.....	120
APÊNDICE A: <i>Check-list</i> para a análise dos artigos	121
APÊNDICE B: Quantidade de contribuições por instituição.....	122

APÊNDICE C: Lista de artigos analisados	126
---	-----

1. INTRODUÇÃO

Desde os primórdios o homem sempre indagou sua existência e a realidade que percebia à sua volta. Os filósofos questionavam o que seria verdadeiro e o que seria falso, perguntas essas que poderiam ser consideradas a base para o conhecimento humano. Preocupações acerca de como adquirir o conhecimento e a busca de verdades sempre motivaram discussões e contribuíram para a evolução da ciência. Taniguchi (2009, p. 50) acrescenta que:

[...] este mundo, que pensamos “estar aqui, diante dos nossos olhos”, na realidade não é uma coisa tão certa, e tem grande possibilidade de não ser verdadeiro. Na filosofia, esse assunto é tratado na área chamada Epistemologia ou Teoria do Conhecimento [...]

Nesse sentido, indagações em relação à forma de capturar ou interpretar tais verdades, por exemplo, por meio dos sentidos, se tornou foco de discussões. Desse modo, essa área da filosofia, a epistemologia, tem a preocupação de discursar sobre a ciência, o conhecimento, suas características, métodos, processos e maneiras de abordar a realidade.

Diante da evolução do conhecimento científico e de sua importância para a sociedade, bem como frente à evolução da epistemologia, o estudo das peculiaridades epistemológicas de determinada área do conhecimento e as características de sua produção tornam-se relevantes.

Ainda, diferente das pesquisas epistemológicas clássicas desenvolvidas por filósofos, Theóphilo (2004, p.5) afirma que, atualmente “(...) 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 Zimmermann (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.

Similarmente, os estudos bibliométricos são importantes fontes de informações que auxiliam a predição de enfoques e abrangências futuras da produção científica em determinada área (NICHOLAS; RITCHIE, 1978). Desse modo, torna-se oportuna, também, a aplicação da bibliometria. As contribuições resultantes do enfoque bibliométrico e epistemológico permitirão o estudo reflexivo da contabilidade, dentre outros aspectos destacados ao longo deste trabalho.

1.1 Contextualização e Identificação do Problema de Pesquisa

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.

Destaca-se que alguns acontecimentos contribuíram para o aumento da importância da contabilidade internacional, tais quais: a criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC) em 1973, o acordo do IASC com o *International Organization of Securities Commission* (IOSCO) em 1995, a substituição do IASC pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) no ano de 2001, os acordos de colaboração entre *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e o IASB, a obrigatoriedade da adoção das normas internacionais dos países integrantes da União Européia a partir do ano de 2005, entre outros. Desse modo, diante do desenvolvimento da contabilidade internacional, também houve o aumento do interesse de se estudar tal processo, o que aumentou o número de pesquisas nessa área, bem como o número de abrangência de seus temas (BAKER; BARBU, 2007). A contabilidade internacional, então, se tornou objeto de vários estudos¹.

Como as pesquisas são fonte de conhecimento e contribuem para o aperfeiçoamento da contabilidade, assim como nas demais áreas, 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 e oportuna 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). Já Nicholas e Ritchie (1978) atribuem esse papel à bibliometria e afirmam que esta possibilita a análise da estrutura do conhecimento.

A bibliometria é definida por Tague-Sutcliffe (1992, p. 1) como:

[...] o estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação publicada. Ela desenvolve modelos e medidas matemáticas para esses

¹ Com o intuito de não perder a estruturação e a ordem lógica da introdução, a fundamentação dessa afirmação e alguns exemplos desses estudos constam no primeiro subtítulo do referencial teórico (2.1 – Contabilidade Internacional).

processos e, assim, utiliza os modelos e medidas para a predição e tomada de decisão.²

Portanto, a bibliometria analisa, entre outras coisas, as características dos autores e das fontes de publicação; o crescimento ou obsolescência de literaturas, base de dados e outras fontes de informação; bem como analisa tendências de utilização dessas informações (TAGUE-SUTCLIFFE, 1992). Desse modo, ela torna-se relevante também para a análise das pesquisas em determinada área, já que analisa quantitativamente a produção científica da área enfocada.

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 e Betts (2008; 2009) e Sauperl, Klasinc e 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 relevante que motiva o presente estudo é a identificação das tendências dos principais métodos de pesquisa utilizados nos periódicos de contabilidade considerados mais importantes no meio acadêmico³. 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 devido ao fato de alguns periódicos terem uma tendência a aprovarem artigos com características que condizem com os seus objetivos propostos.

Também, no âmbito nacional, tal fator seria relevante como parâmetro para se comparar a qualidade das pesquisas publicadas em periódicos internacionais com as pesquisas publicadas em periódicos nacionais. Dada a grande influência dos periódicos internacionais e a sua relevância no desenvolvimento de pesquisas em todo o mundo, estes se tornam base para a melhoria das publicações feitas na esfera nacional.

Diante dos fatores anteriormente 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?**

² Tradução nossa. Texto original, Tague-Sutcliffe (1992, p.1): “*Bibliometrics is the study of the quantitative aspects of production, dissemination, and use of recorded information. It develops mathematical models and measures for these processes and then uses the models and measures for prediction and decision making.*”

³ A escolha e a classificação dos periódicos mais relevantes no meio acadêmico foram feitas a partir de estudos anteriores que buscavam ranquear os principais periódicos internacionais. Este processo está descrito e justificado na parte da metodologia de pesquisa do presente estudo (3.2 – Metodologia).

O presente estudo tem como base o estudo de Fülbier e Sellhorn (2008) e similarmente tem como objetivo caracterizar as pesquisas contábeis; contudo, o enfoque deste estudo consiste em pesquisas na área de contabilidade internacional e a análise será feita de duas formas distintas: (1) utilizando a metodologia de Fülbier e Sellhorn (2008) de análise de conteúdo de *abstracts* e (2) analisando integralmente os *abstracts* e o corpo do texto como forma alternativa de análise. 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).

Assim, 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.

A forma distinta de análise, por meio da análise integral dos artigos, se justifica devido à limitação do conteúdo informacional dos *abstracts* frente à restrição de seu tamanho. Isso porque, para a publicação dos artigos em tais periódicos, muitas vezes a formatação exigida 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 acredita-se 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. Assim, frente aos fatores que poderiam influenciar a qualidade dos *abstracts* e da análise da pesquisa, o procedimento alternativo torna-se oportuno para a comparação dos resultados encontrados através desses dois métodos e também para avaliar se o exame somente por meio dos *abstracts* é robusto.

Portanto, com base na epistemologia, este estudo realiza uma análise de conteúdo dos artigos publicados nos principais periódicos internacionais com o intuito de se verificar as características das pesquisas contábeis na área proposta e, também, analisar essas pesquisas através de uma abordagem bibliométrica. Desse modo, o presente estudo possui essas duas vertentes: bibliométrica-descritiva e epistemológica-descritiva.

1.2 Objetivos

Para responder o problema de pesquisa, foram determinados o objetivo geral e os objetivos específicos apresentados nesta Seção.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral do presente estudo consiste em analisar, sob o enfoque bibliométrico e epistemológico, as características da produção científica em contabilidade internacional nas publicações dos principais periódicos internacionais contábeis de língua inglesa, no período de 2000 a 2010.

1.2.2 Objetivos específicos

1. Identificar, caracterizar e analisar as pesquisas na produção científica em contabilidade internacional através de uma análise bibliométrica em relação à quantidade de trabalhos, quantidade de autores, autorias e vinculação internacional e interinstitucional dos países e autores;
2. Identificar, caracterizar e analisar os pólos teórico e técnico na produção científica em contabilidade internacional por meio da análise de conteúdo dos *abstracts* e pela leitura completa dos artigos selecionados;
3. Identificar, caracterizar e analisar o pólo metodológico na produção científica em contabilidade internacional a partir da leitura completa dos artigos.

1.3 Justificativa e Relevância

Este estudo opta por um enfoque nos periódicos internacionais de língua inglesa devido à sua relevância e a sua abrangência, por ser uma linguagem quase universal e, portanto, com utilização por parte dos principais pesquisadores de todo o mundo. Como vários dos periódicos internacionais possuem o enfoque e o objetivo de propagar o conhecimento e desenvolver a contabilidade em um âmbito tanto nacional como internacional, e como a área a ser enfocada no estudo é a contabilidade internacional, torna-se oportuno estudar tais periódicos. Devido ao fato desses periódicos terem uma abrangência

maior e diversos estudos nacionais e internacionais se espelharem em artigos publicados nessas revistas, foram enfocados os principais periódicos contábeis de língua inglesa.

Há de se acrescentar que a importância de periódicos em língua francesa, espanhola, alemã, italiana, entre outras, é reconhecida. Contudo, o presente trabalho não os abrange pelas razões acima expostas, bem como pela dificuldade de análise e interpretação das informações contidas em todas essas línguas estrangeiras. Destaca-se que o presente estudo também utiliza a inferência por meio de palavras-chave, adotada no estudo Fülbier e Sellhorn (2008); portanto, a consideração de tais periódicos poderia implicar em dificuldade e subjetividade de tradução dos termos utilizados por esses autores para as demais línguas estrangeiras.

Além disso, Souza, Souza e Borba (2010) evidenciam uma baixa publicação de artigos brasileiros em periódicos internacionais. Por meio da análise dos *Curricula Lattes* de 247 pesquisadores provenientes de docentes do programa de pós-graduação em controladoria e contabilidade da Universidade de São Paulo e 16 outros programas nacionais de pós-graduação *stricto sensu* em ciências contábeis, constatou-se a publicação de 251 artigos brasileiros em âmbito internacional até o ano de 2008. Comparado ao resultado obtido para a publicação em periódicos nacionais, 3.000 artigos até o ano de 2008, destaca-se a escassez de publicações em nível internacional. Nesse sentido, o presente estudo possibilita a identificação das tendências metodológicas adotadas nos periódicos internacionais analisados e proporciona, portanto, um alicerce mais fundamentado que serve como norte para os pesquisadores que objetivam publicações internacionais.

Outro fator que também deve ser considerado é que estudos epistemológicos com o enfoque em pesquisas nacionais já foram realizados, tais como Gamboa (1987) na área de educação; Martins (1994) na área de administração; Riccio, Carastan e Sakata (1999), Theóphilo (2000), Theóphilo (2004), Coelho, Soutes e Martins (2010) na área de contabilidade.

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.

Assim, o presente estudo enfoca as pesquisas em contabilidade internacional. Estas englobam os estudos dos fenômenos contábeis de determinado país que podem ser refletidos em outros países, devido ao ambiente cada vez mais globalizado, e que podem servir de lição

para os demais países; dos fenômenos relacionados às empresas multinacionais; dos esforços em âmbito global para o desenvolvimento da contabilidade; bem como os estudos comparativos de práticas e normas dos países (WALLACE; MEEK, 2002).

Mais especificamente, diante da importância e do desenvolvimento da contabilidade internacional, o foco principal do presente estudo são as pesquisas ligadas à harmonização/convergência da contabilidade. E conforme Baker e Barbu (2007), tais pesquisas analisam os argumentos que sustentam esse processo, o desenvolvimento rumo à harmonização/convergência, as suas implicações e as tendências de direções futuras nessa área.

Portanto, o presente trabalho é relevante frente ao papel da pesquisa como fonte de conhecimento e devido a sua importância para o desenvolvimento da contabilidade. Também diante da globalização dos negócios, do aumento de empresas multinacionais, da internacionalização da contabilidade e do processo de convergência, torna-se oportuno o estudo das características das pesquisas nessa área.

Ainda, considera-se que os resultados do estudo serão relevantes para a comunidade acadêmica, visto que é feita uma caracterização da pesquisa contábil em relação à contabilidade internacional (dentro do período de análise) nos principais periódicos de âmbito global. Isso porque, essencialmente, esse exame possibilitará a visualização das tendências e diretrizes em relação à quantidade de autores, filiação dos autores e métodos de pesquisa utilizados. Adicionalmente, é observada se a análise por meio da leitura apenas dos *abstracts* dos artigos possibilita a obtenção de resultados semelhantes aos da análise feita, tanto a partir da leitura dos *abstracts*, quanto do texto completo. Tal resultado poderá contribuir servindo de suporte para as pesquisas que utilizam apenas essa forma de análise ou destacar a importância de se buscar mais subsídios no corpo do artigo, de forma a caracterizá-los mais adequadamente, dado que nem sempre o *abstract* reflete o que consta no corpo do artigo com eficácia.

1.4 Estrutura do Trabalho

O presente trabalho é estruturado em cinco partes. Após esta introdução, a segunda parte proferirá sobre a importância da contabilidade internacional, algumas das diferenças internacionais no *financial reporting* e suas possíveis causas; bem como, a epistemologia; a bibliometria; os *abstracts* e; as pesquisas nessas áreas. Ademais, também, tratará sobre os principais periódicos internacionais. Após essa etapa, na terceira parte, serão apresentados os

procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. Na quarta parte será apresentada a análise e os resultados. Finalmente, na quinta e última parte, serão expostas as considerações finais do presente estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta Seção são apresentados os tópicos pertinentes à compreensão do tema, são eles: contabilidade internacional (2.1), epistemologia e os quatro pólos da estrutura formal da ciência (2.2), bibliometria (2.3) e pesquisas anteriores nessas áreas (2.4).

2.1 Contabilidade Internacional

Diante do processo de desenvolvimento mundial e da globalização, a contabilidade, por ter como objetivo fornecer informações úteis para a tomada de decisão dos usuários e, portanto, por refletir o ambiente em que atua, necessita também ser globalizada. Com o aumento das empresas multinacionais e das transações entre elas, bem como a necessidade de obter capital em outros mercados e conseqüentemente a globalização dos mercados de capitais, há a necessidade de se aumentar a comparabilidade das informações fornecidas pela contabilidade (FLOWER, 2002).

Nobes e Parker (2010) apontam algumas causas para essas diferenças entre a contabilidade de diversos países, dentre elas estão: a cultura, o sistema legal, as diferentes formas de financiamento, a tributação, outras influências externas (influências coloniais, a adoção das normas internacionais, nível de inflação, teorias, governo, entre outros fatores) e profissão contábil.

Similarmente, Radebaugh, Gray e Black (2006) denominam essas causas como influências ambientais do sistema contábil e enumeram uma lista de 14 influências provindas do ambiente que afetam o desenvolvimento da contabilidade, sendo elas: (1) tipo de propriedade das empresas (capital aberto ou fechado), (2) tipo de atividades das empresas (agricultura, extrativismo, manufatura, serviço), (3) tributação, (4) profissão contábil, (5) educação contábil e pesquisa, (6) sistema político, (7) clima social, (8) crescimento econômico e desenvolvimento, (9) inflação, (10) sistema legal, (11) regulação da contabilidade, (12) cultura, (13) fatores internacionais e (14) tipos de financiamento. São várias as pesquisas que buscam avaliar quais são as causas das diferenças internacionais. Alguns exemplos destes estudos são os de Hussein (1996); Jaggi e Low (2000); Schultz e Lopez (2001); Chanchani e Willett (2004); Webb, Cahan e Sun (2008), entre outros.

Diante da necessidade da preparação de demonstrações contábeis que atenderiam essas transações de caráter internacional foi criado o IASC, no ano de 1973, com o objetivo de desenvolver normas contábeis de âmbito mundial. Mais especificamente, o intuito era o de

alcançar a uniformidade nos princípios contábeis utilizados mundialmente para o *financial reporting* (SCHROEDER; CLARK; CATHEY, 2009).

No ano de 1995, o IOSCO anunciou que o cumprimento do acordo entre IASC e IOSCO feito no ano de 1993, de estabelecimento de um conjunto de normas fundamentais aceitáveis para o seu conselho técnico, iria permitir a recomendação do endosso das normas internacionais para as transações de capital entre fronteiras e para propósitos de listagem em todos os mercados globais. A admissão e recomendação dessas normas ocorreram por meio da aprovação de uma resolução do presidente do conselho do IOSCO em maio do ano de 2000. Tal evento também pode ser considerado de grande importância para o processo de harmonização dessas normas (RADEBAUGHT; GRAY; BLACK, 2006).

Schroeder, Clark e Cathey (2009) destacam que no ano de 2000 o IASC aprovou sua reestruturação devido à necessidade de uma mudança de enfoque. Dessa forma, mudando do objetivo de se alcançar a harmonização contábil, onde se permitiam possíveis modificações à norma internacional proposta, para o objetivo de se alcançar a convergência das normas nacionais dos países com as normas internacionais emitidas pelo (IASB). Os autores ainda enfatizam que o objetivo em longo prazo deste conselho seria a uniformização global das normas contábeis, ou seja, a adoção, por parte de todas as empresas listadas e também daquelas economicamente significantes, de um único conjunto de normas de alta qualidade.

No ano de 2001, o IASC foi sucedido pelo IASB com um novo objetivo de promover a aceitação mundial de suas normas. Isso ocorreu com o intuito de primeiramente alcançar a harmonização das normas contábeis⁴ de diferentes países e devido ao fato de certos países não almejarem ou não terem condições de desenvolvimento de normas contábeis de qualidade. Todavia, o objetivo final seria o de convergência com as normas internacionais. (SCHROEDER; CLARK; CATHEY, 2009).

O FASB (*Financial Accounting Standards Board*) e o IASB, desde o ano de 2002, através do acordo *Norwalk Agreement*, se comprometeram a trabalhar em conjunto para atingirem a convergência de suas normas.⁵ Tal acordo foi reforçado ao longo dos anos por meio de Memorandos de Entendimento (MoU 2006 e sua atualização em 2008) e; ainda, no ano de 2007 a convergência dessas duas normas foi reforçada pelo apoio da SEC (*Securities*

⁴ A definição de harmonização dada por Saudagaran (2004) é “o processo em que as diferenças nas práticas de *financial reporting* entre os países são reduzidas com o objetivo de tornar as demonstrações contábeis mais comparáveis e mais úteis para a tomada de decisões entre os países”.

⁵ Destaca-se que esse fato pode ser declarado como um “divisor de águas” entre o processo de “harmonização” e “convergência”. A palavra harmonização está ligada ao processo em que se busca o aumento da comparabilidade da contabilidade dos países. Ou seja, esta poderia ser alcançada por meio da aproximação ou até adaptação das normas internacionais. Já a palavra convergência se refere ao processo em que se busca a adoção (sem adaptação) das normas internacionais por parte dos países.

and Exchange Commission) na adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) por parte das empresas não americanas listadas em suas bolsas de valores. Esse processo de convergência dessas duas normas passou a ser objeto de estudo de várias pesquisas como as de Leuz (2003); Haverty (2006); Meulen, Gaeremynck e Willekens (2007).

Outro grande marco para a convergência das normas internacionais foi a adoção obrigatória das IFRS na União Européia no ano de 2005. Ano em que todas as empresas listadas em mercados de capitais foram obrigadas a divulgar suas demonstrações consolidadas de acordo com essas normas. Países como a Austrália, Turquia e África do Sul também adotaram as IFRS a partir desse mesmo ano e, desde então, vários países estão no processo de convergência a essas normas (LARSON; STREET, 2006).

Contudo, apesar de se almejar uma maior comparabilidade das normas contábeis através da convergência com as IFRS por parte dos países, nota-se que o nível de convergência ainda varia em relação à adoção e às quais dessas normas estão sendo adotadas. São várias as pesquisas que estudam o nível de harmonização/convergência das normas internacionais (CAÑIBANO; MORA, 2000; RAHMAN; PERERA; GANESH, 2002; GARRIDO; LÉON; ZORIO, 2002; FONTES; RODRIGUES; CRAIG, 2005; QU; ZHANG, 2010), sendo que essas diferem dado ao enfoque diferenciado entre a harmonização *de jure*, harmonização *de facto* e as diversas metodologias e métodos utilizados.

Assim como Qu e Zhang (2010) afirmam em sua pesquisa, acredita-se que há um consenso de que a harmonização/convergência contábil requer tanto a harmonização das normas (*de jure*) contábeis bem como a harmonização das práticas contábeis (*de facto*). Apesar do objetivo de longo prazo do IASB ser a convergência total das normas e práticas contábeis, e que nesse primeiro momento nota-se uma maior convergência das normas contábeis; ainda, para a convergência das práticas de *financial reporting* é identificada uma série de obstáculos (tais como conservadorismo, diferentes níveis de desenvolvimento, culturas diferentes, entre outros) que dificultam ainda mais esse processo.

Nobes e Parker (2010) apontam como possibilidades de diferenças nas práticas das IFRS entre os países as diferentes versões das IFRS, as traduções distintas dessa norma, lacunas na norma, opções abertas dadas pela norma (tratamentos alternativos), diferenças de interpretação ou critérios vagos, estimativas de medição (ex. estimação da vida útil ou valor residual), questões transitórias e *enforcement* imperfeito.

Saudagaran (2004) também aponta como obstáculos para esse processo de convergência a diferença na economia dos países, bem como o nacionalismo e sentimentalismo em relação às mudanças contábeis. Já Alali e Cao (2010) afirmam que as

influências políticas por parte das autoridades, reguladores e grupos interessados afetam o desenvolvimento das IFRS. Além disso, esses autores também apontam que o enfoque baseado em princípios e a ausência de *enforcement* do IASB levam a uma variedade de versões de adoção das normas (não necessariamente a original).

Alguns outros autores (DOUPNIK; RICHTER, 2003; ZEFF, 2007) também pesquisam e apontam obstáculos para esse processo de convergência e outros ainda fazem estudos específicos em determinados países frente às particularidades que enfrentam diante desse processo (BOWRIN, 2007; TYRRALL; WOODWARD; RAKHIMBEKOVA, 2007; CHAND; PATEL, 2008; AL-SHAMMARI; BROWN; TARCA, 2008; PENG et al, 2008).

Frente a essas complicações e devido às variadas causas das diferenças internacionais já descritas anteriormente, surgiu o interesse por parte da academia e demais profissionais em se pesquisar na área de contabilidade internacional. Surgiram, então, pesquisas como a de Barth, Clinch e Shibano (1999) (assim como COVRIG; DEFOND; HUNG, 2007; DASKE et al, 2008) que mostram a preocupação em se saber os efeitos dessa harmonização das normas internacionais e também se a adoção dessas normas resultaria em uma maior qualidade contábil; como por exemplo Barth, Landman e Lang (2008) e Ball, Robin e Wu (2003).

Já o estudo de Baker e Barbu (2007) faz a análise das pesquisas feitas na área de harmonização contábil internacional e analisam um total 202 artigos de pesquisas publicadas entre 1965 e 2004 em 24 periódicos de pesquisa contábil. Tal estudo tem como objetivo analisar a direção das pesquisas na área de harmonização internacional da contabilidade. Para tanto, faz-se um levantamento dos assuntos tratados nas pesquisas em três períodos distintos e é traçada uma linha de pensamento que justifica o porquê dos temas estudados. Trabalhos como este são relevantes para avaliar o direcionamento e o foco da produção científica e contribuem para o desenvolvimento de futuras pesquisas.

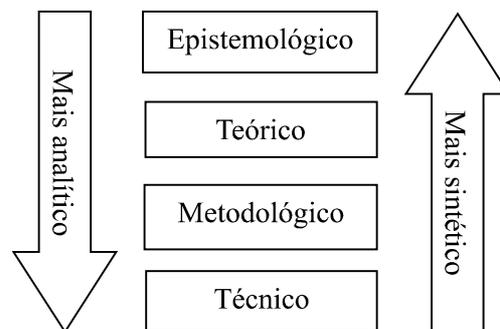
2.2 Epistemologia e os Quatro Níveis/Pólos da Estrutura Formal da Ciência

Salmerón (1980, p. 5) define a epistemologia como “o ramo da Filosofia que estuda a investigação científica e seu produto, o conhecimento científico”. O autor ainda destaca a importância da renovação da epistemologia frente a sua utilidade e contribuição à filosofia, à ciência e à sociedade. Diante dessa necessidade de renovação, o autor lista os seguintes ramos de uma nova epistemologia: Lógica da ciência; Semântica da ciência; Teoria do conhecimento científico; Metodologia da ciência; Ontologia da ciência, Axiologia da ciência; Ética da ciência e; Estética da ciência.

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 e as subseções a seguir retratam mais detalhadamente aspectos estruturais da ciência que servirão como base para a análise desse estudo.

Gamboa (1987) afirma que a estrutura formal de uma ciência é formada por quatro níveis: o epistemológico, o teórico, o metodológico e o técnico. Tendo cada qual sua relevância autônoma. Contudo, só se tornam válidos esses níveis de estruturação com a consideração e aceitação de seu conjunto como sua totalidade científica. Portanto, para esse autor, a definição de uma estratégia de estudo da produção científica em qualquer área necessita, antes de tudo, da determinação de por qual nível começará a análise. Sendo todos os níveis integrantes da totalidade científica, para esse autor, poderia se começar por qualquer um dos níveis listados. Desde o nível mais sintético para o mais analítico (nível epistemológico para o técnico), necessitando, contudo, de um processo analítico para se alcançar os outros níveis; bem como do mais analítico para o mais sintético (nível técnico para o nível epistemológico), necessitando sucessivas sínteses teóricas para a construção dos demais níveis.

Figura 1: Quatro níveis da estrutura formal da ciência

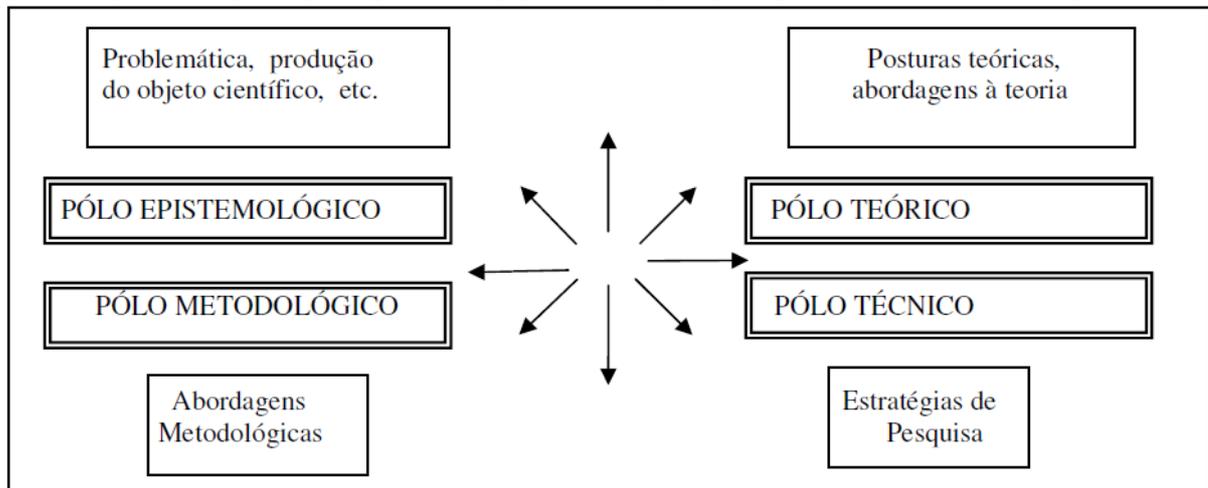


Fonte: Elaboração a partir das informações do estudo de Gamboa (1987)

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

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

Figura 2: Esquema paradigmático: espaço metodológico quadripolar dinâmico não cronológico



Fonte: Theóphilo (2007, p. 3)

Diante das diferentes classificações e divergências nas abordagens metodológicas, bem como devido aos diferentes modelos da estrutura formal de uma ciência, Martins (1994) destaca a importância de se optar por uma das classificações propostas pelos diversos autores. Deste modo, o autor, em sua tese de doutorado, opta pela estrutura dada pelos quatro níveis epistemológicos do estudo de Gamboa (1987) e pela classificação metodológica sugerida por Triviños (2010).

Theóphilo (2004) também afirma que é importante destacar que existem diferenças de concepções entre os autores da área em relação a não coincidência de pólos e sua hierarquização, e também entre categorias metodológicas. Portanto, Theóphilo (2004) opta por se basear nos estudos de Gamboa (1987) e Martins (1994) por possuírem um objetivo semelhante de análise epistemológica de trabalhos científicos e por considerar o estudo de Bruyne, Herman e Schoutheete (1982) excessivamente detalhado. Já para o presente estudo, foram adotadas algumas linhas de concepções dos autores descritos anteriormente. Desta forma, nas próximas subseções, cada um dos quatro pólos que constituem a totalidade científica será descrito e detalhado mais especificamente, bem como as classificações e abordagens adotadas no presente estudo.

2.2.1 Pólo epistemológico

Theóphilo (2000) afirma que o pólo epistemológico compreende os critérios de cientificidade das pesquisas, ligado à concepção de causalidade e validação da prova científica. Dessa forma, esse pólo 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 (THEÓPHILO, 2004).

De acordo com Bruyne, Herman e Schoutheete (1982, p. 35), “O pólo 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) (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1982).

A problemática científica e a lógica de elaboração dos problemas científicos constituem os aspectos da própria epistemologia interna; portanto, Theóphilo (2007, p. 4), em seu estudo, resume as principais concepções de Bunge (1983) acerca dos problemas científicos da seguinte forma:

- I. Tem que ser acessível a um campo do conhecimento científico no qual o problema possa se inserir, de tal modo a ser tratado; um problema “solto” não é científico;
- II. Tem que ser bem definido e, ao ter todos os elementos relevantes explícitos, sugerirá as investigações que podem ser feitas para resolvê-lo;
- III. Seu arcabouço e, particularmente, seus pressupostos, não são falsos;
- IV. Tem que ser bem delimitado;
- V. Tem que formular antecipadamente condições acerca do tipo de solução e tipo de comprovação que seriam aceitáveis.

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 as diretrizes e é fonte para teorias e hipóteses formuladas.

2.2.2 Pólo teórico

Em seu estudo, Theóphilo (2000) destaca a importância em se diferenciar o significado auferido à teoria pelo senso comum e pela ciência. Enquanto sob a primeira perspectiva esta se encontra geralmente ligada à especulação tornando-se fato após a sua prova; para a ciência, a teoria faz referência à relação entre os fatos, sendo teoria e fato intimamente inter-relacionados. O autor 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. Portanto, Theóphilo (2000, p. 46) faz a seguinte afirmação:

Ao lado desse entendimento básico, a teoria é concebida, de uma forma mais estruturada, como o que dá sentido à observação e à experimentação, sendo imprescindível ao propósito de transcender o senso comum.

Dada essa diferenciação, de acordo com Bruyne, Herman e Schoutheete (1982, p. 108), o pólo teórico orienta o desenvolvimento das hipóteses e a elaboração de conceitos; tais autores afirmam que “A teoria, como pólo 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? (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1982).

Ainda de acordo com esses mesmos autores (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1982, p. 114) a teoria só será válida quando concomitantemente é falsificável, coerente e pertinente:

A teoria apresenta-se assim de três maneiras complementares, conforme seja abordada a partir de cada um dos três outros pólos metodológicos. Face ao pólo epistemológico, a teoria é um conjunto significativo pertinente a uma problemática da qual ele apresenta uma solução válida; face ao pólo morfológico, a teoria é um conjunto coerente de proposições que fornecem um quadro explicativo e compreensivo; face ao pólo técnico, a teoria é um conjunto de hipóteses falsificável, testável.

Nesse ambiente há de se ressaltar o paradigma de Bunge, delineado no estudo de Feliu e Palanca (2000), que destaca e une as duas principais contribuições do referido autor para a análise do desenvolvimento científico e da natureza e tipologia de pesquisa: os programas de investigação em superfície e em profundidade e, o objetivo cognitivo/intrínseco ou utilitário/extrínseco.

A investigação em superfície é aquela que contribui para a evolução do conhecimento científico de forma rotineira, sendo esta baseada em teorias amplamente aceitas pela comunidade científica e possui o intuito de melhorá-las. Já o programa de investigação em profundidade possui a característica de inovação, tendo esta a preocupação de propor novas idéias através de novas visões e perspectivas. (BUNGE, 1974) Bunge (1974) ainda realça a importância da existência dos dois tipos de programas concomitantemente, já que ambos são essenciais para o denominado crescimento em volume, quando o desenvolvimento de uma ciência conta com os dois tipos de desenvolvimento, sendo estes complementares.

Outra contribuição 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, Theóphilo (2007) destaca que outros autores da área 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.

2.2.3 Pólo metodológico

Bruyne, Herman e Schoutheete (1982, p. 35) afirmam que “ O *pólo morfológico*⁶ 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 pólo consistem na exposição metódica, na causalidade e na faculdade de objetivação.

Pode se considerar dois principais métodos de investigação científica, a indução e a dedução. O método de indução foi desenvolvido no século XVII por cientistas como Bacon e, tal enfoque, busca estabelecer teorias com base puramente em observações. Já a dedução, proposta por cientistas como Descartes, contrariamente à indução, tem como objetivo desenvolver teorias primeiramente por meio da razão para, posteriormente, testá-las através de observações. Galileu não defendia nenhum dos dois métodos e, portanto, adotava a proposição de hipóteses e a submissão dessas à prova experimental; contudo, não propôs nenhum cânone metodológico. A combinação desses dois métodos faz surgir um novo

⁶ A expressão “pólo morfológico” é utilizada pelos autores Bruyne, Herman e Schoutheete (1982) e refere-se ao pólo metodológico.

método hipotético-dedutivo em que a falsificação de uma teoria não leva à sua rejeição, e sim, a um novo recomeço proporcionando a modificação e o aumento da sofisticação das teorias atuais. Tal método também é denominado de método científico de investigação (BUNGE, 1980; WALLIMAN, 2005).

Já Schroeder, Clark e Cathey (2009) destacam que o desenvolvimento da teoria contábil pode se dar através de várias metodologias de pesquisa; sendo as geralmente utilizadas, as seguintes: abordagem dedutiva, abordagem indutiva, abordagem pragmática, o método científico de investigação, abordagem ética e abordagem comportamental. A explicação para os enfoques dedutivo, indutivo e método científico de investigação são semelhantes ao dado por Walliman (2005). O desenvolvimento da teoria através da abordagem pragmática se sustenta nos conceitos de utilidade ou vantagem - o que se busca é uma solução utilitária que iria resolver o problema. Já a abordagem ética, toma como base os conceitos de verdade, justiça e equidade; enquanto que a abordagem comportamental se baseia no comportamento dos profissionais contábeis ou de outros indivíduos que são influenciados pelas informações contábeis. (SCHROEDER; CLARK; CATHEY, 2009)

Considerando que as ciências possuem objetos de estudo distintos e que o conhecimento desses objetos se dá de diversas formas, Theóphilo 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.

Coelho, Soutes e Martins (2010), em seu estudo, resumem tais abordagens metodológicas através das pesquisas de Martins (1994) e Theóphilo (2004) em quadros, disponíveis para consulta no Anexo A. A compilação dessas informações é utilizada para fins de análise dos artigos selecionados no presente estudo, bem como as classificações do estudo de Theóphilo (2004). Para um melhor entendimento das principais abordagens que constituem o pólo morfológico, as seguintes subseções irão elucidá-las mais detalhadamente.

2.2.3.1 Abordagem empirista

As bases do empirismo provêm da escola inglesa dos séculos XVI, XVII e XVIII (Bacon, Locke, Mill, Hume), sendo decorrentes da fuga aos excessos de dedução especulativa, seguidas pelo continente europeu (principalmente Alemanha e França).

Portanto, a filosofia da escola inglesa de que são necessários o controle e o teste experimental para a busca científica permanece como característica intrínseca da indução empírica. (DEMO, 1995; TRIVIÑOS, 2010)

Demo (1995) destaca que para os defensores do empirismo os sentidos eram capazes de proporcionar dados que possibilitavam atingir o conhecimento objetivo, já que consideravam a capacidade de observação sendo a mesma para todas as pessoas. Desse modo, o fenômeno básico da observação é base para o critério de cientificidade proposta: a verificação. O referido autor (DEMO, 1995, p. 136), então, resume que para estes “Uma hipótese torna-se uma tese após ser verificada”.

Diante da necessidade da observação controlada para o alcance do conhecimento objetivo, surgiram técnicas de coleta de dados, propostas de tipos de observação e a preocupação com a acumulação de dados (DEMO, 1995). Por esse motivo, Théophilo (2004, p. 49) faz a seguinte afirmativa sobre as contribuições dadas por essa abordagem: “O empirismo consagrou a observação empírica, o teste experimental e a mensuração quantitativa como critério de cientificidade”.

2.2.3.2 Abordagem positivista

Triviños (2010) afirma que o fundador do positivismo, no século XIX, foi Augusto Comte. Ainda, destaca que as suas raízes tinham bases concretas e sistematizadas no empirismo e em seus principais filósofos como Bacon, Hobbes e Hume.

O surgimento dessa corrente filosófica resulta, bem como no empirismo, da reação à filosofia especulativa representada principalmente pelo idealismo clássico alemão (Fichte, Schelling, Kant e Hegel) e, dessa forma, tem como característica a exaltação dos fatos (TRIVIÑOS, 2010).

Ainda, de acordo com o referido autor, pode se distinguir três fases de evolução do positivismo. O positivismo clássico é a primeira fase e tem como principais defensores, além de seu fundador, Littré, Spencer e Mill. A segunda fase, final do século XIX e início do XX, é denominada empiriocriticismo e destacam-se Avenarius (1843-1896) e Mach (1838-1916). Já a terceira fase, o neopositivismo, possui várias matizes (o positivismo lógico, o empirismo lógico, o atomismo lógico, a filosofia analítica, o behaviorismo e o neobehaviorismo) nas quais o positivismo lógico, ligado ao Circulo de Viena, se destaca (TRIVIÑOS, 2010).

Theóphilo (2004), contudo, afirma que não há consenso das características que delimitam cada uma dessas fases. No entanto, o autor destaca a importância do enfoque das

particularidades de suas duas principais fases: o positivismo clássico e o neopositivismo; sendo o enfoque do último no matiz do positivismo lógico.

Triviños (2010) afirma que a partir das principais idéias de Comte é possível retirar alguns dos princípios fundamentais do positivismo clássico, sendo eles: (1) a relação entre os fenômenos é a base para as explicações; (2) a exaltação das observações dos fatos e; (3) a necessidade de uma teoria para nortear a ligação dos fatos.

O autor (TRIVIÑOS, 2010) ainda aponta cinco diferentes interpretações dadas por Comte para a palavra positivo: (1) real, foco no que é possível conhecer; (2) útil, objetiva o aperfeiçoamento individual ou coletivo; (3) certeza, distancia da incerteza; (4) preciso, elimina o vago e; (5) contrário ao negativo, organiza ao invés de destruir.

Em relação ao neopositivismo e ao positivismo lógico, Triviños (2010) também resume as principais características, sendo elas:

- I. Realidade formada por partes isoladas, de fatos atômicos (atomismo lógico; Russel e Wittgestein).
- II. Não aceita outra realidade que não seja fatos, que possam ser observados.
- III. Não interessam as causas dos fenômenos (não era considerada tarefa da ciência). Interessa a descoberta da relação entre as coisas. Eliminou-se a busca do porquê. O importante é estabelecer como se produzem as relações entre os fatos.
- IV. Surge a necessidade de criação de estratégias de pesquisa (questionários, escalas de atitude, escalas de opinião, entre outros) e privilegia-se a estatística (objetividade científica).
- V. Neutralidade da ciência: eliminação de colocar a busca científica a serviço das necessidades humanas para resolver problemas práticos. Estudo dos fatos, estabelecimento das relações entre eles, pela própria ciência, pelos propósitos superiores da alma humana do saber.
- VI. Rejeição à metafísica. Diferentemente do positivismo clássico, não acha que o conhecimento metafísico deva ser rejeitado porque seja falso, mas porque suas proposições carecem de significado.
- VII. Idéia de unidade metodológica para investigação dos dados naturais e sociais (regidos por leis invariáveis).
- VIII. Emprego do termo variável, que permitiu: medir relações entre os fenômenos, testar hipóteses e estabelecer generalizações. Para ser eficaz deveria ser operacionalizada (ter significado específico, verificável).

- IX. Se conhecimento é aquilo que pode ser testado empiricamente, determina-se que não pode existir qualquer tipo de conhecimento elaborado a priori.
- X. Valor (expressões culturais, não podem constituir nenhum conhecimento científico) X Fato (objeto da ciência).
- XI. Dois tipos de conhecimento verdadeiros: o empírico (achados das ciências naturais) e lógico (constituído pela lógica e pela matemática).

Mais especificamente em relação ao positivismo lógico, o mesmo autor (TRIVIÑOS, 2010) acrescenta que este formulou o princípio da verificação, que considera verdadeiro o que pode ser empiricamente verificável (confrontação da afirmação sobre o mundo e o dado).

2.2.3.3 Abordagem estruturalista

O estruturalismo, de acordo com Triviños (2010), teve sua origem no início do século XX. Entre seus principais representantes estavam F. Saussure (linguística), Lèvy-Strauss (etnologia), Vigotski e J. Piaget (psicologia).

Para discutir sobre essa abordagem, Triviños (2010, p. 80), primeiramente, analisa a palavra estrutura com o intuito de um maior esclarecimento e o faz da seguinte forma:

A estrutura é própria de todos os fenômenos, coisas, objetos e sistemas que existem na realidade. É uma forma interior que caracteriza a existência do objeto. Ela preserva a unidade que peculiariza a coisa através das conexões estáveis que se estabelecem entre os diferentes elementos que as constituem.

Nesse sentido, o autor afirma que o estruturalismo seria, então, a abordagem metodológica que possibilita a captura da realidade por meio da descoberta da estrutura do fenômeno, sendo esta composta pelas ligações determinantes que constituem a essência do próprio fenômeno.

Similarmente, em relação ao estruturalismo, Demo (1995, p. 172) afirma:

Uma das marcas mais profundas do estruturalismo é a acentuação firme de que o conhecimento da realidade se realiza plenamente apenas quando atinge nela elementos constituintes em nível de constantes supratemporais e supra-espaciais.

Dessa forma, o autor destaca que essa abordagem está intimamente ligada à “essência” de um problema, ou seja, busca por detrás da realidade superficial observada fazer uma análise profunda com o intuito de identificar formas estruturais constantes que constituem essa realidade. Demo (1995) ainda destaca que o estruturalismo enfoca o aspecto relacional da estrutura que permite o conhecimento da realidade. Sendo, assim, constante a relação entre os elementos em si, pois estes podem variar enquanto as relações permanecem constantes.

Outro aspecto destacado pelo referido autor é o carácter formalizante dessa abordagem. Contudo, esta se diferencia do formalismo, que opõe o conceito ao abstrato e privilegia o segundo. Por consequência, para o estruturalismo, forma e conteúdo são de mesma natureza, sendo a análise feita com o cuidado de não se desprezar o conteúdo. Já no formalismo, o conteúdo acaba por se perder, pois a forma é o aspecto predominantemente analisado e este é concebido separadamente.

Em se tratando de pesquisas que utilizam essa abordagem na contabilidade, bem como afirma e evidencia Theóphilo (2004), estas trariam considerável subsídio para o estudo de diversos problemas nesta área. Bem como salienta o referido autor, dentre outras possibilidades, poderiam abranger estudos relacionados às questões relativas à comparação de normas contábeis de diferentes países, debate de elementos culturais e comportamentais ligados ao desenvolvimento e utilização de informações contábeis. Mais especificamente, no presente estudo, na construção de modelos e agrupamento de diferentes países de acordo com as suas características e similaridades, bem como a comparação da contabilidade (práticas e normas) e a discussão de variáveis que influenciam a contabilidade dos diferentes países como fundamentos para a classificação dos países em grupos.

2.2.3.4 Abordagem sistêmica

Triviños (2010) afirma que a origem do enfoque sistêmico está na teoria geral dos sistemas desenvolvida por Bertalanffy (1901-1972). Por meio dessa teoria é possível analisar os fenômenos que constituem os sistemas. Partindo do conceito de sistemas abertos, aqueles que estão em contínua interação com o meio, pode-se dizer que, além de considerar as relações internas existentes no sistema, a abordagem sistêmica também se apoia na idéia de que os sistemas estão inseridos e se relacionam com o meio externo.

Demo (1995, p. 205) destaca alguns pontos centrais e caracterizadores do conceito de sistema:

- a) A complexidade dos elementos componentes apresenta algum nível de inter-relação; [...]
- b) Cada elemento se relaciona pelo menos com alguns outros; portanto, a causalidade não é tão estrita; [...]
- c) O sistema pressupõe o conceito de estabilidade, porque a inter-relação não se articula num ambiente de caos.
- d) O elemento de estabilidade persistente fornece a base para a idéia vulgar de que o sistema tenderia a voltar ao equilíbrio, sempre que o perde por injunções do meio-ambiente.

Não obstante, o referido autor afirma que o conceito de sistema é ligado a duas principais dimensões: um todo, inter-relacionado, e o todo, que organiza as partes. Assim, Demo (1995, p. 206) destaca que no sistemismo “o todo é maior que a soma das partes”. Por isso, apesar de sua semelhança com o estruturalismo, estes diferem devido ao fato do estruturalismo admitir a necessidade da síntese.

2.2.3.5 Abordagem fenomenológica

A fenomenologia tem origem na obra de Edmund Husserl (1859-1938) intitulada “Investigações Lógicas”, no início do século XX (MOREIRA, 2004). De acordo com Triviños (2010), as bases para a fenomenologia de Husserl talvez se amparem em Platão, Leibnitz, Descartes e Brentano. Tal movimento filosófico desenvolveu ramificações dadas por Alfred Schutz (1899-1959), Martin Heidegger (1889-1976), Maurice Merleau-Ponty (1908-1961), entre outros. Diante das diferentes linhas de evolução dessa corrente filosófica e suas particularidades, optou-se por focar as suas características principais gerais, bem como os princípios básicos propostos por Husserl e suas releituras feitas pelos demais da área.

Para se obter uma idéia inicial sobre o que é a fenomenologia, há de se destacar o seu significado etimológico: sua definição é derivada de duas palavras de raiz grega: (1) *phainomenon*, que significa aquilo que se mostra a partir de si mesmo e; (2) *logos*, que se traduz como ciência ou estudo. De acordo com Moreira (2004, p. 227), a fenomenologia seria, portanto, “[...] o estudo ou a ciência do fenômeno, que no sentido mais genérico, compreende tudo aquilo que parece, que se manifesta ou se revela por si mesmo”.

Ademais, o autor destaca que o objeto primário da fenomenologia, portanto, seria a captura do fenômeno da forma como este se mostra à consciência, e esta seria dada por meio de sua apreensão, análise e descrição. Desse modo, incluiria também, sentimentos, pensamentos, desejos e vontades. Nesse sentido, o referido autor aponta que a fenomenologia dá destaque à experiência vivida.

Triviños (2010, p. 43) também afirma que a fenomenologia é o estudo das essências, “É um ensaio de uma descrição direta de nossa experiência tal como ela é, sem nenhuma consideração com sua gênese psicológica e com as explicações causais que o sábio, o historiador ou o sociólogo podem fornecer dela”. Ou seja, o conhecimento deriva da visão pessoal e da experiência vivida do mundo; contudo, para se obter a essência, o fenômeno como é dado à consciência, deve abster-se de crenças, valores ou pré-conceitos. Sendo a

essência, portanto, um dos conceitos primordiais à compreensão da fenomenologia (MOREIRA, 2004).

Nesse sentido, outro aspecto focado por Husserl foi a atitude fenomenológica. Assim, para se capturar a essência é necessário deslocar-se da atitude natural, que seria a crença e o julgamento que os objetos são exteriores e reais, para a atitude fenomenológica, que o mundo é aquele dado à consciência (não julga como sendo real ou não). Husserl ainda propõe duas noções que auxiliariam atingir a atitude fenomenológica: a redução fenomenológica e a redução eidética. (MOREIRA, 2004)

A redução fenomenológica, também chamada de *epoqué*, de acordo com Moreira (2004), é o método básico da investigação fenomenológica na qual há a “suspensão do julgamento”. O citado autor (MOREIRA, 2004, p. 229) afirma, então, que:

Nesse método, suspendemos nossas crenças na tradição e nas ciências, com tudo que possam ter de importante ou desafiador: são colocados entre parêntesis, juntamente com quaisquer opiniões, e também todas as crenças acerca da existência externa dos objetos da consciência.

Já a redução eidética, também de acordo com o mesmo autor, busca a essência por meio do *eidós* (forma) do objeto estudado, há a busca de uma estrutura invariante eliminando tudo o que não seja essencial. Moreira (2004, p. 229) também afirma que:

Para atingir a essência, a redução eidética usa o chamado “método da variação livre”. Começa-se sempre com um objeto concreto, que é variado imaginativamente em diferentes aspectos. As limitações dessas variações são o efetivamente dado, e o próprio *eidós*, a própria essência. As séries de variações se superpõem e o aspecto no qual se superpõem é a essência.

Theóphilo (2004) e Moreira (2004) apontam a dificuldade do transporte desse método fenomenológico da filosofia para o domínio da pesquisa. Isso porque no primeiro caso o conhecimento é pessoal, onde a apreensão do fenômeno é obtida pelo fenomenólogo. Já na pesquisa empírica, geralmente o pesquisador não é o sujeito que vivencia e apreende o fenômeno, sendo a coleta de dados feita e obtida em segunda mão. Portanto, Moreira (2004) lista como principais técnicas de coleta de dados no método fenomenológico: as entrevistas, as descrições escritas de experiências pelo próprio participante, relatos autobiográficos e observação participante.

Apesar da complexidade apontada, o referido autor destaca a importância e incentiva o uso desse método de pesquisa fenomenológico quando se quer dar destaque à experiência de vida das pessoas.

2.2.3.6 Abordagem dialética

A dialética, na antiguidade, era considerada a arte do diálogo, que possibilitava a construção de conceitos, suas diferenciações e teses por meio da argumentação (KONDER, 1981). Apesar de não haver um consenso a respeito de seu fundador, acredita-se que seja Zênon de Eléa (aprox. 490-430 a. C.) ou Sócrates (469-399 a. C.). Contudo, sob uma perspectiva moderna, o significado da dialética é distinto. Nesse sentido, Konder (1981, p. 7) afirma que a dialética “[...] é o modo de pensarmos as contradições da realidade, o modo de compreendermos a realidade como essencialmente contraditória e em permanente transformação”.

Primeiramente, antes de se buscar caracterizar a dialética, é necessário destacar que não existe “a” dialética ou uma corrente de defensores única. Na realidade, o que se encontra são dialéticas diferentes, divergentes e até mesmo contraditórias. (DEMO, 1995). Contudo, apesar dessas variadas concepções, Bruyne, Herman e Schoutheete (1982) acreditam ser possível identificar características comuns a toda abordagem dialética. Nesse sentido, esses autores (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1982, p. 65) enumeram as seguintes características:

1. Ele visa simultaneamente os conjuntos e seus elementos constitutivos, as totalidades e suas partes, é ao mesmo tempo análise e síntese, é movimento reflexivo do todo às partes e reciprocamente.
2. É sempre negação, porque nega as leis da lógica formal (identidade; não-contradição; terceiro excluído) na medida em que as hipóteses e os fatos que esta permite analisar são abstraídos do conjunto concreto que os ultrapassa (uma totalidade englobante). Nenhum elemento (por exemplo, uma proposição) é idêntico a si mesmo do ponto de vista dialético. Ele nega tudo o que é pura abstração, separando do concreto. Recusa tudo o que está estritamente submetido a etapas de um percurso.
3. É um abalo de todo o conhecimento rígido, de todo conceito mumificado, mostra que todos os elementos do mesmo conjunto condicionam-se reciprocamente numa infinidade de graus intermediários entre os termos opostos.

Segundo esses mesmos autores, a dialética pode focar três concepções: (1) aspecto ontológico, sentido objetivo, apresentaria o movimento concreto, natural e sócio-histórico da realidade estudada; (2) método filosófico geral, sentido subjetivo, relacionado à lógica do pensamento que capacita a obtenção do conhecimento dos processos históricos de mudança e dos conflitos sociais e; (3) metodologia das ciências sociais, sentido metodológico, que relaciona o objeto construído por uma ciência, método empregado e objeto real.

Dentro da primeira concepção apresentada (plano ontológico), a dialética está compreendida na própria essência de um conteúdo, e tem como intuito a investigação das

causas internas (razões das mudanças) de seu progresso. Isso porque as causas externas possibilitariam apenas mudanças mecânicas (quantitativas) das coisas e fenômenos, e não mudanças qualitativas (modificações causadas pelas causas internas). Cabe destacar que, dentro dessa abordagem, há constante mudança da representação do real, o que resulta das perspectivas renovadas. Porém, deve-se lembrar de que estas se renovam também devido às constantes alterações da matéria e conseqüentemente o próprio objeto a analisado. (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1982)

Ainda se referindo à dialética como movimento objetivo e diante das contribuições de diferentes filósofos à dialética, Hegel se destaca por introduzir o conceito de superação dialética. Konder (1981) afirma que este utilizou a palavra *aufheben* (suspender em alemão) para se referir à superação dialética. Este autor ainda destaca que a expressão pode ter três significados distintos: (1) negar, anular, cancelar; (2) erguer alguma coisa e mantê-la erguida com o intuito de protegê-la e; (3) elevar a qualidade, promover a passagem de algo para um plano superior. Nesse sentido Konder (1981, p. 26) afirma que:

Hegel emprega a palavra com os três sentidos diferentes ao mesmo tempo. Para ele, a superação dialética é simultaneamente a negação de uma determinada realidade, a conservação de algo de essencial que existe nessa realidade negada e a elevação dela a um nível superior.

Apesar de sua relevante contribuição, a crítica a Hegel estava baseada no fato desse filósofo ser idealista e subordinar o processo de mudança da realidade material ao que chamava de Idéia Absoluta, o que obscurecia suas argumentações. Todavia, a partir de sua linha de pensamento, Marx (1818-1883) e Engels (1820-1895) desenvolveram suas idéias e o superaram dialeticamente. Tais filósofos preocupavam-se em defender o caráter materialista da dialética. (KONDER, 1981)

Demo (1995), ao discursar sobre dialética, considera como hipótese inicial que toda formação social (fase: nível discernível de organização social ou o aspecto formativo histórico/unidade dos contrários) possui contradição mínima suficiente para que seja superável historicamente. Apesar de não haver consenso em relação a essa afirmativa, o autor ainda destaca que essa é caracterizada pela constante transição, pois há um caráter dinâmico da realidade social.

Diante dessa perspectiva, Demo (1995) destaca que não há, portanto, fase final (definitiva); já que o novo acaba superando o antigo. Sendo essa dinâmica da realidade social, por conseguinte, fruto do antagonismo. Conseqüentemente, para este autor, o esquema básico que caracteriza a dialética é: tese, antítese e síntese. Desse modo, para o referido autor

(DEMO, 1995, p. 92), a dialética está associada à idéia da unidade dos contrários “[...] repelem-se porque um necessita do outro, e vice-versa”.

De acordo com Konder (1981), Engels resumiu as leis gerais da dialética em três: (1) lei da passagem da quantidade à qualidade, que afirma que o processo de mudança das coisas passa por períodos lentos (alterações quantitativas) e períodos de aceleração (alterações qualitativas/mudanças radicais); (2) lei da interpenetração dos contrários, que caracteriza a realidade como a totalidade (unidade) formada por elementos que se opõem (contrários) e coexistem, bem como suas relações; é justamente essa contradição a origem da dinâmica e desenvolvimento de coisas e fenômenos e; (3) lei da negação da negação, que explica o movimento geral da realidade caracterizado pela conexão entre o novo e o antigo; ou seja, o novo é a negação do antigo e aquele é negado por outro novo.

Contudo, este mesmo autor destaca que reduzir as leis dialéticas à apenas aquelas descritas por Engels seria, no mínimo, contraditório, já que a dialética é caracterizada pela constante mudança. Portanto, este autor adverte a utilização de precauções ao se basear somente nessas leis.

2.2.4 Pólo 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. Portanto, 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 foco da metodologia de pesquisa encontra-se nas filosofias associadas com a escolha do método de pesquisa.

Martins e Theóphilo (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 *méthodos*) é o caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo”. Diferentemente dos autores anteriores, estes autores acreditam que o equívoco da utilização desses termos não leva a maiores problemas, apesar das diferenças destacadas.

Na mesma linha de pensamento dos autores acima descritos, Phophalia (2010) também faz essa diferenciação entre método e metodologia de pesquisa e esclarece que o primeiro encontra-se dentro do escopo do segundo. Nesse sentido, quando nos referimos à

metodologia, faz-se necessário não apenas falarmos dos métodos de pesquisa, mas também da lógica por detrás dessa escolha, seus motivos e do porquê dessa opção em detrimento de outros métodos. O referido autor ainda destaca a importância dessa elucidação frente à necessidade de uma maior capacidade de avaliação dos resultados da pesquisa por parte de outros e do próprio pesquisador (PHOPHALIA, 2010).

Essa distinção pode ser notada através das pesquisas de Fülbier e Sellhorn (2008) e Oler, Oler e Skousen (2009)⁷; 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.

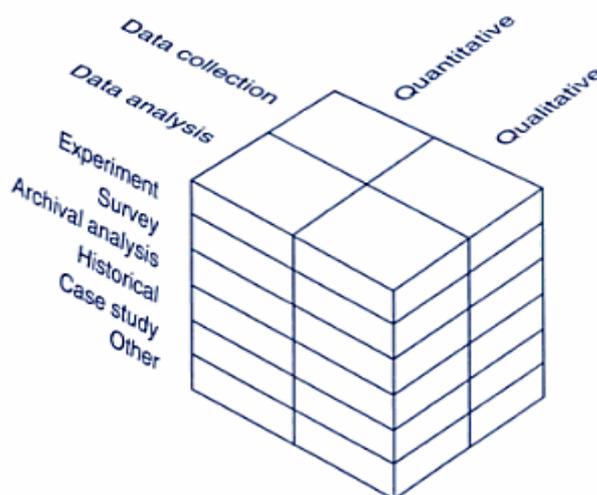
Em relação ao pólo técnico, Bruyne, Herman e Schoutheete (1982) afirmam que este “controla a coleta dos dados, esforça-se por constata-los para poder confrontá-los com a teoria que os suscitou”. Neste sentido, bem como em Martins e Theóphilo (2009), os aspectos técnicos da pesquisa serão tratados com base no delineamento, no planejamento e no esboço, ou seja, o *design* da pesquisa. Mais especificamente, a denominação mais apropriada talvez seja estratégias de pesquisa.

Walliman (2005) subdivide os métodos de pesquisa em método de coleta de dados e métodos de análise de dados. Contudo o autor destaca que esses dois métodos estão indissociavelmente ligados às estratégias de pesquisa e também ligados entre eles. O autor mostra esse raciocínio através de um diagrama representado na seqüência (Figura 3). 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.

⁷ Oler, Oler e Skousen (2009) parecem utilizar as duas terminologias como sinônimos. Contudo, de acordo com Smith (2003), pode-se caracterizar o enfoque do estudo desses autores como metodologia de pesquisa. Isso porque os autores se propõem a analisar as fontes de citação dos artigos dos periódicos analisados.

Apesar de Theóphilo (2007) ponderar sobre a existência de diversas propostas de classificação de *design* de pesquisa, o autor propõe a seguinte classificação para as estratégias de pesquisa: Experimento, Quase-Experimento, Levantamento, Estudo de Caso e Pesquisa-Ação.

Figura 3: Diagrama matriz: estratégias de pesquisa⁸



Fonte: Walliman (2005, p. 272)⁹

Diante das diversas classificações adotadas por diferentes autores é necessário optar por uma delas. Como o presente estudo é baseado no estudo de Fülbier e Sellhorn (2008), a classificação das estratégias de pesquisa (chamadas pelos autores de métodos de pesquisa) será feita nas seguintes categorias: empírico-documental; experimento empírico; campo empírico ou estudo de caso; levantamento empírico; não empírica analítica e; não empírica teórica. A descrição detalhada de cada um desses métodos de pesquisa é apresentada no anexo B.

Yin (2001) 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

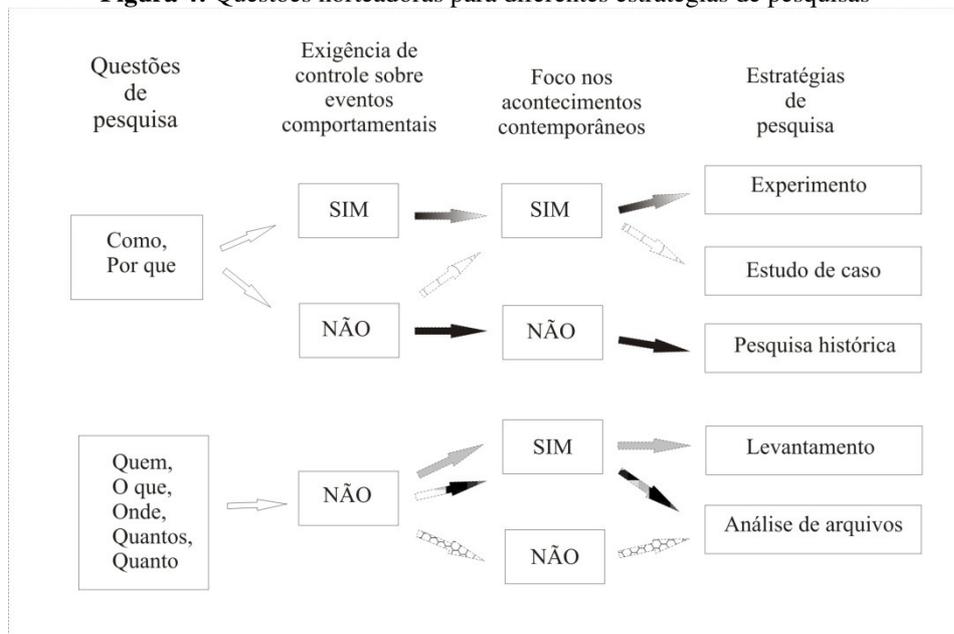
⁸ “Links between perspectives: matrix diagram”

⁹ “Quantitative”: quantitativo”. “Qualitative”: qualitativo. “Data collection”: coleta de dados. “Data analysis”: análise de dados. “Experiment”: experimento. “Survey”: levantamento. “Archival analysis”: análise documental. “Historical”: histórica. “Case study”: estudo de caso. “Other”: outros.

e (c) no grau de enfoque em acontecimentos históricos em oposição a acontecimentos contemporâneos.

Para ilustrar a relação dessas condições propostas por este autor com as estratégias de pesquisa foi elaborada a Figura 4, adaptada de Yin (p. 24), a seguir:

Figura 4: Questões norteadoras para diferentes estratégias de pesquisas



Fonte: Figura desenvolvida a partir de Yin (2001, p. 24)

Ainda, dentre as condições listadas, este autor 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 (B.2) dos artigos (Apêndice B).

Para se diferenciar as estratégias de pesquisa é necessário avaliar primeiramente os diferentes tipos de questões de pesquisa. Resumidamente, as questões do tipo “como” e “por que” poderiam levar a utilização de pesquisas históricas, estudos de caso e experimentos; enquanto questões do tipo “o que”, “onde”, “quantos” e “quanto” tenderiam a delineamentos como levantamentos e análises de arquivos.

Yin (2001) afirma que questões do tipo “o que” poderiam ser utilizadas por qualquer uma das estratégias propostas quando de caráter exploratório; contudo, quando esse tipo de pergunta estiver alinhado com perguntas como “quanto” ou “quantos” fornecerá as estratégias de levantamento ou análise de arquivos. Diante da possibilidade desse segundo tipo ser mais provável (YIN, 2001), a figura destaca apenas esse enfoque para uma melhor visualização e entendimento.

Contudo, cabe destacar que essas condições e relações propostas por Yin (2001) mostram possíveis tendências de determinados delineamentos de pesquisa para variados tipos de questões. Não sendo, portanto, uma análise exaustiva; necessitando de uma análise mais detalhada para a confirmação da classificação, como é feita no presente estudo.

2.2.4.1 Pesquisa documental

Primeiramente, ao se discutir sobre pesquisa documental, é necessário fazer uma distinção desta com a pesquisa bibliográfica. Isso porque estas são confundidas devido às suas similaridades na utilização de documentos para o seu desenvolvimento. Nesse sentido, Diehl e Tatim (2004, p. 59) afirmam:

Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam tratamentos analíticos, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o propósito do trabalho.

Nota-se, portanto, que o foco e objetivo da utilização dos documentos são distintos em ambos os delineamentos. Na pesquisa bibliográfica as fontes de informação são secundárias e servem como base para, a partir do que “já foi dito” (livros, teses, artigos, entre outros documentos já publicados sobre o tema), debater sobre determinado assunto sob uma diferente abordagem (MARCONI; LAKATOS, 2010). Já a pesquisa documental utiliza documentos como objeto de estudo para atender a finalidade proposta.

Para caracterizar a pesquisa documental na área de contabilidade, Smith (2003, p. 142) primeiramente determina o escopo do termo “documental” como sendo fontes de informações de natureza primária e secundária como “[...] documentos históricos, textos, artigos de periódicos, demonstrações de empresa, evidenciações das empresas, entre outros”¹⁰. Nesse sentido, o autor especifica que esse tipo de pesquisa na área contábil poderia ser caracterizado pela análise fundamental de números contábeis bem como análise de conteúdo de narrativas de evidenciações e normas contábeis como base para o desenvolvimento de uma teoria contábil (SMITH, 2003).

Diante do fato de que os outros delineamentos de pesquisa também são caracterizados pela utilização de fontes de informações similares ou até mesmo idênticas às aqui referidas e frente a delimitação dada por Smith (2003), bem como a sua crença de que essa classificação geralmente está aquém dessa demarcação; no presente estudo serão classificados como

¹⁰ Tradução nossa. Texto original, Smith (2003, p.142): “(...) *historical documents, texts, journal articles, corporate annual reports, company disclosures, etc*”.

pesquisas documentais apenas aquelas que estão de acordo com a posição dada por Smith (2003) bem como afirmam terem feito Fülbier e Sellhorn (2008) em seu estudo.

Ademais, bem como sugere Libby (1981, apud SMITH, 2003), os estudos econométricos que utilizam dados documentais, na sua essência, tem natureza experimental. Isso porque, apesar de geralmente não buscarem encontrar relações causais entre variáveis, essas pesquisas objetivam investigar relações de associação e correlações entre variáveis (SMITH, 2003). Desse modo, ainda que tenham a manipulação de variáveis limitada (SMITH, 2003), por possuírem essa natureza experimental, acredita-se que seriam melhor classificadas como quase-experimentos ao invés de pesquisas documentais.

2.2.4.2 Experimento

Kidder (1987) aponta como principais características dos experimentos o foco na análise causal, a força da validade interna (possibilidade de identificar relações causais precisamente), a manipulação e controle de variáveis e o controle da influência de variáveis estranhas aos propósitos do estudo. O autor ainda afirma que este pode ser considerado o delineamento mais propício para o estudo e investigação das relações causais. Isso porque esta estratégia de pesquisa permite a análise causal devido à distribuição aleatória dos sujeitos pelas condições experimentais, característica definidora de um experimento.

A força da validade interna dos experimentos está relacionada ao controle que o pesquisador tem sobre as variáveis e sujeitos. Portanto, aumentando o controle aumenta-se a validade interna. No entanto, este aumento de controle pode prejudicar a validade externa (possibilidade de ampliar seus resultados para além dos limites do estudo); pois este se torna menos natural e, conseqüentemente, menos generalizável (KIDDER, 1987).

O foco de estudos dos experimentadores, de acordo com este mesmo autor (KIDDER, 1987), são as variáveis que podem ser manipuláveis. Desse modo, a manipulação e controle de variáveis também é característica fundamental de um experimento. Kidder (1987) também destaca que estes pesquisadores podem ter o controle de variáveis estranhas aos propósitos do estudo, e esta pode ser obtida tanto pela manutenção das outras variáveis constantes quanto pela distribuição aleatória dos sujeitos pelos tratamentos experimentais.

Como principal vantagem este autor indica a possibilidade de controle de variáveis e a identificação de relações causais entre as variáveis estudadas, de forma que nenhum outro delineamento poderia fornecer e, como desvantagens desse delineamento de pesquisa, este autor aponta a maximização da validade interna à custa da validade externa ou generalização

dos resultados, a representação que se distancia dos processos naturais, a utilização de substitutos do fenômeno real e a fraca representatividade dos sujeitos da pesquisa (KIDDER, 1987).

2.2.4.3 *Quase-experimento*

Os quase-experimentos geralmente são aplicados quando a utilização de distribuição aleatória e o controle de laboratório são inviáveis e quando objetiva-se analisar relações de causa e efeito. Nesse sentido, diferentemente dos experimentos, esse delineamento não possui distribuição aleatória nem grupos de controle. Desse modo, a comparação das condições de tratamento é alcançada por meio de grupos não equivalentes ou os mesmos sujeitos antes do tratamento (KIDDER, 1987).

Kidder (1987, p. 35), portanto, afirma que, apesar dessas diferenças em relação aos experimentos, ainda se pode “[...] observar o que ocorre, quando ocorre e a quem ocorre [...]” Este autor ainda destaca que uma das principais vantagens desse delineamento comparado àquele é a possibilidade de se pesquisar tratamentos sociais que ocorrem naturalmente.

O referido autor menciona que os quase-experimentos abrangem uma infinidade de diferentes delineamentos e, em sua obra (KIDDER, 1987), discute três tipos: delineamentos de série temporal descontínua, delineamento da análise de descontinuidade da regressão e delineamento de pré e pós-teste com grupo de controle não equivalente.

De acordo Kidder (1987), as principais características do delineamento de série temporal descontínua são:

1. Possibilidade de examinar a tendência dos dados antes do tratamento, no momento da intervenção e após o tratamento;
2. A principal ameaça à validade é a “história”;
3. Frequentemente se baseia em dados de arquivos;
4. Analisa o efeito de uma única pessoa ou grupo e compara observações feitas antes e após o tratamento.

Nota-se, portanto, que esse delineamento seria mais facilmente utilizado quando utiliza banco de dados, o que ocorre geralmente, porque este requer um grande número de pontos de dados para a sua análise. Já o delineamento da análise de descontinuidade da regressão possui as seguintes características (KIDDER, 1987):

1. Longa série de grupo de controle;
2. Delineamento de corte transversal (*cross-sectional*);

3. Há a possibilidade de comparação e análise com grupos não-tratamento para destacar quais as diferenças que ocorrem naturalmente entre eles;
4. Os grupos são classificados ou ordenados segundo um critério;
5. Delineamentos longitudinais: analisa os efeitos do tratamento olhando através de muitos grupos e compara aqueles acima do ponto limite com os abaixo deste.

Kidder (1987, p. 44) ainda enfatiza, a despeito desses dois delineamentos anteriormente expostos, o seguinte:

Os delineamentos de série temporal e da análise da descontinuidade da regressão atingem seu alto nível de interpretabilidade graças ao acréscimo de observações. A série temporal acrescenta observações ao longo do tempo – estendendo a observação para diante e para trás. O delineamento de análise de descontinuidade da regressão acrescenta observações projetadas através de diferentes grupos, todos no mesmo momento.

Portanto, a principal vantagem desses tipos de pesquisa é o extenso número de observações para testar hipóteses rivais, que possibilitam tanto a comparação das observações antes e depois dos tratamentos, quanto a análise de tendências verificadas com as reais. Contudo, apresenta como principal desvantagem o alto custo de coleta de dados, caso estes ainda não existam em arquivos. (KIDDER, 1987)

De acordo com esse mesmo autor (KIDDER, 1987, p.44), o delineamento pré e pós-teste com grupo-controle não equivalente possui as seguintes peculiaridades:

1. Não inclui série de observações nem ao longo do tempo nem entre grupos;
2. É uma combinação com grupo estático com o pré-experimento de pré e pós-teste com um grupo;
3. Inclui informações de pré-teste sobre os níveis de linha de base existentes nos grupos e fornece um grupo controle (preexistente ou pré-selecionado);
4. Possibilidade de medir diferenças preexistentes entre grupos.

O mesmo autor ainda defende que dentre as vantagens desse método está o seu custo mais baixo, sendo que este é mais viável quando se coleta os próprios dados. (KIDDER, 1987)

De uma maneira geral, esses delineamentos diferem dos experimentos devido a seu caráter menos intrusivo, pois permite a ocorrência dos processos de seleção natural. Também, apesar de não aplicar a distribuição aleatória dos tratamentos dos efeitos rivais (principalmente a seleção), fornecem uma maior validade externa comparada àquele.

2.2.4.4 Pesquisa de campo e estudo de caso

Marconi e Lakatos (2010, p. 69) afirmam que a pesquisa de campo “Consiste na observação de fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que se presumem relevantes, para analisá-los”. Assim, tais autores destacam também que esse tipo de pesquisa é utilizado com a finalidade de obter informações e desenvolver conhecimentos que subsidiem à obtenção de resposta a problemas, comprovação de hipóteses e descobertas de fenômenos novos e suas relações. Contudo, não deve ser confundido com mera coleta de dados, pois naquele é essencial o planejamento e a utilização de controles que norteiam a coleta de dados (MARCONI; LAKATOS, 2010).

Smith (2003) ressalta a confusão feita entre esse tipo de pesquisa e o delineamento de estudo de caso. Este autor salienta que o primeiro é mais amplo que o segundo, sendo compreendido por estudos mais gerais de atividades sociais dentro do campo. Já o segundo, conforme o mesmo autor, está ligado ao foco na unidade de análise, que poderia ser um departamento, uma companhia, um setor ou um país.

Diehl e Tatim (2004) caracterizam o estudo de caso pela sua profundidade e exaustão na análise que tem o foco em um (ou poucos) objeto(s) de pesquisa. Assim, tais autores acrescentam que esse tipo de estudo fornece um vasto e detalhado conhecimento do que se objetiva estudar. É por esse motivo que geralmente essa estratégia de pesquisa utiliza diversas fontes de coleta de dados como evidências documentais, dados de entrevista, observação direta e observação participante (SMITH, 2003).

Para Cooper e Morgan (2008) esse delineamento de estudo de caso seria útil quando: (1) objetiva-se estudar fenômenos complexos e dinâmicos em que diversas variáveis estão envolvidas; (2) o enfoque é em práticas atuais e se quer um maior detalhamento das informações de importantes atividades, podendo ser ordinárias, não usuais ou raras e; (3) o contexto torna-se fundamental, já que afeta os fenômenos sendo estudados. Desse modo, devido ao fato de fornecerem uma detalhada e vasta fonte de informações, ela é útil na elaboração de questões, desenvolvimento e teste de teorias, bem como diretriz para a solução de problemas (COOPER; MORGAN, 2008).

Os autores supracitados ressaltam que esse tipo de pesquisa não é amplamente utilizado na contabilidade. Para eles, esse fato pode estar relacionado à idéia errônea de que este fornece apenas idéias e material para ser empregado em outras pesquisas, ensino ou

desenvolvimento de hipóteses para serem testadas por métodos estatísticos; a seleção e coleta de dados podem ser enviesadas pela possibilidade de serem conduzidas pelas referências do pesquisador à determinada teoria; a dificuldade de replicar a mesma pesquisa em outras épocas, contextos ou por outras pessoas; e por alguns periódicos de renome terem preferências de outros tipos de delineamento e métodos que aparentem ser mais objetivos, replicáveis e generalizáveis (COOPER; MORGAN, 2008).

2.2.4.5 Levantamento

De acordo com Kidder (1987, p. 49) os delineamentos de pesquisa de levantamento objetivam estudar “[...] fenômenos que influenciam as interações entre as pessoas em sua vida diária”. Contudo, na contabilidade, talvez essa estratégia de pesquisa objetiva principalmente estudar fenômenos que influenciem a adoção de determinados procedimentos contábeis e bem como questiona Brownell (1995) seja mais amplamente utilizado pelas pesquisas de gerenciamento contábil. Isso porque, bem como afirma Diehl e Tatim (2004), esse delineamento busca analisar o comportamento de determinado grupo de pessoas ou população por meio do questionamento direto. Esses autores ainda esclarecem que a partir da coleta dessas informações a respeito do problema analisado e com o auxílio de análise quantitativa é possível desenvolver conclusões acerca do tema enfocado.

Smith (2003) lista como meios pelos quais o questionamento direto utilizado por essa estratégia de pesquisa pode ser conduzido: correio, telefone, *e-mail* e entrevistas por meio da *internet* ou presenciais. Este autor ainda destaca que os métodos predominantes são os questionários por correspondência e entrevistas pessoais. Contudo, devido ao desenvolvimento das tecnologias de informação, esta tendência pode estar se alterando.

Kidder (1987) aponta como principais características desse tipo de pesquisa: (1) a coleta de dados de toda ou parte de uma população (conjunto de pessoas que se deseja generalizar os resultados); (2) o foco na análise da incidência relativa, distribuição e inter-relação de fenômenos (naturais); (3) em princípio, não há a busca de inferências causais e; (4) o planejamento de questionários é feito antecipadamente (o instrumento padronizado permite a avaliação de incidências e distribuições, bem como a relação entre variáveis).

Nessa mesma linha de raciocínio, Smith (2003) ainda destaca a oportunidade dada por esse delineamento de estudo rigoroso das relações entre as variáveis que se deseja estudar. Apesar de a validade interna ser comprometida, a validade externa é maior devido ao realismo dos fenômenos estudados. Em relação à validade interna, Brownell (1995) atenta para a

necessidade de um bom embasamento teórico quando se deseja analisar as relações causais através desse delineamento. A teoria também é essencial para o desenvolvimento do instrumento de pesquisa deste (SMITH, 2003).

Dentre as suas principais vantagens está a possibilidade de quantificação e o aumento de sua validade externa mediante a utilização de planos de amostragem probabilística (DIEHL; TATIM, 2004; KIDDER, 1987). As principais limitações são: reduzida profundidade na análise de sentimentos ou interpretações dos informantes, da estrutura e dos processos sociais e limitada apreensão do processo de mudança.

2.3 Bibliometria

Acredita-se que o termo “bibliometria” foi criado pelo belga Paul Otlet e está relacionado à introdução de métodos quantitativos a análises bibliográficas (DA FONSECA, 1986). Contudo, bem como afirmam Santos e Kobashi (2009, p. 157), para os autores de origem Anglo-Saxônica o seu criador foi Pritchard que defendia que a bibliometria é o “[...] conjunto de métodos e técnicas quantitativos para a gestão de bibliotecas e instituições envolvidas com o tratamento de informações”.

Nicholas e Ritchie (1978) destacam a importância dos estudos bibliométricos como fontes de informações para a predição de enfoques e abrangências futuras da produção de documentos em determinada área de conhecimento. Isso porque, de acordo com os autores citados, informações relacionadas às taxas de crescimento e tendências [como, por exemplo, estatísticas sobre os países de origem, temas, estruturas, métodos, bem como as suas distribuições (locais de publicação)] podem apontar fragilidades ou áreas passíveis de melhorias.

Dentro da área de bibliometria, de acordo com Vanti (2002), destacam-se três principais leis: a Lei de Lotka (Lei do Quadrado do Inverso), que mede a produtividade dos autores; a Lei de Zipf (Lei do Mínimo Esforço), que mede a frequência de palavras em um documento e; Lei de Bradford (Lei de Dispersão), que mede a produtividade das revistas. Egghe e Rosseau (1990, p. 297) afirmam que essas leis são guiadas pelo *success-breeds-succes principle* (SBS), que determina que “quanto mais itens uma fonte tem, maior será a

probabilidade que esta fonte irá produzir outro item; ainda que sempre haja uma (pequena) probabilidade que a fonte com nenhum item irá produzir o primeiro item”¹¹.

Em relação à Lei de Bradford, Araújo (2006, p.14) afirma que Bradford objetivava analisar a extensão das publicações em determinado tema específico nos periódicos destinados a outros assuntos, sendo “a distribuição dos artigos em termos de variáveis de proximidade ou afastamento”. Assim, o referido autor descreve essa lei da seguinte forma (ARAÚJO, 2006, p. 15):

Se dispormos periódicos em ordem decrescente de produtividade de artigos sobre um determinado tema, pode-se distinguir um núcleo de periódicos mais particularmente devotados ao tema e vários grupos ou zonas que incluem o mesmo número de artigos que o núcleo, sempre que o número de periódicos existentes no núcleo e nas zonas sucessivas seja de ordem 1: n : n^2 : n^3 Assim, os periódicos devem ser listados com o número de artigos de cada um, em ordem decrescente, com soma parcial. O total de artigos deve ser somado e dividido por três; o grupo que tiver mais artigos, até o total de 1/3 dos artigos, é o “core” daquele assunto. O segundo e o terceiro grupo são extensões. A razão do número de periódicos em qualquer zona pelo número de periódicos na zona precedente é chamada de “multiplicados de Bradford” (B_m): à medida que o número de zonas for aumentando, o B_m diminuirá.

Essa lei está ligada à dispersão do conhecimento. Assim, é utilizada para identificar quais os periódicos que mais publicam determinado tema. Já a Lei de Zipf está relacionada à frequência de palavras em um texto. De acordo com Araújo (2006, p.17), essa lei determina que:

(...) se listarmos as palavras que ocorrem num texto em ordem decrescente de frequência, a posição de uma palavra na lista multiplicada por sua frequência é igual a uma constante. A equação para esse relacionamento é: $r \times f = k$, onde r é a posição da palavra, f é a sua frequência e k é a constante.

De acordo com o princípio do menor esforço, há uma tendência, por parte dos autores, de utilização de uma mesma palavra variadas vezes ao longo do texto. Ou seja, o mínimo esforço está relacionado à variedade das palavras utilizadas. Assim, de acordo com essa lei, as palavras que mais aparecem no texto indicam o assunto do documento. (ARAÚJO, 2006)

Já em relação à Lei de Lotka, Merton (1968) afirma que, dentro de uma análise psicossociológica, o efeito Mateus da ciência seria o aumento da posição de um cientista que já é eminente em determinada área devido aos créditos desproporcionais dados a eles em caso de colaboração ou descobertas múltiplas independentes. O que resultaria no aumento de visibilidade da contribuição de cientistas renomados e a redução da visibilidade de cientistas menos conhecidos. Assim, Guedes e Borchiver (2005, p. 3) afirmam:

¹¹ Tradução nossa. Texto original, Egghe e Rosseau (1990, p.297): “*the more items a source has, the greater the probability will be that this source will produce another item; still there is always a (small) probability that a source with no items will produce a first item*”.

A Lei de Lotka considera que alguns pesquisadores, supostamente de maior prestígio em uma determinada área do conhecimento, produzem muito e, muitos pesquisadores, supostamente de menor prestígio, produzem pouco.

Portanto, a Lei de Lotka é relacionada diretamente com a análise das autorias da produção científica em determinada área. Nicholas e Ritchie (1978) afirmam que os pesquisadores possuem interesse em três principais aspectos em relação à autoria: produtividade do autor, que é o número de *papers*/artigos publicados por autor; multi-autoria, que analisa a extensão em que as publicações são resultado da colaboração entre diferentes autores e; locais de publicação dos autores, que se referem a quais são os periódicos que os autores selecionam para publicação. Sendo assim, a Lei de Lotka está mais relacionada aos dois primeiros aspectos listados anteriormente.

Egghe e Rosseau (1990) afirmam que Lotka desenvolveu essa lei, no ano de 1926, ao estudar um índice cumulativo de dez anos de autores listados no *Chemical Abstracts* (1907-1916) e no *Auerbach's "Geschichts-tafeln der Physik"* (1910). Assim, Lotka notou a seguinte regularidade:

$$f(j) = \frac{C}{j^\alpha} \quad (1)$$

Em que $f(j)$ é o número de autores com j publicações e $\alpha \approx 2$, mas não necessariamente $\alpha = 2$. Contudo, em outros estudos (CHUNG; COX, 1990; URBIZAGÁSTEGUI ALVARADO, 2002; CARDOSO et al, 2005; entre outros) essa mesma equação é descrita da seguinte forma:

$$a_n = \frac{C}{n^c} \quad (2)$$

Sendo $a_n = f(j)$; $j = n$ e $\alpha = c = 2$. Se $\alpha = c = 2$, $\sum_{j=1}^{\infty} \frac{1}{j^2} = \frac{\pi^2}{6}$,

$$C = \frac{6}{\pi^2} T \approx 0,6079T \quad (3)$$

Em que T é o número total de autores. Por exemplo, se considerarmos $j = n = 1$; então, os autores que publicam somente uma vez totalizam 60,79%. Assim, o cálculo das proporções de autores publicando n artigos pode ser calculado da seguinte forma: $a_n = 0,6079 \frac{1}{n^2}$. Ou, bem como afirma Urbizagástegui Alvarado (2002, p. 14), “[...] o número de autores que fazem n contribuições em um determinado campo científico é aproximadamente $1/n^2$ daqueles que fazem uma só contribuição e que a proporção daqueles que fazem uma só contribuição é de mais ou menos 60%”. Assim, $a_2 = 0,152$; $a_3 = 0,0675$ e assim por diante (CHUNG; COX, 1990).

Chung e Cox (1990) utilizam a Lei de Lotka generalizada para compararem com as constantes utilizadas no modelo de Lotka, que é expressa da seguinte forma:

$$a_n = \frac{a_1}{n^c} \quad (4)$$

Em que a_n é o número de autores publicando n artigos, a_1 é o número de autores publicando um único artigo e c é uma constante. Então, os autores citados anteriormente calculam em seu estudo o melhor valor empírico que se enquadra do constante c alterando a fórmula através da inclusão do log em ambos os lados, obtendo o seguinte:

$$\log\left(\frac{a_n}{a_1}\right) = -c \log(n) \quad (4)$$

Desse modo, tais autores calculam o valor de c pela estimativa da equação da regressão forçando que o termo de intercepto seja zero. Para medir o grau de adequação, esses autores utilizam o teste qui-quadrado. Nicholls (1989) afirma que os estudos que testam a validade do modelo de Lotka geralmente utilizam tanto o teste qui-quadrado como o teste *Kolmogorov-Smirnov*; contudo, o citado autor defende que, apesar do teste qui-quadrado ser mais utilizado, o segundo anteriormente listado seria mais apropriado.

Em relação à Lei de Lotka, Nicholls (1989) e Urbizagastegui Alvarado (2002) afirmam que são vários os estudos que testam a referida lei em diferentes áreas de conhecimento. Contudo, apontam que os resultados encontrados não corroboram para a validade dessa lei por serem contraditórios, conflitivos e inconclusivos. Portanto, o estudo acerca deste tema torna-se relevante à medida que contribui para esse debate em relação à verificação desta lei bibliométrica e pela possibilidade de comparação entre os estudos que adotam premissas e delimitações semelhantes nessa área.

2.4 Pesquisas Anteriores

Nas Subseções a seguir discorre-se sobre as pesquisas anteriores na área de epistemologia (2.4.1), bibliometria (2.4.2) e sobre “*abstracts*” e as pesquisas que utilizam os resumos para alcançar os objetivos propostos (2.4.3). Por fim, destacam-se as pesquisas sobre contabilidade internacional (2.4.4).

2.4.1 Epistemologia

Dentre os estudos com enfoque crítico-epistemológico, citam-se as pesquisas de Gamboa (1987), Martins (1994), Riccio, Carastan e Sakata (1999), Theóphilo (2000), Theóphilo (2004), Coelho, Soutes e Martins (2010), Cunha, Rausch e Cunha (2010), Fülbier e Sellhorn (2008), Raffournier e Schatt (2010) e Tavares et al (2010).

Gamboa (1987), em sua tese, busca analisar, através de um enfoque epistemológico, as dissertações e teses aprovadas no período de 1971 a 1984 nos cursos de Pós-Graduação em Educação do Estado de São Paulo. Em seu estudo, o autor procurou reconstruir as estruturas das abordagens metodológicas e identificar as tendências dentre os estudos analisados. Esse autor ainda destaca a importância do estudo aprofundado de questões epistemológicas da pesquisa com o intuito de assegurar o desenvolvimento qualitativo da produção científica nessa área.

Em sua tese de livre-docência, Martins (1994) demonstra essa mesma preocupação em relação à qualidade das pesquisas desenvolvidas na área de Administração. Esse autor também examina, por meio das abordagens metodológicas, a problemática epistemológica das teses e dissertações aprovadas nos Cursos de Pós-Graduação em Administração do Estado de São Paulo, entre o período de 1980 a 1993.

Diante dessa mesma preocupação, quanto à qualidade do desenvolvimento científico, autores da área de contabilidade também se propuseram a analisar sob o enfoque epistemológico os trabalhos desenvolvidos nessa área.

Riccio, Carastan e Sakata (1999) analisaram as teses e dissertações da área de contabilidade desenvolvidas nos programas de pós-graduação das universidades brasileiras entre os anos de 1962 e 1999. A análise enfoca o volume de trabalhos aprovados por ano, os métodos de pesquisa aplicados e a variação de temas cobertos nessa área.

Theóphilo (2000), em sua dissertação de mestrado, estuda a problemática do desenvolvimento das produções científicas no âmbito da Contabilidade e teve como abrangência os trabalhos aprovados pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (1984 a 1998). Em sua tese de doutorado, Theóphilo (2004) permanece nessa mesma linha de pesquisa; contudo, procura aumentar a abrangência de sua análise para o âmbito da produção científica em contabilidade no Brasil dentro do período de 1994 a 2003, sendo examinadas as teses e dissertações de programas de Pós-Graduação recomendados pela

CAPES, bem como artigos de periódicos e congressos melhores avaliados pela CAPES (Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal no Nível Superior).

Coelho, Soutes e Martins (2010) avaliaram, a partir das abordagens metodológicas, os trabalhos apresentados nos Encontros da ANPAD de 2005 e 2006 na subárea de contabilidade para usuários externos. Esses autores utilizaram uma plataforma teórica baseada nos estudos de Gamboa (1987), Martins (1997) e Theóphilo (2004) para a classificação das abordagens metodológicas dos estudos analisados (Anexo A).

Já Cunha, Rausch e Cunha (2010) fazem uma análise epistemológica na área específica de contabilidade internacional. Com um enfoque nas abordagens metodológicas e nas técnicas de coletas de dados das pesquisas, esses autores verificam quais as principais tendências da produção científica publicada no Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP e na Revista de Contabilidade e Finanças da USP. Tendo em vista a crescente discussão na área de contabilidade internacional, bem como o aumento dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* recomendados pela CAPES os autores defendem ser oportuna a análise e discussão da qualidade dos artigos publicados.

Com o intuito de contribuir na avaliação do desenvolvimento das pesquisas brasileiras na área de contabilidade internacional, Tavares et al (2010) objetivam identificar o perfil das pesquisas desta área entre os anos de 1999 e 2008, com o enfoque nas dissertações e teses (brasileiras) presentes no banco de dados de teses e dissertações (BDTD). Esses autores constataram que o perfil dessas pesquisas nacionais é caracterizado pela predominância de estudos comparativos (teóricos-empíricos) com ênfase na análise documental. O empirismo é a abordagem metodológica mais amplamente utilizada, sendo a sua postura teórica a positivista.

Tais autores (TAVARES et al, 2010) justificam a relevância de seu estudo frente ao processo de harmonização; já que seu estudo possibilita identificar as reações dos pesquisadores em relação a esse processo e quais as abordagens que mais motivam as discussões ou controvérsias nessa área. Bem como definem esses autores, a pesquisa auxilia na identificação da contribuição brasileira no âmbito de investigações científicas para esse processo de convergência. Da mesma forma, o enfoque dado pelo presente estudo também se justifica pela importância da contabilidade internacional frente ao processo de convergência; contudo, abrange as pesquisas realizadas em âmbito internacional e a sua contribuição nessa área.

No âmbito internacional, os estudos de natureza crítico-epistemológica na área de contabilidade, em sua grande maioria, são de natureza teórica (MARTINS; THEÓPHILO,

2008). Portanto, dentro da linha de pesquisa que se pretende seguir no presente estudo destaca-se a pesquisa de Fülbier e Sellhorn (2008) e Raffournier e Schatt (2010).

O estudo de Raffournier e Schatt (2010) se propõe a analisar se o viés da barreira da língua é refletido nos periódicos acadêmicos através da análise da pesquisa contábil européia. Esses autores comparam o conteúdo dos 18 maiores periódicos acadêmicos na contabilidade de 2000 a 2004 com o conjunto de trabalhos apresentados no Congresso EAA em 2003, 2004 e 2005. Tais autores confirmam que a diversidade da pesquisa contábil européia não é refletida perfeitamente pelos periódicos acadêmicos, como era o esperado. Devido a esse viés, os autores acreditam que os acadêmicos de países de língua que não a inglesa possuem uma desvantagem em relação à publicação em tais periódicos amplamente reconhecidos e que tal fato é evidenciado em sua pesquisa.

Também, diante desse fato, Fülbier e Sellhorn (2008) optam por focar na análise dos *abstracts* de trabalhos publicados em Congressos anuais do EAA. Contudo, apesar de reconhecido o viés da barreira lingüística, a presente pesquisa enfoca na análise de artigos publicados em periódicos internacionais de língua inglesa. Isso porque nota-se a importância da publicação em tais periódicos tanto para os acadêmicos quanto para não acadêmicos. Considerando que grande parte da fonte de pesquisa para a elaboração de novas pesquisas seja os periódicos internacionais reconhecidos e que a publicação em tais periódicos seja almejada por conta da qualidade de seu conteúdo e pelo reconhecimento ganho por suas publicações; os periódicos internacionais tornam-se fonte fundamental e de grande foco para as pesquisas em contabilidade. O estudo de Fülbier e Sellhorn (2008) será descrito mais detalhadamente na seção 3.2.

2.4.2 Pesquisas na área de bibliometria

Dado que na área de contabilidade os estudos bibliométricos geralmente utilizam a Lei de Lotka dentre as principais leis bibliométricas para a análise da produção científica, a presente subseção descreve alguns destes estudos realizados tanto em âmbito nacional como internacional, tais quais: Pao (1985); Nicholls (1989); Chung e Cox (1990); Urbizagástegui Alvarado (2002); Leal, Oliveira e Soluri (2003); Cardoso et al (2005) e Mendonça Neto, Riccio e Sakata (2009).

Pao (1985) busca em seu estudo analisar e revisar a literatura que testa o cálculo original da Lei de Lotka e tem como intuito identificar quais são as maiores discrepâncias

existentes para, então, desenvolver etapas de um adequado processo de teste da referida lei. Sendo assim, faz aconselhamentos de como coletar e organizar os dados, como estimar o expoente c e a constante C , bem como indica como deve ser feito o teste de grau de adequação. O autor conclui em seu estudo que mesmo os testes que utilizavam a lei original de Lotka não a testaram apropriadamente.

Similarmente, Nicholls (1989) afirma que os estudos que testam a validade da Lei de Lotka são incomparáveis e inconclusivos e, por esse motivo, analisa e propõe um modelo consistente de aplicação desta lei. Nesse sentido, tal autor defende que para enquadrar os dados empíricos a um modelo bibliométrico é preciso a especificação do modelo, a mensuração das variáveis, a organização dos dados, a estimação dos parâmetros e a avaliação do grau de adequação. Assim, o autor analisa cada um desses aspectos. Os resultados encontrados por ele sustentam a validade empírica e generalidade da Lei de Lotka.

Urbizagástegui Alvarado (2002), frente à influência da Lei de Lotka nas pesquisas brasileiras, objetivou em seu estudo a análise comparativa entre o modelo ajustado proposto por Pao (1985) dos mínimos quadrados para a estimação de α e por Nicholls (1989) que defende a utilização do modelo de probabilidade máxima. O estudo focou dez diferentes áreas do conhecimento por meio de dados reportados em artigos publicados em revistas e apresentados em congressos nacionais. Como resultado, encontrou que a distribuição do poder inverso generalizado pelo método de mínimos quadrados não foi considerado um bom ajuste para o modelo proposto por Lotka e que o estimador de probabilidade máxima é mais consistente, eficiente e possui menos variações que o quadrado do inverso e o poder inverso generalizado.

Chung e Cox (1990) utilizam o modelo da Lei de Lotka e o seu modelo generalizado para avaliar a validade da Lei de Lotka na área de finanças. Os autores avaliam a publicação dos autores em 15 periódicos dessa área e avaliam os periódicos tanto individualmente como em grupo. Os autores verificam que a porcentagem média de uma única publicação para periódicos individuais (76,7%) é maior do que para a média de todos os periódicos juntos (62,2%). Assim, eles concluem que os autores tendem a publicar em mais de um periódico. Por meio dos resultados encontrados, os autores notam também que o fenômeno de “sucesso gerar sucesso” é mais comum em periódicos de maior qualidade.

Em âmbito nacional, Leal, Oliveira e Soluri (2003) também traçam o perfil das pesquisas na área de finanças. Tais autores analisam uma amostra de 551 artigos em cinco periódicos e 264 em um congresso, nacionais, publicados entre os anos de 1974 e 2001. Estes autores também analisam a Lei de Lotka e concluem que a produtividade dos autores

nacionais é mais concentrada em poucos indivíduos e mais baixa do que a determinada na referida lei. A análise é feita tanto separadamente em cada um dos periódicos e no congresso analisado, como conjuntamente. Considerando o resultado para o total de publicação, os autores verificam que 77,5% dos autores publicam um único artigo, sendo o coeficiente c estimado igual a 2,44.

Na área de contabilidade, Cardoso et al (2005) analisam a produção científica publicada em revistas classificadas com conceito “A” pela CAPES no período de 1990 a 2003. Foram analisados 60 artigos desta área e o estudo enfocou aspectos como: distribuição, características metodológicas, evolução, temática e produtividade dos autores. Em relação ao último fator listado, foi utilizada a Lei de Lotka genérica e o cálculo do coeficiente c foi estimado de acordo com a amostra. O resultado encontrado foi que 80,52% dos artigos analisados em contabilidade são oriundos de um único autor, enquanto que Leal, Oliveira e Soluri (2003) obtêm como resultado 77,5% na área de finanças. Ou seja, a área de contabilidade tem uma menor produtividade comparada à área de finanças e ao resultado encontrado por Lotka. O coeficiente c estimado é de 2,54, maior que o padrão de Lotka, o que indica uma menor concentração dos autores comparada à referida lei.

Similarmente aos estudos anteriormente descritos, Mendonça Neto, Riccio e Sakata (2009) analisam por meio da Lei de Lotka a produção da pesquisa científica na área de contabilidade em âmbito nacional. Contudo, o enfoque desses autores também abrange a relação entre abordagem normativa e positiva dos trabalhos apresentados nos Encontros Anuais da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPADs no período de 1996 a 2005.

Assim, os autores citados anteriormente (MENDONÇA NETO; RICCIO; SAKATA, 2009) buscam comparar seus resultados com os obtidos por Fülbier e Sellhorn (2008) em relação à produtividade dos autores que utilizam cada uma dessas abordagens. Esses autores encontraram os respectivos valores para o coeficiente c : 2,72 para o conjunto de pesquisas, 2,79 para pesquisas positivas e 2,28 para pesquisas normativas. Portanto, nota-se que os resultados encontrados indicam uma menor produtividade e uma menor concentração dos autores comparada à referida lei. E bem como Fülbier e Sellhorn (2008), os resultados também corroboram com a verificação de que a participação da abordagem positiva ao longo do tempo aumentou.

Os resultados dos estudos descritos anteriormente corroboram com a idéia de que não há um consenso em relação ao padrão de produtividade dos autores e do coeficiente c calculado, tanto nacionalmente como internacionalmente. Portanto, considera-se pertinente a

replicação do modelo e, com isso, tem-se o intuito de verificar similaridades e diferenças com os resultados de estudos anteriores e de colaborar com a discussão existente na literatura sobre o tema.

Não obstante, Urbizagastegui Alvarado (2002) destaca a dificuldade de comparação dos resultados de diferentes estudos que utilizam a Lei de Lotka devido às diferentes formas de coleta de dados relacionada à autoria, de testagem e de interpretações do modelo. Contudo, acredita-se que a descrição detalhada dos procedimentos de pesquisa e da metodologia utilizada diminuem os riscos de viés de comparações, já que permitem a identificação de pesquisas com procedimentos e delimitações similares. Portanto, acredita-se que a dificuldade de comparação encontra-se no fato de que nem sempre as informações necessárias para a identificação de procedimentos semelhantes é presente nesses estudos.

2.4.3 Abstracts

Strotmann (2009, p. 1) define *abstracts* como “breve resumo do conteúdo de um trabalho” que “tem sido amplamente utilizado para melhorar a disponibilidade e/ou disseminação internacional”. A norma internacional ISO 214 (1976), por sua vez, define os *abstracts* como “uma representação abreviada e exata dos conteúdos de um documento, sem incremento de interpretações ou críticas e sem a distinção de quem escreveu o resumo” (ISO 214, 1976, p. 1)¹².

Ainda, de acordo com a ISO 214 (1976), *Documentation - Abstracts for publications and documentation*, há três principais formas de *abstracts*: Informativo, Descritivo (ou indicativo) e informativo-indicativo. A primeira forma de resumo, o *abstract* informativo, deve apresentar a maior quantidade de informações possíveis, quantitativas e/ou qualitativas, em seu conteúdo. Sendo essa forma mais apropriada para textos que descrevem trabalhos experimentais e documentos voltados para um tema único. Já a forma descritiva apresenta um guia indicativo ou descritivo do tipo do documento, as principais questões cobertas e a forma em que os fatos são tratados. Esse tipo de resumo, de acordo com a respectiva norma, pode cobrir textos discursivos ou longos como trabalhos de revisão, visões amplas e monografias por completo. A última forma de *abstract*, informativo-indicativo, é uma mistura das duas formas anteriormente descritas e deve ser utilizada quando há limitações no comprimento do resumo ou quando o tipo e o estilo de documento tornam necessário limitar declarações de

¹² “an abbreviated, accurate representation of the contents of a document, without added interpretation or criticism and without distinction as to who wrote the abstract”

informações somente de elementos principais do documento e relegar demais aspectos de declarações indicativas. (ISO 214, 1976)

Tomando como base essa norma internacional para sua pesquisa, Sauperl et al (2008) investigam se os elementos propostos para a estruturação dos *abstracts* estão presentes nas pesquisas analisadas nas áreas de farmacologia, sociologia, língua e literatura. Os autores constatam que o conteúdo informacional difere entre essas áreas e que essas diferenças podem ser parcialmente atribuídas às disciplinas; porém, também aos diferentes papéis dos periódicos e *papers* na sociedade profissional bem como às diferentes percepções do papel dos *abstracts*.

Já na literatura nacional, a pesquisa feita por Santana et al (2010) tem como foco a análise dos resumos dos trabalhos na área temática “Pesquisa em Contabilidade” apresentados em eventos entre os anos de 1994 e 2009, totalizando 32 eventos com a observação de 93 resumos de trabalhos. A análise foi feita com base no disposto na norma da Associação Brasileira de Normas Técnicas número 6028, que dispõe sobre a ordem e extensão dos elementos estruturais dos resumos, e sob três enfoques principais: extensão, estrutura e conteúdo. Os autores constataram que aparentemente os pesquisadores não seguem a referida norma para a estruturação dos resumos e que isso pode estar relacionado ao fato dos pesquisadores não darem a devida importância para a sua confecção. Ainda, em sua análise mostram que nem todos os itens listados como essenciais (introdução, objetivos, metodologia, resultados, conclusões e outros itens) estão presentes em todos os resumos, sendo que apenas 21,5% dos trabalhos analisados possuem todos os elementos estruturais.

A respeito da qualidade dos *abstracts*, Hartley e Betts (2008; 2009) analisam a importância dos esforços dados à elaboração dos resumos estruturados dos artigos bem como o conteúdo informacional dos resumos tradicionais. Tais autores constatam que a qualidade dos resumos possui deficiências e que esta talvez possa ser melhorada através do aumento do tempo e de esforços despendidos para a sua elaboração e também através da utilização de uma *check-list* contendo informações-chave do texto (*background*, objetivo, método de pesquisa, características dos participantes, local ou país do estudo, resultados e conclusões).

Tal constatação desses estudos corrobora com a preocupação do presente estudo em relação à validade das pesquisas feitas apenas sob a análise dos resumos dos trabalhos. Isso porque se no resumo há ausência de dados fundamentais para a análise, esse se torna enviesado. Também, de acordo com as definições de diferentes tipos de *abstracts* dado pela norma internacional ISO 214 (1976), pode-se supor que dependendo do tipo de resumo escolhido pelo autor da pesquisa, ou ainda dado aos requerimentos do periódico em que o

trabalho foi submetido, a quantidade e a qualidade de informações presentes nos *abstracts* podem variar.

2.4.4 Periódicos internacionais

Dada a importância dos periódicos contábeis internacionais como fontes de informação para o conhecimento de acadêmicos e para o desenvolvimento de novas pesquisas, na literatura contábil internacional, são vários os trabalhos que estudam a relevância e qualidade dos periódicos internacionais. Essas pesquisas utilizam várias metodologias distintas para fazer essa análise, sendo aparentemente a análise de citação a forma mais utilizada dentre esses autores.

Através de um questionário interativo disponibilizado em um *site* na internet, Lowe e Locke (2005) analisam a percepção dos acadêmicos britânicos em relação aos paradigmas e à qualidade dos periódicos contábeis. A sustentação de sua pesquisa encontra-se na suposição de que a percepção da importância dos periódicos pode variar de acordo com a região. Levando em conta esse fator, o resultado encontrado por esses autores é semelhante aos estudos de ranqueamento de periódicos.

Wakefield (2008), diferentemente dos outros estudos, mede a influência dos periódicos por meio do capital intelectual e redes sociais. A medida de influência por ele utilizada é uma função tanto da quantidade quanto da qualidade de citações. Tal medida fornece um *ranking* de influência de tais periódicos no contexto de pesquisa contábil e evidencia que nem sempre os periódicos mais citados são aqueles que exercem maior influência. Tal resultado pode ser uma observação ao viés das pesquisas que utilizam apenas a quantidade de citações como avaliação da relevância dos periódicos.

Já Chan et al (2009) fazem o ranqueamento de periódicos através da análise de citações nas teses em contabilidade obtidas das bases de dados *ProQuest's Dissertations and Theses*. A escolha da análise das teses de doutorado foi justificada pelos autores devido à alta qualidade dessas pesquisas, que foram desenvolvidas em ambientes rigorosos e que foram supervisionadas e examinadas por especialistas de vários departamentos e universidades. A diferença desta para outras pesquisas na área é a classificação dos periódicos por métodos de pesquisa e também por áreas específicas. Os resultados encontrados aparentam ser consistentes com as demais pesquisas.

Diferentemente dos estudos anteriormente descritos, Bonner et al (2006) analisam e resumizam os resultados de 16 estudos que listaram o *ranking* de periódicos contábeis

acadêmicos. Em seu estudo verificam que os periódicos mais influentes são: *Accounting, Organizations and Society*; *Contemporary Accounting Research*; *Journal of Accounting and Economics*; *Journal of Accounting Research* e; *The Accounting Review*.

Grande parte dos estudos que buscam ranquear os periódicos o faz por meio da quantidade de citações; contudo, as citações podem ser influenciadas por possíveis modismos como “temas quentes” de dado período ou assuntos que são mais publicados por alguns periódicos por serem mais específicos em determinadas áreas.

Portanto, o presente estudo leva em consideração os periódicos mais influentes que são classificados no *ranking* das pesquisas dos referidos autores, que desenvolvem estes de diferentes formas. Dessa maneira, são analisados os cinco periódicos mais relevantes comuns em todos os estudos, com a observação de que dentre os *rankings*, os cinco primeiros periódicos mais relevantes são praticamente sempre os mesmos, como mostra o estudo de Bonner et al (2006).

Os estudos levados em consideração para a escolha dos periódicos a serem analisados foram realizados a partir do ano de 2000. Essa preferência se justifica devido ao período de análise da presente pesquisa ser do ano de 2000 a 2010. Por conseguinte, essa opção busca identificar os periódicos mais influentes e mais citados dentro do período de análise.

O editor, Abdel-Khalik (2011), do periódico *The International Journal of Accounting* destaca que o objetivo do *journal* é contribuir para a compreensão da teoria e da prática contábil, por parte dos acadêmicos e demais profissionais, dentro do ponto de vista e perspectiva internacional. Abdel-Khalik (2011) relata mais especificamente o objetivo do periódico da seguinte maneira:

O periódico deliberadamente encoraja uma visão ampla das origens e desenvolvimento da contabilidade com uma ênfase em suas funções em uma crescente economia global interdependente, e congratula-se com manuscritos que ajudam a explicar as práticas contábeis internacionais correntes, com justificativas teóricas relacionadas, e identificam críticas à prática atual.¹³ (Abdel-Khalik, 2011, nota do autor sobre objetivo e escopo no *site* da Elsevier)

Levando em consideração que o enfoque do presente estudo é a contabilidade internacional e que dentre os periódicos internacionais o *The International Journal of Accounting* (IJA) é possivelmente um dos que possui mais publicações nessa área (IKUNO et al, 2010); o IJA foi incluído entre os periódicos mais relevantes que serão aqui analisados.

¹³ Tradução nossa. Parte do texto retirada do *site* da Elsevier em que constam informações sobre a revista *The International Journal of Accounting*.

3. PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

O presente estudo busca analisar as características da produção científica em contabilidade internacional nas publicações de periódicos internacionais de língua inglesa da seguinte forma:

- (A) Caracterizar as pesquisas na produção científica em contabilidade internacional através de uma análise bibliométrica em relação à quantidade de trabalhos, quantidade de autores, autorias e vinculação internacional e interinstitucional dos países e autores;
- (B.1) Identificar, caracterizar e analisar os pólos teórico e técnico na produção científica em contabilidade internacional por meio da análise de conteúdo dos *abstracts* dos artigos selecionados (baseado no estudo de Fülbier e Sellhorn (2008), por meio da análise de conteúdo através de palavras-chave¹⁴);
- (B.2) Identificar, caracterizar e analisar os pólos teórico e técnico na produção científica em contabilidade internacional através da análise de conteúdo¹⁵ a partir da leitura completa dos artigos selecionados (método alternativo de análise);
- (C) Comparar os resultados encontrados nos procedimentos B.1 e B.2, descritos anteriormente, com o intuito de validar, retificar ou completar os resultados encontrados a partir do procedimento B.1;
- (D) Identificar, caracterizar e analisar o pólo metodológico a partir da leitura completa dos artigos [com base no estudo de Coelho, Soutes e Martins (2010) e na tese de doutoramento de Theóphilo (2004)].
- (E) Relacionar as características dadas pela análise bibliométrica [procedimento A] (quantidade de artigos, ano de publicação, periódico, autoria e vinculação internacional e interinstitucional dos países) com as propriedades epistemológicas analisadas [procedimentos B.2 e D] (orientação descritiva e prescritiva, estratégias de pesquisa e abordagens metodológicas).

¹⁴ Este procedimento será descrito mais especificamente na subseção 3.2 Pesquisa Fülbier e Sellhorn (2008) a seguir.

¹⁵ De acordo com Martins e Theóphilo (2009, p.99), a análise de conteúdo é composta por três etapas fundamentais: “Pré-análise: coleta e organização do material a ser analisado.”; “Descrição Analítica: estudo aprofundado do material, orientado pelas hipóteses e referencial teórico. Escolha das unidades de análises (a palavra, o tema, a frase, os símbolos etc). Essas unidades são juntadas segundo algum critério e definem as categorias. (...) As categorias devem ser exaustivas e mutuamente excludentes. Das análises de frequências das categorias surgem quadros de referências.” e; “Interpretação inferencial: com os quadros de referência, os conteúdos (manifesto e latente) são revelados em função dos propósitos do estudo”.

Portanto, esta seção do trabalho é estruturada em três partes: na primeira parte são apresentados conceitos e os procedimentos de pesquisa relacionados à análise bibliométrica pretendida neste estudo, na segunda são apresentados os procedimentos de pesquisa adotados por Fülbiér e Sellhorn (2008); na terceira é destacado o proceder metodológico específico e diferenciado aplicado neste estudo em comparação àquele.

3.1 Aspectos Bibliométricos Analisados

A bibliometria possibilita a análise da estrutura do conhecimento a partir de suas informações, como também contribui para o seu desenvolvimento (NICHOLAS; RITCHIE, 1978). Desse modo, o presente estudo busca, além do enfoque epistemológico, analisar por meio da bibliometria as características das publicações na área de contabilidade internacional feitas em periódicos de língua inglesa. A análise tem o intuito de identificar tendências tanto ao longo dos anos, como entre diferentes países (através do país de origem da instituição vinculada aos autores) e entre diferentes periódicos (possibilidade de preferências metodológicas e estruturais por parte dos editores).

Em relação à autoria dos artigos analisados, o presente estudo enfoca os três principais aspectos destacados por Nicholas e Ritchie (1978): produtividade do autor, multi-autoria e local de publicação dos autores; sendo os dois primeiros aspectos explorados por meio da Lei de Lotka e o terceiro através da análise da produtividade nos diferentes periódicos ao longo dos anos.

3.2 Pesquisa de Fülbiér e Sellhorn (2008)

O artigo de Fülbiér e Sellhorn (2008) descreve as características da pesquisa contábil ao longo dos últimos 30 anos. Os autores investigaram diferentes aspectos dos enfoques de pesquisa documentados nos *abstracts* dos *papers* apresentados nos congressos anuais do EAA. Mais especificamente, a análise dos autores consiste em (FÜLBIÉR; SELLHORN, 2008):

- 1) Realizar um balanço de abordagens de pesquisa em uma base agregada, uma média de todos os anos de congresso e todos os países representados, com o intuito de obter uma visão ampla da pesquisa contábil empreendida ao longo da história da EAA como um ponto de referência para análises subsequentes;

- 2) Investigar a mudança nas abordagens de pesquisa ao longo do tempo, uma média em torno dos países, em um esforço para identificar tendências pertinentes, e desenvolvimentos;
- 3) Pesquisar diferenças nas abordagens entre os países, uma média ao longo dos anos dos congressos, com o intuito de verificar se as culturas de pesquisa nacional e/ou regional e tradições são detectáveis nos dados;
- 4) Enfocar a questão se as abordagens de pesquisa convergem globalmente ao longo do tempo pela análise de como as diferenças entre os países nos enfoques das pesquisas se comporta ao longo do tempo e;
- 5) Avaliar se os enfoques das pesquisas contábeis convergem internacionalmente ao longo do tempo.

O estudo de Fülbier e Sellhorn (2008) é estruturado em duas fases distintas:

- 1) **FASE A (1ª parte):** 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). Foram coletadas, para todos os *abstracts* contidos nos livros dos 31 congressos anuais do EAA, informações básicas incluindo **país de origem, tema, autor, afiliação e número de autores. (Anexo C)**
- 2) **FASE B (2ª parte):** Nesta fase os 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). Primeiramente os autores tentam distinguir os enfoques prescritivos e descritivos das pesquisas em contabilidade. E depois classificam os métodos de pesquisa em: Empírico-documental (utiliza base de dados ou arquivo) (EA); Experimento empírico (EE); Campo empírico ou estudo de caso (EF); Levantamento empírico (ES); Não empírica – analítica (NEA); Não empírica – teoria (NET). Tal classificação é apresentada detalhadamente no Anexo B.

Contudo, é importante destacar que esta pesquisa, diferentemente do estudo de Fülbier e Sellhorn (2008) (FASE A), por focar os artigos publicados em periódicos ao invés de artigos apresentados em congressos da área contábil, tem a limitação de não possuir por meio

direto a classificação por tema. Desse modo, o presente estudo não faz a descrição das áreas temáticas dos artigos.

Em relação à segunda parte da pesquisa (FASE B), Fülbier e Sellhorn (2008) afirmam que, para os pesquisadores, as pesquisas podem ser prescritivas por natureza em dois níveis distintos: (1) no nível de objetivo de pesquisa (normalmente implícito) e, (2) no nível de questões de pesquisa (geralmente explícito). Os autores acreditam que essa diferença entre objetivo e questão de pesquisa é essencial para a inferência da posição metodológica do pesquisador a partir de um documento escrito da pesquisa.

Destaca-se, ainda, que (FÜLBIER; SELLHORN, 2008):

- (1) O objetivo final (ou motivação) de um projeto de pesquisa contábil pode ser tanto descritivo (descrever e explicar a realidade contábil) como prescritivo (fazer recomendações políticas para os profissionais de contabilidade).
- (2) A questão de pesquisa também pode ser descritiva ou prescritiva.

Os autores também afirmam que, enquanto a questão de pesquisa enfoca um problema específico não resolvido, o qual o pesquisador deseja focar utilizando métodos científicos; o objetivo de pesquisa denota uma intenção mais profunda, que motiva o pesquisador a desenvolver esta questão particular em uma pesquisa. Além disso, os autores identificam um terceiro nível: o método de pesquisa. “O método de pesquisa interage diretamente com a questão de pesquisa, uma vez que o método é escolhido pelo pesquisador para colocar dada questão de pesquisa” (FÜLBIER; SELLHORN, 2008, p. 14).

Fülbier e Sellhorn (2008) ressaltam a possível dificuldade da pesquisa (FÜLBIER; SELLHORN, 2008, p.14):

Uma vez que o nível de método de pesquisa não é deterministicamente relacionado ao nível de questão de pesquisa, a identificação e classificação dos métodos de pesquisa não é o centro deste estudo. A distinção “descritiva-prescritiva” pode apenas ser identificada nos dois primeiros níveis. A complexidade ocorre devido ao fato de que os pesquisadores talvez adotem questões de pesquisas descritivas enquanto implicitamente exercem um objetivo de pesquisa final prescritivo.¹⁶

Devido às limitações descritas anteriormente, os autores optaram por focar o objetivo final das pesquisas analisadas em seu trabalho. Fülbier e Sellhorn (2008) acreditam ser possível fazer essa avaliação de caráter prescritivo-descritivo por meio de palavras-chave

¹⁶ Tradução nossa. Texto original, Fülbier e Sellhorn (2008, p.14): “*Since the research method level is not deterministically linked to the research question level, the identification and classification of research methods is not in the centre of this study. The “descriptive-prescriptive” distinction can only be identified on the first two levels. Complexity occurs due to the fact that researchers may adopt a descriptive research question while implicitly pursuing an ultimately prescriptive research objective.*”

encontradas no *abstract*. Portanto, a classificação de um trabalho dada por essa forma de análise requer as seguintes considerações (FÜLBIER; SELLHORN, 2008):

1. Pesquisa descritiva: quando um pesquisador afirma que sua pesquisa “pode” (*may*) ou “poderia” (*could*) ter implicações para normatizadores, reguladores, práticas de gestão, investidores, ou outros profissionais.
2. Pesquisa prescritiva: caracterizada pela redação que indica que o objetivo do pesquisador é contribuir para formação da realidade. Recomendações declaratórias como “deveria” (*should*) são redigidas relativamente claras, apesar de não necessariamente muito elaboradamente, dada a restrição de espaço no *abstract*. Conseqüentemente, onde o pesquisador afirma explicitamente que a sua pesquisa “tem” (*has*) implicações para a prática (ou é (*is*) relevante), os autores classificam o seu trabalho como prescritivo.
3. Em contraste, quando é mencionado que os resultados talvez ajudem (“*help*”) os normatizadores a entenderem (“*to understand*”) um problema particular, os autores definem como objetivo descritivo.

É importante destacar que os próprios autores listam as limitações de seu estudo, tais como:

1. Os pesquisadores podem não expor claramente seus objetivos ou questões de pesquisa, o que pode resultar em erros na classificação metodológica;
2. Alguns *abstracts* podem ter falta de clareza na exposição (até mesmo pelo fato de muitos autores não terem o inglês como a sua língua nativa);
3. O estudo se baseia principalmente em palavras-chave e não presume intenções escondidas ou implícitas quando não contidas na redação dos *abstracts*.

Contudo, apesar de reconhecerem as devidas limitações, os autores acreditam que o estudo resulte em substância empírica que contribua para os debates das tendências metodológicas e para a caracterização das pesquisas em contabilidade.

3.3 Metodologia

Esta Subseção será dividida em mais três Subseções que descrevem os processos de escolha dos periódicos, de coleta de dados e de análise dos artigos selecionados.

3.3.1 Escolha dos periódicos

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.

Quadro 1: *Ranking* dos periódicos internacionais

Ranking de periódicos internacionais						
Autor Ranque	Lowe e Locke (2005)	Wakefield (2008)	Chan et al (2009)		Chan e Liano (2009) ¹⁷	Bonner et al (2006) ¹⁸
			Método de pesquisa	Área específica		
1	AOS	JAR	TAR	TAR	JAR	TAR
2	TAR	TAR	JAR	JAR	JAЕ	JAR
3	JAR	JAЕ	AOS	AOS	TAR	AOS
4	JAЕ	AOS	JAЕ	JAЕ	AOS	JAЕ
5	CAR	CAR	BRA	AJPT	CAR	CAR
6	AJPT	AH	JMAR	AH	AH	
7	ABR	AJPT	CAR	BRA	AJPT	
8	JBFA	ABR	AJPT	CAR	RAS	
9	AAAJ	RAS	AH	IAE	JMAR	
10	JMAR	JBFA	MA	JATA	JAL	

Fonte: Elaboração própria. Legenda: AAAJ – *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; ABR – *Accounting and Business Research*; AH – *Accounting Horizons*; AJPT – *Auditing: A Journal of Practice & Theory*; AOS – *Accounting, Organization and Society*; BRA – *Behavioral Research in Accounting*; CAR – *Contemporary Accounting Research*; IAE – *Issues in Accounting Education*; IJA – *International Journal of Accounting*; JAЕ – *Journal of Accounting and Economics*; JAL – *Journal of Accounting Literature*; JAR – *Journal of Accounting Research*; JATA – *Journal of the American Taxation Association*; JBFA – *Journal of Business Finance and Accounting*; JMAR – *Journal of Management Accounting Research*; MA – *Management Accounting*; RAS – *Review of Accounting Studies*; TAR – *The Accounting Review*.

¹⁷ Chan e Liano (2009) fornecem um *ranking* de periódicos utilizados nas pesquisas em contabilidade, incluindo tanto periódicos contábeis, como de outras áreas. Contudo, como o presente estudo visa selecionar apenas os periódicos contábeis, nesta lista constam os periódicos dessa área na ordem em que aparecem no *ranking* deste autor; porém, não necessariamente nessas colocações.

¹⁸ Bonner et al (2006) indicam em seu estudo os cinco periódicos mais influentes. Desse modo, como não é apresentada a lista completa do *ranking* desenvolvido pelos autores. São considerados nesse quadro apenas os cinco periódicos listados pelo autor.

Cabe destacar que a seleção de *rankings* ilustrada no Quadro 1 visa destacar os cinco primeiros periódicos que aparecem com mais frequência nas listagens (a relação completa dos periódicos, assim como as siglas adotadas, estão disponíveis para análise no Apêndice A).

Quadro 2: Lista dos periódicos utilizados

Sigla	Qtde de vezes nos <i>Rankings</i>	Observações
AOS	6	Utilizado
CAR	6	Utilizado
JAE	6	Utilizado
JAR	6	Utilizado
TAR	6	Utilizado
AJPT	5	Não utilizado
AH	4	Não utilizado
JMAR	3	Não utilizado
ABR	2	Não utilizado
JBFA	2	Não utilizado
BRA	2	Não utilizado
RAS	2	Não utilizado
IAE	1	Não utilizado
IAIA	1	Não utilizado
JAL	1	Não utilizado
MA	1	Não utilizado
IJA		Utilizado

Fonte: Elaboração própria. Legenda: AAAJ – *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; ABR – *Accounting and Business Research*; AH – *Accounting Horizons*; AJPT – *Auditing: A Journal of Practice & Theory*; AOS – *Accounting, Organization and Society*; BRA – *Behavioral Research in Accounting*; CAR – *Contemporary Accounting Research*; IAE – *Issues in Accounting Education*; IJA – *International Journal of Accounting*; JAE – *Journal of Accounting and Economics*; JAL – *Journal of Accounting Literature*; JAR – *Journal of Accounting Research*; JATA – *Journal of the American Taxation Association*; JBFA – *Journal of Business Finance and Accounting*; JMAR – *Journal of Management Accounting Research*; MA – *Management Accounting*; RAS – *Review of Accounting Studies*; TAR – *The Accounting Review*.

De tal modo, esse procedimento resultou na escolha dos seguintes periódicos: *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, 2010).

3.3.2 Coleta de dados

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.PERIODICOS¹⁹, houvesse confirmação da pertinência dos artigos selecionados via leitura dos títulos e resumos.

A leitura dos resumos busca 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 IFRS e que tenham como objetivo seguir os padrões estabelecidos pelo 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 anteriormente 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.

¹⁹ 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.

Dos artigos selecionados também foram excluídos dois artigos do periódico CAR que estavam em língua francesa²⁰. Como a seleção inicial foi feita a partir dos títulos e resumos das pesquisas, dados em inglês, foi constatado somente a *posteriori* que o corpo do texto destes era redigido em francês.

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	-	-	-	-	-	...	...	...	...	...	...	-
JAÉ	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 própria²¹.

Após as exclusões descritas anteriormente, os artigos selecionados para análise totalizaram 117 pesquisas, distribuídos conforme ano e *journal* conforme a Tabela 1 da página anterior.

3.3.3 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 (Anexo C); h) instituição vinculada; i) objetivo do estudo; j) classificação em prescritivo, descritivo ou ambíguo (metodologia explicitada na seção anterior); k) método de pesquisa (Anexo B) e; l) abordagem metodológica (Anexo A). Deve-se destacar que os itens “j” e “k” foram classificados de acordo com os procedimentos de pesquisa de Fülbier e Sellhorn (2008), ou seja, através da análise de conteúdo dos *abstracts* e de palavras-chave; como pela leitura

²⁰ Os dois artigos selecionados e posteriormente excluídos eram integrantes do *journal* CAR. Estes 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.

²¹ 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.

integral do artigo. Essa análise alternativa tem o intuito de comparar a efetividade da análise feita apenas através dos *abstracts*.

Na primeira parte da pesquisa realizou-se a análise das características básicas dos artigos analisados com base nas variáveis utilizadas por Fülbier e Sellhorn (2008) na FASE A de seu estudo. Contudo, a variável básica “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) (Anexos B e C); contudo, esta foi 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.

O estudo de Fülbier e Sellhorn (2008) não faz a classificação dos artigos em abordagens metodológicas; todavia, o presente estudo também busca analisar os artigos e classificá-los de acordo com essas abordagens. Para tanto, foi utilizada a metodologia de classificação do estudo de Coelho, Soutes e Martins (2010) apresentado no Anexo A, elaborado por tais autores a partir dos estudos de Martins (1994) e Theóphilo (2004), bem como o próprio estudo de Theóphilo (2004) como base para a classificação. O Quadro 3, que consta no Anexo A, demonstra os atributos associados a cada abordagem: empirista, positivista, estruturalista, sistêmica, fenomenológica e dialética. 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* com todas as variáveis anteriormente listadas (disponíveis para consulta no contido no Apêndice B do presente estudo). 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 relativas à fase “A” do presente estudo: 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 fase “B.1” do presente estudo, referentes à análise de conteúdo a partir de palavras-chave.

A *check-list* também identifica as informações referentes à fase “B.2” do presente estudo identificadas 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*) e as estratégias de pesquisa [classificação dada por Fülbier e Sellhorn (2008)].

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 (disponível para consulta no Anexo A), 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.

3.3.4 Análise bibliométrica

A análise bibliométrica do presente trabalho tem como base o estudo de Urbizagástegui Alvarado (2006). O referido autor apresenta em seu artigo o modelo de aplicação da Lei de Lotka que é utilizado no presente estudo. Assim, o modelo adotado é o poder inverso generalizado, expresso da seguinte forma

$$y_x = C \left(\frac{1}{x^n} \right) \quad (5)$$

Em que Y_x é o número de autores com x publicações; C é a estimativa de autores que possuem apenas uma publicação e; n é uma constante. A estimação do parâmetro n é feita pelo método do mínimo quadrado linear, na forma de:

$$n = \frac{N \sum XY - \sum X \sum Y}{N \sum X^2 - (\sum X)^2} \quad (6)$$

Sendo, N = número de pares de dados observados; X = log x (base 10); Y = log y (base 10). Já a estimativa do C é calculada pela função inversa Z de Riemann. A fórmula de aproximação exata utilizada é a dada por Pao (1986; *apud* Urbizagástegui Alvarado, 2006), expressa como:

$$C = \frac{1}{\sum_{x=1}^{P-1} \frac{1}{x^n} + \frac{1}{(n-1)P^{n-1}} + \frac{1}{2P^n} + \frac{n}{24(P-1)^{n+1}}} \quad (7)$$

Em que, x = número de 1, 2, 3,..., n contribuições por autor; n = valor do parâmetro estimado pelo método do mínimo quadrado linear; P = número de pares de dados xy observados.

Para o teste de ajuste é utilizado o teste de Kolmogorov-Smirnov (K-S), aplicado ao conjunto de valores observados e esperados a um nível de 0.01 de significância. Assim, Urbizagástegui Alvarado (2006, p. 66) afirma que “Este teste compara a distribuição das freqüências observadas com a distribuição das freqüências calculadas ou teóricas, usando as funções acumuladas de ambas as distribuições”. Desse modo, apesar de se utilizar a contagem completa para a autoria dos artigos, esse teste ainda é válido para variáveis discretas e talvez o mais indicado; visto que comparado ao teste qui-quadrado esse resulta em menos perda de informações, distorções, redução do poder e freqüentemente menos aplicações inadequadas (NICHOLLS, 1989).

Todos os cálculos e testes para a análise bibliométrica foram feitos no Microsoft Excel 2007.

4. ANÁLISE E RESULTADOS

Foram selecionados para a análise 117 artigos na área de contabilidade internacional. Contudo, dois artigos não possuíam *abstract*. Como um dos intuitos do presente estudo também é a comparação da classificação dada pela inferência por meio da leitura do *abstract* e pela leitura integral do artigo, apesar de terem sido feitas as análises através da leitura do corpo do artigo para estes, optou-se por não incluí-los em algumas análises para fins de comparação. Entretanto, a análise bibliométrica não é afetada pela presença ou não do *abstract* e, dessa forma, estes foram considerados no total de artigos analisados. Do mesmo modo, estes foram adicionados para a análise das abordagens metodológicas.

Nas próximas subseções serão apresentadas as análises e os resultados para cada um dos objetivos propostos no presente estudo.

4.1 Análise Bibliométrica

A análise da vinculação do artigo a um país de origem é feita por meio da instituição em que os autores e coautores dos artigos estão vinculados. Assim, verifica-se a qual instituição esses autores 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. Dentre eles continham artigos com mais de um autor proveniente de uma mesma instituição, bem como de instituições diferentes dentro do mesmo país. Os outros 30% dos artigos tinham vinculação com mais de uma instituição de países distintos. Também foram identificados artigos de autores que estavam vinculados a mais de uma instituição de diferentes países.

Tabela 2: Análise do vínculo institucional dos artigos por ano

		Quantidade de artigos por ano													
		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Total	%	
Mais de 1 país	SIM	7	1	-	3	2	5	4	4	4	3	2	35	30%	
	NÃO	14	7	9	6	5	2	6	7	8	7	11	82	70%	
Total		21	8	9	9	7	7	10	11	12	10	13	117	100%	

Fonte: Elaboração própria

Apesar de se esperar um aumento de coautorias entre autores de instituições de diferentes países devido à globalização e às facilidades oriundas dos desenvolvimentos

tecnológicos, pode-se perceber que não houve uma variação significativa da participação de coautorias proveniente de diferentes países ao longo dos anos estudados (Tabela 2).

Na Tabela 3 é apresentada a quantidade de artigos por ano em relação à quantidade de autores por artigo. Nota-se que a quantidade de autores por artigo variou entre um e quatro autores. A maior parte dos artigos (40,17%) é oriunda de dois autores, seguidos de artigos com três autores (35,04%) e um único autor (19,66%). Os artigos com quatro autores totalizam 5,13% dos artigos.

Tabela 3: Quantidade de autores por artigo e por ano

Qtde de autores	Quantidade de artigos por ano												Total de participações	% do total de artigos
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Total		
4	1	-	1	-	1	-	-	-	1	2	-	6	24	5,13%
3	5	2	2	1	3	3	3	7	4	4	7	41	123	35,04%
2	13	2	4	5	3	2	6	2	4	2	4	47	94	40,17%
1	2	4	2	3	-	2	1	2	3	2	2	23	23	19,66%
Total	21	8	9	9	7	7	10	11	12	10	13	117	264	100%

Fonte: Elaboração própria.

Em relação à participação dos autores, destaca-se que há três formas de contagem de autoria no caso de contribuição de autorias múltiplas. De acordo com Ubizagástegui Alvarado (2002) elas são: a contagem direta, que conta apenas o primeiro autor da obra; a contagem completa, que conta a participação como total para cada um dos autores e; a contagem ajustada, que seria a fração proporcional da contribuição de cada autor.

No presente estudo, adotou-se a contagem completa para a autoria dos artigos. Isso porque apesar de se objetivar aplicar a Lei de Lotka, em que o autor utilizava a contagem direta, acredita-se que a contagem completa seja mais apropriada. Bem como afirma Nicholls (1989, p. 380) “A contagem completa é agora a medida mais comum para moldar a produtividade dos autores”²². O referido autor também aponta que Lotka utilizou a contagem direta por ser mais viável na época, já que a coautoria não era comum naquela época; bem como também defende que a contagem ajustada parece ser inapropriada por trabalhar com escalas contínuas.

Portanto, na Tabela 4 são apresentadas as participações dos autores com a pontuação integral para cada um dos autores. O número de participação dos autores variou de uma a cinco publicações. Assim, o total de participações referentes aos 226 autores com “n”

²² Tradução nossa. Texto original, Nicholls (1989, p. 380): “The complete count is presently the most common measure in the modeling of author productivity”.

publicações é igual a 264. A quantidade de autores que tiveram apenas uma publicação (195) é de 86,28% do total de autores. O total de autores com duas publicações é 27 e representa 11,95% dos autores. Já os autores com três (2 autores), quatro e cinco publicações (1 autor) representam 0,89% e 0,44%, respectivamente. Nota-se que a porcentagem de autores que contribuíram com um só artigo é cerca de 26% a mais do que o modelo proposto por Lotka.

Tabela 4: Número de autores por ordem crescente de participação na produção total

Número de participações	Qtde de autores	Frequência relativa	Total de participações
1	195	86,28%	195
2	27	11,95%	54
3	2	0,89%	6
4	1	0,44%	4
5	1	0,44%	5
Total	226	100%	264

Fonte: Elaboração própria.

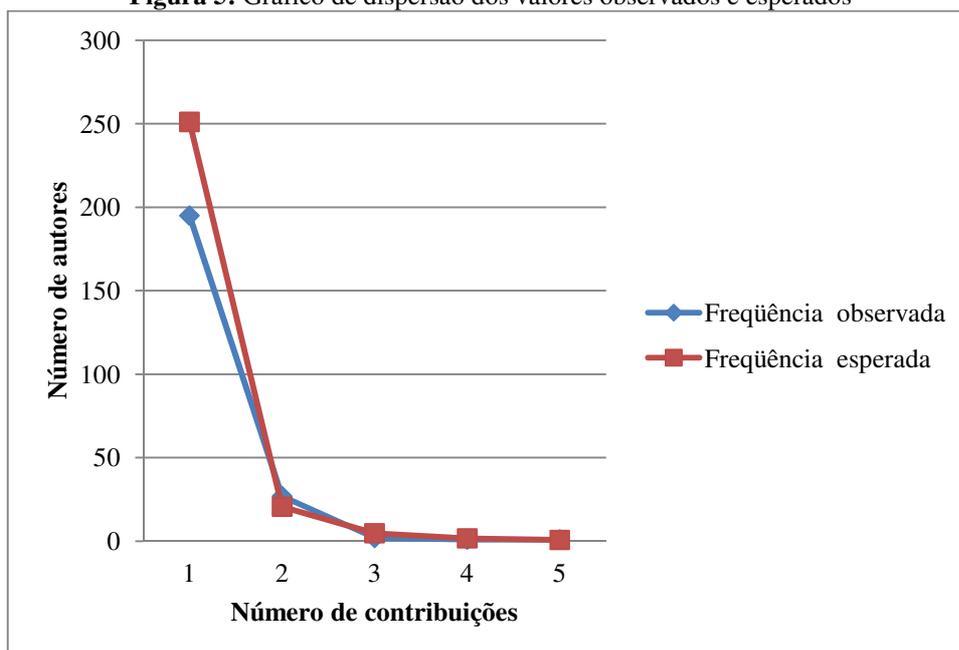
Os dados apresentados na Tabela 4 foram a base para o cálculo do C e do coeficiente n da Lei de Lotka generalizada apresentada na seção 3.3.4. A Tabela 5, a seguir, apresenta a comparação dos valores observados e esperados. Assim, pode-se verificar que a maior divergência está presente na primeira frequência observada da distribuição dos autores que produziram apenas um artigo. A estimativa foi de 56,08 a mais do que os 195 autores observados. Similarmente, essas divergências incidem também na estimação do total de autores, pois verifica-se que há a discrepância de 52,98 autores a mais do que o observado.

Tabela 5: Comparação dos valores observados e esperados

Contribuições por autor	Frequência observada de autores	Frequência esperada de autores	Divergências
X	Fo	fe	
1	195	251,0867	-56,0867
2	27	20,6486	6,3514
3	2	4,7890	-2,7890
4	1	1,6981	-0,6981
5	1	0,7598	0,2402
Total	226	278,9822	-52,9822

Fonte: Elaboração própria

A Figura 5 demonstra a aproximação entre os valores observados e esperados da distribuição da produtividade dos autores.

Figura 5: Gráfico de dispersão dos valores observados e esperados

Fonte: Elaboração própria.

Foram encontrados 226 autores com um total de participação de 264, sendo que 86,28% deles tiveram apenas uma publicação. O modelo indica que há uma alta porcentagem de 98,23% de pesquisadores com baixa publicação (de um a dois artigos) responsáveis por 94,31% das participações. Dado que $n = 3,60$ e $C = 1,1110$, ao 0.10 nível de significância, o valor crítico verificado foi de 0,108426. O desvio máximo foi de 0,24817, ou seja essa distribuição não se ajusta à Lei de Lotka.

Os resultados dos estudos descritos na subseção 2.4.2 corroboram com a idéia de que não há um consenso em relação ao padrão de produtividade dos autores e do coeficiente c (neste caso n) calculado na literatura existente na área de finanças e contabilidade. A replicação do modelo, também, origina resultados que diferem dos resultados encontrados pelos demais autores. Os valores de n dos estudos descritos naquela subseção variavam de 2,4 a 2,8 e a proporção dos autores que publicavam um único artigo variou de 62% a 81%. Os resultados encontrados na presente análise indicam que a distribuição dos autores da área de contabilidade internacional não se ajusta à Lei de Lotka.

Contudo, os resultados devem ser interpretados com cautela. Isso porque, apesar de se analisar um período de onze anos, a análise está limitada a alguns periódicos de reconhecimento internacional. Outro fato a ser levado em consideração é de que a literatura em contabilidade internacional é uma área específica dentro da contabilidade. Desse modo,

futuras pesquisas poderiam ampliar o período analisado, bem como a abrangência dos periódicos analisados.

4.2 Análise com Base na Leitura dos *Abstracts*

A análise pela leitura dos resumos dos artigos (procedimento B.1)²³ foi realizada apenas antes da leitura do corpo do artigo. Isso para evitar o viés da leitura integral do estudo. Assim, uma vez que a leitura completa do artigo foi iniciada os resultados encontrados pela inferência a partir dos *abstracts* não era mais alterada.

4.2.1 Orientação e fonte das informações

Para caracterizar os resumos das pesquisas, e também facilitar a classificação dos artigos, foram coletadas algumas informações através do instrumento de pesquisa, tais como: problema de pesquisa, objetivo, objetivo final, tipo de orientação, palavras norteadoras e as fontes das informações. Dos 115 artigos analisados (117 menos os dois artigos sem *abstract*), cinco estudos (4,35%) apresentavam claramente o problema de pesquisa no resumo e 40 (34,78%) não apresentavam. Todavia, 60,87% dos artigos possibilitavam a inferência do problema, pois estavam implicitamente redigidas.

Tabela 6: Características dadas pela análise dos *abstracts*

	Prob. de pesquisa			Objetivo de pesquisa?		Objetivo final?		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.

Em relação ao objetivo de pesquisa, 89,57% dos resumos continham o objetivo de pesquisa explícito; contudo, 24,35% do total de *abstracts* indicavam o objetivo final²⁴ da

²³ Os procedimentos de pesquisa estão descritos detalhadamente na seção 3.

²⁴ A diferença entre o objetivo de pesquisa e o objetivo final pode ser ilustrada através do seguinte exemplo. Considerando o presente estudo, o objetivo de pesquisa é “analisar, sob o enfoque bibliométrico e epistemológico, as características da produção científica em contabilidade internacional nas publicações de periódicos internacionais contábeis de língua inglesa, no período de 2000 a 2010”. Contudo, o objetivo final é o impacto que o autor espera com a publicação de seu estudo. Assim, nesse caso, o objetivo final poderia ser descrito como “auxiliar pesquisadores que objetivam publicar artigos nos principais periódicos internacionais de

pesquisa. Portanto, 75,65% dos resumos não descreviam qual era o intuito final da pesquisa. Como a classificação da orientação da pesquisa em descritiva e prescritiva era dada por meio de palavras-chave redigidas no objetivo final de pesquisa, dos 28 resumos que continham o objetivo final, 12 indicavam que as pesquisas eram de natureza descritiva e oito prescritiva. Destaca-se que quatro *abstracts* que possuíam o objetivo final explícito não continham nenhuma das palavras-chave e impossibilitavam a classificação por meio da metodologia de Fülbier e Sellhorn (2008). Assim, as pesquisas que puderam ser classificadas como descritivas representavam 10,43% do total de artigos e as pesquisas prescritivas 6,96%.

Apesar da maioria das pesquisas não redigirem o objetivo final (87 artigos) nem as palavras-chave norteadoras (95 artigos), 107 artigos (93,04%) possibilitavam a inferência da orientação da pesquisa através de indícios ao longo dos resumos.

Considerando os resultados de Fülbier e Sellhorn (2008) para as pesquisas na área de contabilidade internacional, observamos que os referidos autores obtêm resultados distintos dos encontrados no presente estudo. Tais autores classificam em sua pesquisa 67% dos estudos analisados nessa área como descritivos e 21% como prescritivos, sendo apenas 12% do total desses 77 artigos classificados como “ambíguos”. Ou seja, a maioria dos estudos possibilitou a classificação através do método de inferência por meio de palavras-chave adotado. Todavia, no presente estudo, 82,61% do total de artigos não possibilitou a classificação em descritivo e prescritivo, por meio do mesmo método. Assim, apesar dessa forma de análise ter o intuito de ser mais objetiva, acredita-se que a subjetividade de classificação pela leitura do texto ainda supere essa objetividade.

4.2.2 Delineamentos de pesquisa

A classificação dos delineamentos de pesquisa, nesta fase da pesquisa, foi feita a partir da inferência por meio da leitura apenas dos resumos dos artigos. Assim, 34 *abstracts* (29,57%, dado não tabulado) do número total de artigos não possuíam nenhuma pista sobre o método de pesquisa (SPM). Outros 21,74% (25 artigos) não tinham o método de pesquisa dado claramente no *abstract* (AMB). A classificação “nenhuma classificação” (NC) não foi utilizada. Desse modo, 51,31% do total dos artigos foram prejudicados pela análise feita somente através dos resumos dos artigos.

contabilidade, bem como caracterizar e descrever as pesquisas com o intuito de amparar melhorias em pesquisas futuras”. Assim, essa pesquisa seria classificada como descritiva de acordo com a metodologia de Fülbier e Sellhorn (2008) adotada no presente estudo.

Como podem ser observados na Tabela 7, a seguir, 38 artigos foram classificados dentro da categoria OTH. Contudo, 89,47% desses artigos possuíam *abstracts* que não continham nenhuma pista sobre o método (SPM). Apenas quatro dos artigos classificados com OTH se enquadravam na categoria “múltiplos métodos”, que combinavam mais de um delineamento de pesquisa.

Tabela 7: Estratégias de pesquisa – análise de conteúdo dos *abstracts*

		Quantidade	Porcentagem
Estratégia de pesquisa (<i>abstract</i>)	OTH	38	33,04%
	AMB	25	21,74%
	EE	24	20,87%
	EA	11	9,57%
	ES	7	6,09%
	EF	6	5,22%
	NEA	3	2,61%
	NET	1	0,87%
Total		115	100,00%
Se auferida a classificação "OTHER"	SPM	34	89,47%
	MM	4	10,53%
	NC	-	-
Total		38	100,00%

Fonte: Elaboração própria. Legenda: EA representam 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. Já 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, pela análise feita pela inferência do conteúdo dos *abstracts* desconsiderando os 51,31% (artigos prejudicados), a estratégia de pesquisa mais utilizada foi o “experimento empírico” (EE) que totalizou 20,87% das pesquisas. Tal classificação engloba tanto experimentos genuínos, como estudos quase-experimentais e *cross-sectional*.

Apesar de experimentos serem raros ou de difícil aplicação na área de contabilidade, alguns autores classificaram os seus próprios estudos como experimentos. Assim, esses estudos eram caracterizados como experimentos de “laboratório” em que se controlava o ambiente a ser estudado e manipulavam-se variáveis.

A pesquisa documental é o segundo delineamento de pesquisa mais identificado por esse método, representando 9,57% dos artigos. Logo em seguida estão os “levantamentos empíricos” (ES) e “estudo de campo ou estudo de caso” (EF) totalizando 6,09% e 5,22%, respectivamente. Os delineamentos menos identificados foram os estudos “não empíricos - analíticos” (NEA) e “teóricos – não empíricos” (NET), respectivamente 2,61% e 0,87% do total de artigos.

Já no estudo de Fülbier e Sellhorn (2008) o método de pesquisa mais utilizado foi a pesquisa documental, que representa 64% do total dos 192 artigos analisados. Em seguida, o delineamento “outros” é utilizado para a classificação de 13,54% dos artigos. Diferente do verificado no presente estudo, esses autores não esclarecem a quantidade de artigos que foram enquadrados nessa categoria pela razão dos *abstracts* não possuírem nenhuma pista sobre o método. No entanto, declaram que esses estudos são geralmente *papers* que aplicam uma combinação de métodos de pesquisa. Os trabalhos que não puderam ser classificados devido à falta de clareza do método (classificação “ambígua”) totalizam 6,77% do total, o que contrasta com os 21,74% encontrados nesta subseção.

É relevante destacar que os referidos autores classificam apenas um artigo na categoria “experimento empírico”, delineamento cuja porcentagem é a maior no presente estudo (desconsiderando a classificação SPM e AMB). Uma possível explicação para essa divergência poderia estar no fato desses autores classificarem os estudos que utilizam banco de dados e técnicas estatísticas sofisticadas como “documentais”. Contudo, esses próprios autores atentam que, apesar da possibilidade de classificação desses estudos como pesquisas documentais, estas “(...) talvez variem entre a análise fundamental de números contábeis à análise de conteúdo de textos e narrativas como as normas contábeis e outras regulações (...)”²⁵ (FÜLBIER; SELLHORN, 2008, p. 24). Desse modo, mesmo frente a essa afirmativa, os autores podem ter considerado esses estudos como documentais.

Assim, essa divergência observada pode estar relacionada ao fato de que os quase-experimentos, estudos correlacionais e *cross-sectional* normalmente utilizam fontes documentais ou bancos de dados. No presente estudo, portanto, buscou-se classificar os artigos também de acordo com o objetivo, intuito final de pesquisa e outras características da metodologia. Todavia, a causa apontada para a diferença dos resultados é uma suposição, visto que não há como inferir se esta é a posição realmente adotada pelos autores citados.

4.3 Análise com Base na Leitura Completa dos Artigos

A análise por meio da leitura integral dos artigos enfocou os 115 artigos analisados na subseção anterior, foco nos *abstracts*. Isso porque se objetivou também a comparação dos resultados analisados por ambos os métodos, que será analisado mais detalhadamente na

²⁵ Tradução nossa. Texto original, Fülbier e Sellhorn (2008, p. 24): “(...) EA research may range from the fundamental analysis of accounting numbers to the content analysis of texts and narratives such as accounting Standards and other regulation (...)”.

subseção 4.4. Apesar dos estudos que objetivam a classificação, em sua grande maioria, enfocarem a leitura do resumo, introdução, metodologia e conclusão do trabalho, no presente estudo foi feita a leitura completa dos artigos para fins de análise.

4.3.1 Orientação da pesquisa e fonte das informações

Apenas um artigo dos 115 analisados não expôs claramente um objetivo de pesquisa. Acerca do problema de pesquisa, 25,21% apresentavam claramente o problema de pesquisa que motivou o estudo e 8,7% não o faziam. Contudo, a maioria (66,09%) dos estudos não redigia diretamente o problema de pesquisa apesar de permitirem a sua inferência ao longo do texto. Apesar do número de artigos que redigem claramente o problema de pesquisa ao longo de todo o texto (25,21%) não ser expressivo, torna-se relevante comparar e destacar que o resultado da análise somente pela leitura do *abstract* é de apenas 4,35%.

Do total de artigos, 101 (87,83%) possuíam questões norteadoras do tipo “quanto”, “qual”, “quais” “como”, “por quê”, “quem”, entre suas formas variantes e formas de perguntas do tipo “se” com respostas do tipo “sim e não”. Não houve nenhuma pergunta do tipo “onde”.

Tabela 8: Características dadas pela leitura completa dos artigos

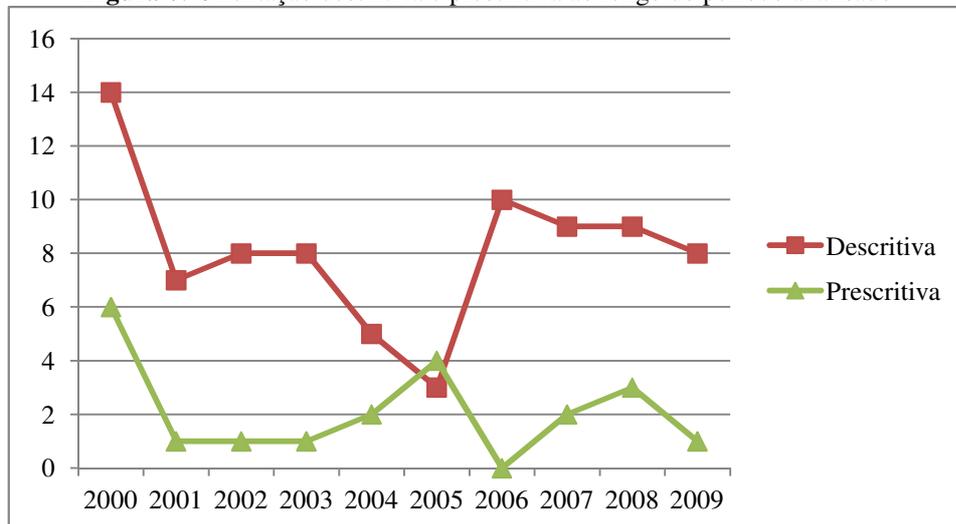
	Problema de pesquisa?			Questões norteadoras		Orientação			Fonte das informações			
	SIM	NÃO	Imp.	SIM	NÃO	Desc.	Presc.	Amb.	Abst.	Introd.	Metod.	Concl.
Qtde	29	10	76	101	14	92	23	-	114	115	99	115
%	25,21	8,7	66,09	87,83	12,17	80	20	-	99,13	100	86,09	100

Fonte: Elaboração própria.

Dentre os artigos analisados, apenas um artigo não possuía nenhum tipo de informação no resumo que poderia contribuir para a classificação dada. Todos os artigos possuíam informações essenciais para a análise na introdução e conclusão dos trabalhos. Contudo, cerca de 86% dos estudos possuíam informações na subseção metodologia, o restante não possuía esta subseção no artigo. Destaca-se que, dentre os 14% dos estudos que não possuíam metodologia, a maioria eram estudos teóricos, analíticos ou bibliográficos. Contudo, entende-se que esta subseção é essencial visto que esclarece como o autor coletou os dados, como é feita a análise, entre outras informações.

Pela leitura integral dos artigos identificou-se que 80% dos artigos têm caráter descritivo e 20% é prescritivo. A partir da Figura 6 analisa-se a evolução da utilização da orientação descritiva e prescritiva ao longo do período analisado.

Figura 6: Orientação descritiva e prescritiva ao longo do período analisado



Fonte: Elaboração própria.

Por meio da Figura 6 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 Européia no segundo semestre deste 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.

4.3.2 Delineamentos de pesquisa

A leitura integral dos artigos possibilitou a identificação das seguintes tendências de utilização das estratégias de pesquisas, que podem ser observadas por meio da Tabela 9 (página seguinte).

O delineamento de pesquisa mais utilizado foi o “experimento empírico” representando 43,48% das pesquisas. Dentre os seus subtipos, a maioria é composta por estudos quase-experimentais ou *cross-sectional*. Seguidas pelas estratégias de “pesquisa documental” e “Outros”, totalizando 13,04% dos artigos cada uma delas. Dentre os que foram classificados neste último, todos utilizavam múltiplos métodos de pesquisa. Os Estudos de

campo ou estudo de caso representam 11,30% do total de artigos; posteriormente, constatou-se 8,70% de estudos teóricos, 6,09% de estudos de levantamento e 4,35% de estudos não empíricos-analíticos.

Tabela 9: Estratégias de pesquisa – análise completa do artigo

		Quantidade	Porcentagem
Estratégia de pesquisa (leitura integral)	EE	50	43,48%
	EA	15	13,04%
	OTH	15	13,04%
	EF	13	11,30%
	NET	10	8,70%
	ES	7	6,09%
	NEA	5	4,35%
	AMB	-	-
Total		115	100,00%
Se auferida a classificação "OTHER"	MM	15	100,00%
	NC	-	-
	SPM	-	-
Total		15	100,00%

Fonte: Elaboração própria. Legenda: EA representam 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. Já 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).

4.3.3 Abordagens metodológicas

A presente seção descreve as principais abordagens metodológicas utilizadas nos artigos analisados. Cada uma das subseções irá tratar mais detalhadamente e especificamente as abordagens verificadas. A Tabela 10 (página seguinte) resume os resultados encontrados.

Como a análise das abordagens metodológicas independe do artigo possuir *abstract* ou não, as pesquisas que anteriormente foram excluídas por motivos de comparação (dois artigos) foram incluídas na presente análise. Destaca-se também que dois artigos possuíam duas fases de pesquisa com objetivos, problemas, estratégias de pesquisa e abordagens distintas. Desse modo, cada uma das abordagens utilizadas foi contada uma vez. Assim, sendo 117 artigos analisados, temos 119 abordagens metodológicas identificadas, como se cada uma das fases desses dois artigos contassem como um artigo distinto.

Apesar da tentativa de se classificar todos os artigos em alguma das abordagens descritas anteriormente, um dos artigos analisados não permitiu uma clara classificação em nenhuma das abordagens anteriores; portanto, criou-se a categoria “Sem classificação”.

Tabela 10: Principais abordagens metodológicas encontradas

Abordagens metodológicas	Quantidade	Estratégia de pesquisa	Quantidade subdivisão	Porcentagem relativa	Porcentagem sobre o total das pesquisas
Positivista	42	EE	22	52,38%	18,49%
		ES	7	16,67%	5,88%
		NEA	5	11,90%	4,20%
		NET	3	7,14%	2,52%
		OTH	3	7,14%	2,52%
		Duas abordagens	2	4,76%	1,68%
Subtotal			42	100,00%	35,29%
Empírica	37	EE	18	48,65%	15,13%
		EA	10	27,03%	8,40%
		OTH	6	16,22%	5,04%
		Duas abordagens	2	5,41%	1,68%
		EF	1	2,70%	0,84%
Subtotal			37	100%	31,09%
Estruturalista	17	EE	9	52,94%	7,56%
		EA	2	11,76%	1,68%
		EF	2	11,76%	1,68%
		OTH	2	11,76%	1,68%
		NET	2	11,76%	1,68%
Subtotal			17	100%	14,29%
Fenomenológica	16	EF	10	62,50%	8,40%
		NET	5	31,25%	4,20%
		EA	1	6,25%	0,84%
Subtotal			16	100%	13,45%
Sistêmica	5	EE	2	40,00%	1,68%
		OTH	2	40,00%	1,68%
		NET	1	20,00%	0,84%
Subtotal			5	100,00%	4,20%
Dialética	1	EA	1	100,00%	0,84%
Subtotal			1	100,00%	0,84%
Sem classificação	1	EA	1	100,00%	0,84%
Subtotal			1	100,00%	0,84%
Total	119		119		100,00%

Fonte: Elaboração própria. Legenda: EA representam 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. Já 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).

4.3.3.1 Abordagem empirista

Similarmente como afirma Theóphilo (2004), nota-se que as pesquisas que utilizam essa abordagem têm como intuito principalmente a superação da subjetividade através da evidência empírica. No entanto, corrobora-se com a percepção do referido autor de que estes diferem da definição original, pois se amparam em teorias para nortear as suas investigações. Contudo, devido a essa mudança de posicionamento por parte dos pesquisadores, esta abordagem se assemelha ainda mais da abordagem positiva, visto que a segunda difere principalmente da primeira devido a sua preocupação frente à teoria que fundamenta sua análise. Visto que (1) as pesquisas com a abordagem empírica geralmente utilizam o delineamento de pesquisa quase-experimental ou *cross-sectional*, já que o experimento em seu conceito clássico é raramente utilizado na área de contabilidade, bem como afirma também Theóphilo (2004), e que (2) as pesquisas positivas também utilizam dessas estratégias de pesquisa com o objetivo de verificar relações entre variáveis com o devido embasamento teórico, essa fronteira entre as duas abordagens torna-se ainda mais tênue.

Assim como afirma Field (2009), os estudos correlacionais ou *cross-sectional* diferem dos estudos experimentais devido ao fato de que os dois primeiros estudam eventos que ocorrem naturalmente no mundo sem uma intervenção direta, já os estudos experimentais manipulam variáveis para observar as suas influências. Contudo, visto que os estudos quase-experimentais também possuem a característica de estudar eventos que ocorrem naturalmente, a dificuldade de discernimento é maior. O referido autor ainda destaca que essa dificuldade encontra-se no fato de que testes estatísticos têm sido utilizados tanto para pesquisas do tipo quase-experimental como para estudos correlacionais.

Portanto, neste estudo objetivou-se verificar a abordagem utilizada nas pesquisas inferindo o enfoque da pesquisa por meio da análise principalmente do objetivo final do(s) autor(es) da pesquisa. Isso porque várias das pesquisas estariam no limiar das fronteiras entre ambas as abordagens, por possuírem características das duas abordagens. Assim, quando o(s) autor(es), além das características que enquadram em cada uma das abordagens, tinha(m) o intuito final de fornecer evidências empíricas que contribuem, e corroboram com a literatura existente, para a superação da subjetividade a classificação da abordagem era dada como empirista. Se o enfoque da pesquisa e o objetivo final do artigo era essencialmente analisar as relações entre variáveis, considerando também as demais características desta abordagem e o intuito do autor era a generalização de seus resultados através de sua pesquisa, a pesquisa era classificada como positivista.

Assim, o presente estudo objetivou fazer uma classificação das abordagens metodológicas que se distanciasse da vinculação com a estratégia de pesquisa utilizada no artigo. Isso devido ao fato da dificuldade de classificação das abordagens de pesquisa, visto que não é somente entre essas duas abordagens que ocorre essa aproximação de fronteiras que delimitam a diferenciação das abordagens metodológicas e também pelo fato de que a mesma estratégia de pesquisa pode ser utilizada em diferentes abordagens metodológicas. Portanto, apesar de se utilizar o estudo de Coelho, Soutes e Martins (2010), que vinculam determinadas estratégias de pesquisa às abordagens, não se limitou a classificação ao quadro presente no anexo A. Destaca-se que esse quadro foi utilizado apenas como diretriz para a investigação do enquadramento da pesquisa em dada classificação.

Contudo, na redação dos resultados são expostas as quantidades dos delineamentos utilizados, sendo este o objetivo de clarificar as características das pesquisas e não no sentido de se traçar relações entre estratégias utilizadas e abordagens metodológicas específicas. Isso porque, acredita-se que os métodos de pesquisa utilizados estão mais relacionados com o objetivo de pesquisa e do tema enfocado, enquanto que a abordagem metodológica condiz com as ideologias, crenças e formas de se interpretar a realidade do autor.

Os estudos que foram classificados como empiristas totalizaram 37 (31% do total) artigos. Dentre eles, um artigo utilizou o estudo de caso (EF) como delineamento de pesquisa; seis utilizaram múltiplos métodos; 18 utilizaram o delineamento EE, sendo 13 estudos quase-experimentais e quatro classificados pelos próprios autores como experimentos; dez eram pesquisas documentais e; dois artigos possuíam duas fases de pesquisa com objetivos, problemas, estratégias de pesquisa e abordagens distintas; esses dois artigos foram enquadrados nessa abordagem em uma das fases da pesquisa e utilizavam o delineamento EA.

Dentre as principais características dos estudos classificados como empíricos estão a preocupação de se mensurar a extensão da conformidade das empresas de diferentes países com as normas internacionais, bem como medir os impactos das normas internacionais nos países; mensurar o grau de divergência entre os países; verificar se a existência de diversidade nos princípios contábeis tem conseqüências na interpretação do *financial reporting* em nível internacional; bem como analisar os reflexos da informação contábil sobre as ações no mercado e no custo de capital.

Acredita-se que os estudos comparativos de normas poderiam ser enquadrados também na abordagem estruturalista. Contudo, mais especificamente dentro do enfoque do presente estudo, a contabilidade internacional, notou-se que esses estudos comparam as normas dos países com as normas internacionais com o intuito de se verificar o grau de

harmonização/convergência com estas normas. Esses estudos buscam mensurar através de diferentes índices esse processo (e de certa forma superar a subjetividade da efetividade desse processo). No caso, quando a comparação de normas era feita com o objetivo final de se agrupar países, desenvolver modelos de classificação ou mesmo questioná-los, buscando-se uma estrutura, estes eram classificados como estruturalistas.

4.3.3.2 Abordagem positivista

Os artigos aqui considerados como positivistas são aqueles que possuem características como: caráter descritivo; geralmente são associados à coleta de dados do tipo entrevistas, questionários, escalas de opiniões e de atitudes e testes; utilizam de técnicas estatísticas; a sua causalidade é compreendida pela relação entre variáveis dependentes e independentes e; a associação entre as variáveis é obtida pelo cálculo de coeficientes de correlações lineares e testes qui-quadrado de associação.

Contudo, não se ateve somente às técnicas de coleta de dados listadas anteriormente. É importante destacar que este aspecto serviu de auxílio para a classificação dos artigos nessa abordagem. Todavia, cabe destacar novamente que, este não foi o critério primordial na presente classificação, já que se objetivou a não vinculação das estratégias de pesquisa com as abordagens metodológicas para efeitos de classificação.

Desse modo, por exemplo, as pesquisas quase-experimentais (abrangência adotada e explicitada no presente estudo/que inclui estudos econométricos que utilizam banco de dados, estudos *cross-sectional* e *série-temporal*) que tinham o objetivo final de identificar relações entre variáveis e descrever as características de determinada população ou fenômeno, bem como buscavam a generalização dos resultados, e o faziam por meio levantamento de hipóteses vinculadas a teorias e modelos, eram classificadas como positivistas. Assim, acredita-se que, devido ao aumento e disponibilidade de variados bancos de dados e devido à resultante facilidade de coleta de dados, os estudos positivistas aumentaram a utilização desse tipo de estratégia de pesquisa.

Ainda, no presente estudo, também são considerados dentro da classificação da abordagem positivista estudos teóricos ou bibliográficos que descrevem determinado modelo, método ou técnica. Foram oito os estudos classificados como positivistas que se enquadram nessa delimitação; sendo cinco os estudos “teóricos” que objetivavam a construção de teorias e formas de avaliação utilizando modelos matemáticos formalizados (NEA) e três os

“bibliográficos” que objetivavam a construção de explicações/teorias a partir da literatura existente (NET).

Dentre os estudos classificados nessa abordagem, sete utilizam o delineamento de levantamento empírico (ES), três utilizam múltiplos métodos, e 22 utilizam a estratégia de pesquisa de experimento empírico (EE) com o sentido abrangente adotado na presente pesquisa. Nota: estes são principalmente de caráter quase-experimental, *cross-sectional* e série-temporal. Dois artigos possuíam duas fases de pesquisa com objetivos, problemas, estratégias de pesquisa e abordagens distintas; esses dois artigos foram enquadrados nessa abordagem em uma das fases da pesquisa e utilizavam o delineamento EE.

4.3.3.3 Abordagem dialética

Foi encontrado apenas um artigo que pode ser classificado na abordagem dialética. O único trabalho assim classificado enfoca a luta global contra a corrupção e o papel da contabilidade nesse processo. Mais especificamente, analisa dois modos contrastantes de mentalidade ou pensamentos no campo da anticorrupção, bem como a influência deles na forma, perspectiva e prática cultural e tecnológica da contabilidade.

4.3.3.4 Abordagem fenomenológica

Dezesseis artigos foram classificados como fenomenológicos. Dentre esses, dois estavam mais relacionados à fenomenologia descritiva e os demais com a fenomenologia hermenêutica. Na análise, o primeiro tipo é caracterizado pela apreensão das essências dos fenômenos pela experiência vivida diretamente pelo pesquisador. Já no segundo tipo, similar àquele adicionado à busca do conhecimento por meio da interpretação, com o intuito de analisar os fenômenos por trás dos dados manifestos.

Cinco dos artigos classificados como fenomenológicos utilizaram a estratégia de pesquisa NET, três deles sendo baseados na revisão de estudos anteriores e os outros dois relacionados ao conceito amplo de “teoria” definido no presente estudo; ou seja, formulações de respostas a questões interessantes, por meio da argumentação dada a partir da literatura existente bem como da vivência dos pesquisadores. Um artigo utilizou o delineamento EA e aproxima-se da concepção fenomenológica-hermenêutica, por ser baseada na busca do conhecimento por meio da interpretação. Os demais artigos classificados nessa categoria utilizaram a estratégia de pesquisa EF.

4.3.3.5 Abordagem estruturalista

O estruturalismo busca a identificação da estrutura do fenômeno a partir de suas ligações determinantes que constituem a essência do fenômeno focado. Os estudos classificados como estruturalistas tendem a ter um papel fundamental para a contabilidade internacional, visto que esta área da contabilidade busca principalmente analisar os fatores relacionados às similaridades e diferenças da contabilidade dos países, bem como também verificar possíveis agrupamentos dos países frente às suas características. Os estudos que utilizaram da abordagem estruturalista se caracterizam por debater os fatores que determinam a forma de geração e utilização das informações contábeis nos países, desenvolver modelos de classificação dos países de acordo com a contabilidade, bem como analisar a adequação desses modelos.

Dentro do total de estudos classificados como estruturalistas, dois utilizaram múltiplos métodos. Estes estudos objetivaram principalmente analisar o fator cultural como determinante das práticas contábeis. Outros dois artigos, classificados como pesquisas documentais, objetivaram o agrupamento de diferentes países e também o questionamento de modelos existentes. Dois artigos utilizaram o estudo de campo/estudo de caso, que analisavam os fatores estruturais que determinam as práticas contábeis e a forma de normatização. Dois eram estudos teóricos, um que criticava modelos de classificação e outro que analisava determinado tratamento contábil a partir dos modelos de classificação. E os demais estudos (seis artigos) eram quase-experimentais e analisavam fatores que explicam as diferenças dos países e seus impactos, bem como a relação das características que determinam os modelos de classificação e as diferenças nas contabilidades dos países.

4.3.3.6 Abordagem sistêmica

Os trabalhos que se enquadram na abordagem sistêmica, assim como a abordagem estruturalista, também estão relacionados diretamente com a contabilidade internacional. Isso porque, o enfoque dado é de que o mundo é visto como uma organização, ou um grande sistema formado por sistemas menores, que seriam os países.

O sistemismo também se assemelha à abordagem estruturalista pelo fato de visar a identificação da estrutura do fenômeno focado, bem como a relação dos elementos que o constituem. Contudo, apesar da sutil fronteira entre essas duas abordagens, o sistemismo se

diferencia devido ao fato de este admitir dois enfoques distintos para o todo, o todo inter-relacionado e o todo que organiza as partes. Assim, este é dinâmico, pois os sistemas se inter-relacionam e se influenciam; enquanto que no estruturalismo há a busca da síntese para que se possa identificar a estrutura (DEMO, 1995). Dentre os estudos classificados nessa categoria, dois utilizam múltiplos métodos de pesquisa, um é não-empírico teórico e dois são quase-experimentais.

4.4 Comparativo Entre os Resultados da Análise dos *Abstracts* e dos Textos Completos

Bem como já foi destacado na subseção 4.2, deve-se ressaltar que a análise somente por meio do resumo dos artigos impede a classificação das estratégias de pesquisa em 51,30% dos artigos, que seria a classificação “ambígua” (AMB) e “sem pista sobre o método” (OTH, mais especificamente SPM). Por meio da Tabela 11 (não considerando esses 51,30% para a seguinte análise, mas considerando a quantidade total de 115 artigos e mantendo as mesmas porcentagens) a estratégia mais utilizada em ambas as análises é a EE. Totalizando 20,87% na análise por meio do *abstract* e 43,48% pela análise integral. A segunda posição, no entanto, difere entre as duas análises. Nota-se que, na primeira, 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 11: Comparação entre os resultados encontrados pelos dois métodos

	Análise por meio de <i>abstracts</i>		Análise pela leitura completa		Variação		
	Quantidade	Porcentagem	Quantidade	Porcentagem			
Estratégia de pesquisa	AMB	25	21,74%	AMB	-	21,74%	
	EA	11	9,57%	EA	15	13,04%	-3,48%
	EE	24	20,87%	EE	50	43,48%	-22,61%
	EF	6	5,22%	EF	13	11,30%	-6,09%
	ES	7	6,09%	ES	7	6,09%	-
	NEA	3	2,61%	NEA	5	4,35%	-1,74%
	NET	1	0,87%	NET	10	8,70%	-7,83%
	OTH	38	33,04%	OTH	15	13,04%	20,00%
Total	115	100,00%	115	100,00%			
Se auferida a classificação "OTHER"	MM	4	10,53%	MM	15	100,00%	-89,47%
	NCA	-	-	NCA	-	-	-
	SPM	34	89,47%	SPM	-	-	89,47%
Total	38	100,00%	15	100,00%			

Fonte: Elaboração própria. Legenda: EA representam 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. Já 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).

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 notável das porcentagens de cada uma dessas estratégias de pesquisas (Tabela 11).

Para uma melhor comparação, foi elaborada a Tabela 12 com o intuito de se afinar a análise pela confrontação dos resultados dados pelos dois métodos após a exclusão dos artigos que não puderam ser classificados somente pelos *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 (artigos classificados como AMB e SPM na Tabela 7). Portanto, foram selecionados 56 artigos para a confrontação.

A partir da Tabela 12 verifica-se que, quando excluídos os artigos, os resultados e as proporções são distintos entre o método dado pela leitura apenas dos resumos e pela leitura integral dos artigos. Todavia, ao analisar detalhadamente a ordem e os valores de cada uma das estratégias (as três primeiras colunas e as próximas outras três colunas) notamos que as duas formas de análise levam a diferentes resultados, tanto entre elas quanto comparada à análise pela leitura completa sem a exclusão dos artigos.

Tabela 12: Análise comparativa dos artigos com a exclusão dos artigos classificados como AMB e SPM na análise B.1

Análise por meio de <i>abstracts</i> *exclusão			Análise pela leitura completa *exclusão			Análise pela leitura completa *total		
	Quantidade	Porcentagem		Quantidade	Porcentagem		Quantidade	Porcentagem
EE	24	42,86%	EE	24	42,86%	EE	50	43,48%
EA	11	19,64%	EA	7	12,50%	EA	15	13,04%
ES	7	12,50%	ES	7	12,50%	OTH	15	13,04%
EF	6	10,71%	EF	6	10,71%	EF	13	11,30%
OTH	4	7,14%	OTH	6	10,71%	NET	10	8,70%
NEA	3	5,36%	NEA	3	5,36%	ES	7	6,09%
NET	1	1,79%	NET	3	5,36%	NEA	5	4,35%
Total	56	100,00%	Total	56	100,00%	Total	115	100,00%

Fonte: Elaboração própria. Legenda: EA representam 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. Já 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).

Contudo, a classificação entre os resultados após a exclusão (seis primeiras colunas) difere em quatro artigos, ou seja, 7,14%. Assim, 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, notamos 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 os resultados encontrados 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

A partir da Tabela 13, verifica-se que todos os periódicos analisados têm uma tendência de publicação de artigos descritivos. O periódico que obteve a posição mais extrema foi o JAR, com 100% das suas publicações na área de contabilidade internacional com caráter descritivo.

Tabela 13: Produção científica por periódico

Periódico	Qtde de participações	Orientação					
		Desc.	% relativa	% total	Presc.	% relativa	% total
AOS	30	24	80%	9%	6	20%	2%
JAЕ	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 13) não coincide com o total de participações dos países (Tabela 14) 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. Assim, são 117 artigos com 226 diferentes autores (Tabela 4). 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.

Por exemplo, alguns autores poderiam estar vinculados a duas universidades devido ao fato de serem professores convidados de uma universidade e serem ao mesmo tempo professores de carga integral em outra; também poderiam ser pesquisadores ligados a duas entidades por estarem cursando mestrado, doutorado ou alguma outra pós-graduação do tipo “sanduíche”. Contudo, essas são apenas hipóteses dadas para o fato de alguns autores estarem ligados a duas instituições. Não se pode afirmar com certeza; pois não foram coletados dados a mais para esses autores, já que estava fora do escopo do trabalho. Nota-se também que nem todos os autores eram ligados às instituições acadêmicas. No Apêndice C é apresentado o Quadro 8 com as instituições e países de vinculação dos autores, bem como a quantidade de artigos por instituição.

A partir da Tabela 14, percebe-se que a Noruega, Malásia e Paquistão, apesar da sua baixa publicação (um ou dois artigos), foram os únicos países que somente publicaram artigos com caráter prescritivo. Todos os demais seguiram a mesma tendência de uma maior publicação de pesquisas descritivas.

Considerando o país da instituição vinculada aos autores (Tabela 14) conclui-se que os periódicos analisados na Tabela 13 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. Também, essa afirmativa torna-se debilitada já que a tendência dos países é publicar pesquisas de caráter descritivo (Tabela 14). Todavia, futuras pesquisas poderiam ser feitas no tocante desse assunto. Como a maioria desses periódicos afirma que a sua abrangência é internacional (AOS, IJA, entre outros), ou possuem uma ampla abrangência, bem como também afirmam que são encorajados a publicar artigos com variadas metodologias e temas (JAE, JAR, TAR, entre outros), torna-se interessante a verificação se as

características das publicações desses periódicos condizem com os objetivos propostos por eles.

Tabela 14: Quantidade instituições, participações e orientação da pesquisa por país de origem

País da instituição vinculada	Qtde de instituições	Qtde 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%	-	-	-
Casaquistão	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%	-	-	-
Tunisia	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.

Assim, a partir da Tabela 15 podemos analisar superficialmente a abrangência dos delineamentos de pesquisa utilizados nos artigos sobre contabilidade internacional publicados nesses periódicos, durante o período analisado. Observa-se que o único periódico que utilizou todas as estratégias de pesquisa enfocadas foi o IJA. O AOS foi o periódico com a segunda maior abrangência de delineamentos de pesquisa, sendo o “estudo analítico” o único a não ser observado. O JAE e o TAR não possuem estudos do tipo “estudo de campo e estudo de caso”

e “levantamentos”, sendo que o primeiro também não possui pesquisas do tipo “documental”. O periódico que se mostrou mais restrito em relação à variedade de métodos de pesquisa adotado foi o JAR, com nove do total de dez pesquisas do tipo “experimento empírico”, em seu conceito abrangente, e uma pesquisa do tipo “estudo de campo e estudo de caso”.

Tabela 15: 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%
JAE	-	-	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. Legenda: EA representam 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. Já 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).

Desse modo, verifica-se que, dos periódicos enfocados, o único que se distancia do comprometimento de encorajar os variados tipos de pesquisa é o JAR. Contudo, os resultados encontrados devem ser interpretados com cautela, já que o escopo do presente estudo é a área de contabilidade internacional e o período analisado é de onze anos. Portanto, 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.

Tabela 16: Estratégias e orientações das pesquisas

Orientação	Estratégias de pesquisa							Total
	EA	EE	EF	ES	NEA	NET	OTH	
Descritiva	12	46	10	5	2	5	13	93
%	80%	90%	77%	71%	40%	45%	87%	79%
Prescritiva	3	5	3	2	3	6	2	24
%	20%	10%	23%	29%	60%	55%	13%	21%
Total	15	51	13	7	5	11	15	117
% Total	13%	44%	11%	6%	4%	9%	13%	100%

Fonte: Elaboração própria. Legenda: EA representam 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. Já 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).

Ainda em relação às estratégias de pesquisa, Tabela 16, nota-se que a orientação de pesquisa descritiva é a preponderante no total de pesquisas analisadas, dentre a qual os estudos do tipo “experimento empírico” representam quase 50% (46 de um total de 93 artigos). Essa tendência observada não corrobora com os resultados encontrados por Fülbier e Sellhorn (2008), que constata que 85% dos trabalhos por eles classificados como “pesquisa documental” refletem 73% dos estudos descritivos.

Contudo, essa diferença nos resultados pode estar relacionada aos diferentes enfoques adotados. Isso porque os estudos analisados pelos referidos autores são oriundos de congressos, que possuem a característica de pesquisas em estágio preliminar de coleta de dados, planejamento de pesquisa ou que estão abertos à discussões (âmbito internacional). Assim, é esperada a possível diferença entre os delineamentos que são mais adotados. Contudo, a predominância de estudos documentais, como já foi dito na subseção 4.2.2, pode também estar relacionada ao critério de abrangência dessa classificação adotado por tais autores.

Já no presente estudo, a grande quantidade de estudos “experimento empírico” pode estar relacionada ao enfoque dado ao tema “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, a sua influência no custo de capital e na qualidade das informações, entre outros; que no presente estudo são classificadas como “experimento empírico” (sentido abrangente).

O periódico IJA representa mais da metade dos artigos analisados (aproximadamente 53%). Assim, os resultados encontrados poderiam refletir particularmente as tendências desse periódico. Portanto, para evitar esse viés na análise, as tabelas 17, 18, 19 e 20 foram elaboradas com a exclusão dos artigos publicados nesse periódico. Os artigos oriundos dos demais periódicos totalizaram 55 artigos.

A partir da Tabela 17, observa-se que, considerando os periódicos conjuntamente, a estratégia mais utilizada é o “experimento empírico”. Essa tendência também é verificada para os periódicos JAE, JAR e TAR, quando analisados separadamente. O único periódico que não segue esse padrão é o AOS, que possui como principal estratégia o “estudo de campo ou estudo de caso”.

Tabela 17 - Estratégias de pesquisa - análise sem o periódico IJA

Estratégias de pesquisa	Periódicos								Total	
	AOS		JAE		JAR		TAR			
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
EA	3	18,75%	-	-	-	-	1	5,26%	4	7,27%
EE	1	6,25%	6	60,00%	9	90,00%	14	73,68%	30	54,55%
EF	5	31,25%	-	-	1	10,00%	-	-	6	10,91%
ES	1	6,25%	-	-	-	-	-	-	1	1,82%
NEA	-	-	2	20,00%	-	-	1	5,26%	3	5,45%
NET	3	18,75%	1	10,00%	-	-	2	10,53%	6	10,91%
OTH	3	18,75%	1	10,00%	-	-	1	5,26%	5	9,09%
Total	16	100,00%	10	100,00%	10	100,00%	19	100,00%	55	100,00%

Fonte: Elaboração própria. Legenda: EA representam 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. Já 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).

Analisando os quatro periódicos conjuntamente, o “estudo de campo ou estudo de caso” e os estudos “não empíricos – teóricos” são os delineamentos que ocupam a segunda posição de mais utilizados. Contudo, a categoria EF, na análise em grupo, é influenciada pelo *journal* AOS. Os delineamentos OTH, EA e NEA representam respectivamente 9,09%, 7,27% e 5,15% do total. A estratégia de pesquisa menos utilizada foi o “levantamento” (1,82%), utilizada por um artigo publicado no periódico AOS.

Por meio da Tabela 18, a seguir, observa-se que, independente da exclusão do periódico IJA, a estratégia mais utilizada é o “experimento empírico”. Todavia, a partir da exclusão desse periódico, verifica-se que a segunda posição do delineamento “pesquisa documental”, quando analisados todos os periódicos, reflete a tendência de utilização do periódico IJA. A quantidade da estratégia de pesquisa “levantamento” também espelha a influência deste periódico.

Tabela 18 - Comparação dos resultados encontrados em relação às estratégias de pesquisa

Estratégia de pesquisa	Todos os periódicos		Exclusão do IJA	
	Quantidade	Porcentagem	Quantidade	Porcentagem
EE	51	43,59%	30	54,55%
EA	15	12,82%	4	7,27%
OTH	15	12,82%	5	9,09%
EF	13	11,11%	6	10,91%
NET	11	9,40%	6	10,91%
ES	7	5,98%	1	1,82%
NEA	5	4,27%	3	5,45%
Total	117	100,00%	55	100,00%

Fonte: Elaboração própria. Legenda: EA representam 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. Já 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).

Por meio da Tabela 17 e 19, percebe-se que o JAE e o JAR são os periódicos que possuem tendências distintas dos demais. Isso porque a utilização de variadas estratégias de pesquisa e diversas abordagens metodológicas não são constatadas para estes.

Tabela 19 - Abordagem metodológica - análise sem o periódico IJA

Abordagem metodológica	Periódicos								Total	
	AOS		JAE		JAR		TAR			
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Empírica	2	12,50%	1	10,00%	1	10,00%	8	42,11%	12	21,82%
Positivista	2	12,50%	5	50,00%	8	80,00%	5	26,32%	20	36,36%
Estruturalista	3	18,75%	4	40,00%	-	-	3	15,79%	10	18,18%
Sistêmica	2	12,50%	-	-	-	-	1	5,26%	3	5,45%
Fenomenológica	5	31,25%	-	-	1	10,00%	2	10,53%	8	14,55%
Dialética	1	6,25%	-	-	-	-	-	-	1	1,82%
Sem classificação	1	6,25%	-	-	-	-	-	-	1	1,82%
Total	16	100,00%	10	100,00%	10	100,00%	19	100,00%	55	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

Ao analisar apenas as abordagens metodológicas, sem considerar os artigos publicados no periódico IJA, verifica-se que, apesar de os periódicos JAE e JAR tenderem para algumas abordagens específicas, os periódicos conjuntamente refletem resultados similares aos encontrados para todos os periódicos (Tabela 19 e Tabela 20).

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.

Tabela 20 - Comparação dos resultados encontrados em relação às abordagens metodológicas

Abordagem metodológica	Todos os periódicos		Exclusão do IJA	
	Quantidade	Porcentagem	Quantidade	Porcentagem
Positivista	42	35,29%	20	36,36%
Empírica	37	31,09%	12	21,82%
Estruturalista	17	14,29%	10	18,18%
Fenomenológica	16	13,45%	8	14,55%
Sistêmica	5	4,20%	3	5,45%
Dialética	1	0,84%	1	1,82%
Sem classificação	1	0,84%	1	1,82%
Total	119	100,00%	55	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

Assim, pesquisas futuras poderiam 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.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou caracterizar as pesquisas na área de contabilidade internacional por meio de um enfoque bibliométrico e epistemológico, considerando as publicações feitas em periódicos internacionais de língua inglesa.

A motivação do estudo surgiu da percepção de que com o aumento de bancos de dados de periódicos *on-line* e de banco de dados de *abstracts* a utilização destes como fonte de informações para os trabalhos do tipo “pesquisa de pesquisa” também iria aumentar. Contudo, a problemática estaria no fato de que devido aos variados tipos de *abstract*, bem como diante do fato de que por motivos de publicação a forma e o conteúdo destes poderiam ser limitados, a utilização somente dos *abstracts* poderia prejudicar os resultados desses estudos ou torná-los enviesados.

Assim, 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 dos referidos 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), Coelho, Soutes e Martins (2010) e Urbizagástegui Alvarado (2006).

Do total de 117 artigos na área de contabilidade internacional selecionados para o estudo, 70% tinha vinculação com apenas um país. Assim, 30% era caracterizado pela contribuição de autores vinculados a instituições de diferentes países. Apesar de se esperar o aumento de contribuições entre autores de diferentes países, devido à globalização e facilidades tecnológicas, essa tendência não foi observada.

O país com a maior quantidade de instituições vinculadas aos autores foi os Estados Unidos com 64 instituições (123 participações) de um total de 161 instituições. O segundo país com mais instituições foi o Reino Unido com 18 instituições vinculadas (28 participações). A quantidade de instituições por país variou de um a 64 instituições, sendo que dez países possuíam o número de duas instituições vinculadas e 15 apenas uma instituição.

A quantidade de autores por artigo variou entre um e quatro autores. Sendo os estudos com dois autores os mais presentes no total analisado, representando 40,17% dos artigos. Ao analisar se a Lei de Lotka se aplica a literatura analisada, observamos que 86,28% dos autores tiveram apenas uma publicação, cerca de 26% a mais do que o proposto por Lotka. O número de participações dos autores variou entre uma e cinco publicações. Os resultados encontrados

no presente estudo indicam que a distribuição de autores da área de contabilidade internacional não se ajusta à Lei de Lotka. Além disso, o valor do coeficiente encontrado e do número de autores que publicam apenas uma única vez parece divergir das pesquisas na área de finanças e contabilidade.

Não obstante, Urbizagastegui Alvarado (2002) e Nicholls (1989) enfatizam a dificuldade de comparação dos resultados de diferentes estudos que utilizam a Lei de Lotka devido à diversidade de formas de coleta de dados relacionada à autoria, modelos de aplicação da referida lei e de interpretações do modelo. Contudo, acredita-se que a descrição detalhada dos procedimentos de pesquisa e da metodologia utilizada diminuem os riscos de viés de comparações, já que permitem a identificação de pesquisas com procedimentos e delimitações similares. Portanto, acredita-se que a dificuldade de comparação encontra-se no fato de que nem sempre as informações necessárias para a identificação de procedimentos semelhantes é presente nesses estudos.

Contudo, destaca-se que, apesar do período analisado ser de onze anos, a variação da quantidade de publicações por autor é baixa. Portanto, os resultados devem ser interpretados com cautela, pois esse fato conjuntamente à abrangência dos periódicos analisados poderia enviesar os resultados encontrados.

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. Durante o período analisado, apenas no ano de 2005 o número estudos prescritivos foi maior que os descritivos. Contudo, essa diferença era de apenas um artigo. Todavia, observa-se que os números de artigos começaram a convergir a partir do ano de 2003 e voltaram a sua tendência normal no ano de 2006.

Tal fato poderia estar relacionado ao anúncio da União Européia de adoção das normas internacionais, o que poderia aumentar o interesse dos pesquisadores em publicar artigos prescritivos com o intuito de contribuir para o processo de convergência. Contudo, essa afirmativa deve ser interpretada com cautela e tal evento deve ser analisado mais profundamente, já que não é possível inferir isso apenas com os dados observados. Assim, futuras pesquisas poderiam focar a influência de marcos da contabilidade internacional nas características das pesquisas dessa área.

Em relação aos delineamentos de pesquisa utilizados, a estratégia mais utilizada foi o “experimento empírico” em seu conceito abrangente, dado por Fülbier e Sellhorn (2008), representando 43,48% dos artigos; em segundo, as pesquisas documentais e pesquisas com múltiplos métodos (13,04% cada uma); em seguida, os estudos de campo ou estudos de caso (11,30%), “pesquisas teóricas” em sentido abrangente (8,70%), “levantamentos” (6,09%) e por último, as pesquisas analíticas (4,35%).

Apesar dos resultados encontrados serem distintos daqueles do estudo de Fülbier e Sellhorn (2008), acredita-se que o enfoque da abrangência dos estudos analisados é um fator determinante para essa diferença. O estudo dos referidos autores enfocam congressos e, além da contabilidade internacional, também abrangem pesquisas na área de *financial reporting*; enquanto que no presente estudo são analisados artigos publicados em periódicos internacionais. As pesquisas apresentadas em congressos por si só já possuem características distintas daquelas publicadas. Isso porque, as primeiras tendem a serem propostas de pesquisa em seu estágio embrionário, onde o autor ainda está no processo de coleta de dados e planejamento da metodologia a ser utilizada. Além disso, dada às características das pesquisas reflexivas, deve-se ater aos resultados encontrados e não à sua comparação com outros estudos com os mesmos fins.

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

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

- ABDEL-KHALIK, R. **Nota do editor sobre objetivo e escopo do periódico International Journal of Accounting**. Disponível em: <http://www.elsevier.com/wps/find/journaldescription.cws_home/620179/description#description>. Acesso em: 10 jan. 2011.
- ALALI, F.; CAO, L. International Financial Reporting Standards – credible and reliable? **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, v.26, p. 79-86, 2010.
- AL-SHAMMARI, B.; BROWN, P.; TARCA, A. An investigation of compliance with international accounting standards by listed companies in the Gulf Co-Operation Council member states. **The International Journal of Accounting**, v. 43, p. 425-447, 2008.
- ARAÚJO, Carlos A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, v. 12, n.1, p. 11-32.
- 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.
- BALL, R.; ROBIN, A.; WU, J. S. Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries. **Journal of Accounting and Economics**, v. 36, p. 235-270, 2003.
- BARTH, M. E.; CLINCH, G.; SHIBANO, T. International accounting harmonization and global equity markets. **Journal of Accounting and Economic**, v. 26, p. 201-235, 1999.
- BARTH, M. E.; LANDSMAN, W. R.; LANG, M. H. International Accounting Standards and Accounting Quality. **Journal of Accounting Research**, v. 46, n. 3, jun. 2008.
- 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.
- BOWRIN, Anthony R. International Accounting Standards and Financial Reporting Uniformity: The case of Trinidad and Tobago. **Advances in International Accounting**, v. 20, p. 27-53, 2007.
- BROWNELL, P. **Research Methods in Management Accounting**. Melbourne: Coopers & Lybrand, 1995.
- 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. **Epistemologia: curso de atualização**. São Paulo: T. A. Queiroz, EdUSP, 1980.

- BUNGE, Mario A. **La investigación científica**: su estrategia y su filosofía. 5. ed. Barcelona: Ariel, 1983.
- BUNGE, Mario A. **Teoria e realidade**. São Paulo: Perspectiva, 1974.
- CAÑIBANO, Leandro; MORA, Araceli. Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players. **The European Accounting Review**, v. 9, n. 3, p. 349-369, 2000.
- CARDOSO, Ricardo L.; MENDONÇA NETO, Octávio R.; RICCIO, Edson L.; SAKATA, Marici C. G. Pesquisa científica em contabilidade entre 1990 e 2003. **Revista de Administração de Empresas - RAE**, v. 45, p. 34-45, 2005.
- 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.
- CHANCHANI, Shalin; WILLETT, Roger. An empirical assessment of Gray's accounting value construct. **The International Journal of Accounting**, v. 39, p. 125-154, 2004.
- CHAND, Parmod; PATEL, Chris. Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region. **Advances in Accounting**, v. 24, n. 1, p. 83-92, 2008.
- CHUNG, Kee H.; COX, Raymond A. K. Patterns of Productivity in the Finance Literature: A Study of the Bibliometric Distributions. **The Journal of Finance**, v. XLV, p. 301-309, 1990.
- 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.
- COOPER, David J.; MORGAN, Wayne. Case Study Research in Accounting. **Accounting Horizons**, v. 22, n. 2, p. 159-178, 2008.
- COVRIG, Vicentiu M.; DEFOND, Mark L.; HUNG, Mingyi. Home Bias, Foreign Mutual Fund Holdings, and Voluntary Adoption of International Accountig Standars. **Journal of Accounting Research**, v. 45, n. 1, mar. 2007.
- CUNHA, Paulo Roberto da; RAUSCH, Rita Buzzi; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. Contabilidade internacional: Uma análise metodológica e técnica das pesquisas publicadas no Congresso de Controladoria e Contabilidade USP e na Revista de Contabilidade e Finanças da USP. In: XIII SEMEAD, setembro de 2010, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2010. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/479.pdf>>. Acesso em: 18 abr. 2011.
- DA FONSECA, Edson N.; (org.). **Bibliometria**: Teoria e prática. São Paulo: Cultrix, 1986.

DASKE, Holger; HAIL, Luiz; LEUZ, Christian; VERDI, Rodrigo. Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences. **Journal of Accounting Research**, v. 46, n. 5 dez. 2008.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DIEHL, Astor A.; TATIM, Denise C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

DOUPNIK, Timothy S.; RICHTER, Martin. Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 15-35, 2003.

EGGHE, Leo; ROUSSEAU, Ronald. **Introduction to Informetrics: Quantitative Methods in Library, Documentation and Information Science**. Amsterdam: Elsevier, 1990.

FELIU, V. M. R.; PALANCA, M. B. Desenvolvimento científico da contabilidade de gestão. **Revista de Administração**, v. 35, p. 98-106, 2000.

FIELD, Andy. **Discovering statistics using SPSS3** ed. Londres: Sage, 2009.

FLOWER, John. **Global Financial Reporting**. Nova York: Palgrave, 2002.

FONTES, Alexandra; RODRIGUES, Lúcia Lima; CRAIG, Russell. Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards. **Accounting Forum**, v. 29, p. 415-436, 2005.

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.

GAMBOA, Silvio Ancízar Sánchez. **Epistemologia da pesquisa em educação: estruturas lógicas e tendências metodológicas**. Tese (Doutorado em Educação) Universidade de Campinas, 1987.

GARRIDO, Pascual; LÉON, Ángel; ZORIO, Ana. Measurement of formal harmonization progress: the IASC experience. **The International Journal of Accounting**, v. 37, p. 1-26, 2002.

GUEDES, Vânia L.; BORSCHIVER, Suzana. Bibliometria: Uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIAS DA INFORMAÇÃO, 6., Salvador/BA, junho de 2005. Disponível em: <www.cinform.ufba.br/vi_anais/docs/VaniaLSGuedes.pdf>. Acesso em: 29 set. 2011.

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.

HAVERTY, John L. Are IFRS and USGAAP converging? Some evidence from People's Republic of China companies listed on the New York Stock Exchange. **Journal of International, Auditing and Taxation**, v. 15, p. 48-71, 2006.

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

HUSSEIN, Mohamed E. A comparative study of cultural influences on financial reporting in the us and the Netherlands. **The International Journal of Accounting**, v. 31 n. 1, p. 95-120, 1996.

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). In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10, 2010, São Paulo. **Anais eletrônicos...**, São Paulo: USP, 2010. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/262.pdf>>. Acesso em: 5 jan. 2010.

INTERNATIONAL STANDARDS ORGANIZATION. **ISO 214-1976**: Documentation - Abstracts for publications and documentation. [S.l.], 1976.

JAGGI, Bikki; LOW, Pek Yee. Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures. **The International Journal of Accounting**, v. 35, n. 4, 2000.

KIDDER, Louise H. (org.). **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. 2. ed. São Paulo: EPU, 1987.

KONDER, Leandro. **O que é dialética**. 25. ed. São Paulo: Brasiliense, 1981.

LARSON, Robert K.; STREET, Donna L.. The Roadmap to Global Accounting Convergence. **The CPA Journal**, v. 76, n. 10, 2006.

LEAL, Ricardo P. C.; OLIVEIRA, Jefferson de; SOLURI, Aline F. Perfil das pesquisas em finanças. **Revista de Administração de Empresas - RAE**, v. 43, p.91-104, 2003.

LEUZ, Christian. IAS versus USGAAP: Information Asymmetry-Based Evidence from Germany's New Market. **Journal of Accounting Research**, v. 41, n. 3, jun. 2003.

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.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7 ed., 3 reimpr., São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Epistemologia da Pesquisa em Administração**. São Paulo, 1994. 110 p. 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.

MENDONÇA NETO, Octávio R.; RICCIO, Edson L.; SAKATA, Marici C. G. Dez anos de pesquisa contábil no Brasil: Análise dos trabalhos apresentados nos ENANPADs de 1996 a 2005. **Revista de Administração de Empresas - RAE**, v. 49, p.62-73, 2009.

MERTON, Robert K. The Mathew in science. **Science**, v. 159, p. 58, 1968.

MEULEN, Sofie Van der; GAEREMYNCK, Ann; WILLEKENS, Marleen. Attribute differences between USGAAP and IFRS earnings: an exploratory study. **The International Journal of Accounting**, v. 42, p. 123-142, 2007.

MOREIRA, Daniel Augusto. Pesquisa em administração: origens, usos e variantes do método fenomenológico. **Cadernos de Pós-Graduação**, São Paulo, v. 3, n. 2, especial RAI, p. 225-237, 2004.

NICHOLAS, David; RITCHIE, Maureen. **Literature and bibliometrics**. Londres: Clive Bingley, 1978.

NICHOLLS, Paul T. Bibliometric Modeling Process and the Empirical Validity of Lotka’s Law. *Journal of the American Society for Information Science*, v. 40, p. 379-385, 1989.

NOBES, Christopher; PARKER, Robert. **Comparative International Accounting**. 11. ed. Inglaterra: Pearson Education, 2010.

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.

PAO, Miranda L. Lotka’s Law: A Testing Procedure. **Information Processing & Management**, v. 4, p. 305-320, 1985.

PENG, Songlan; TONDKAR, Rasoul H.; SMITH, Joyce Van Der Laan; HARLES, David W. Does convergence of accounting standards lead to the convergence of accounting practices? A study from China. **The International Journal of Accounting**, v. 43, p. 448-468, 2008.

PHOPHALIA, A. K. **Modern Research Methodology: New Trends and Techniques**. Jaipur, IND: Global Media, 2010.

QU, Xiaohui; ZHANG, Guohua. Measuring the convergence of national accounting standards with international financial reporting standards: the application of fuzzy clustering analysis. **The International Journal of Accounting**, v. 45, p. 334-355, 2010.

RADEBAUGHT, Lee H.; GRAY, Sidney J.; BLACK, Ervin L. **International Accounting and Multinational Enterprises**. 6. ed. Estados Unidos: John Wiley & Sons, 2006.

RAFFOUNIER, Bernard; SCHATT, Alain. Is European accounting fairly reflected in academic journals? an investigation of possible non-mainstream and language barrier biases. **European Accounting Review**, v. 19, n. 1, p. 161-190, 2010.

RAHMAN, Asheq; PERERA, Hector; GANESH, Siva. Accounting practice harmony, accounting regulation and firm characteristics. **Abacus**, v. 38, n. 1, 2002.

RICCIO, Edson Luiz; CARASTAN, Jacira Tudora; SAKATA, Marici Gramacho. Accounting research in Brazilian universities: 1962-1999. **Caderno de Estudos / Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras**, v. 11, n. 22, p. 35-44, set./dez. 1999.

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.

SANTOS, Raimundo N. M. dos; KOBASHI, Nair Y. Bibliometria, Cientometria, Infometria: Conceitos e aplicações. **Tendências da Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação**, v. 2, p. 155-172, 2009.

SAUDAGARAN, Shahrokh M. **International Accounting: a user perspective**. 2. ed. Estados Unidos: Cengage Learning, 2004.

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.

SCHROEDER, Richard G.; CLARK, Myrtle W.; CATHEY, Jack M. **Financial Accounting Theory and Analysis: text and case**. 9. ed. Estados Unidos: John Wiley & Sons, 2009.

SCHULTZ, Joseph J. Jr.; LOPEZ, Thomas J. The impact of national influence on accounting estimates: Implications for international accounting standard-setters. **The International Journal of Accounting**, v. 36, p. 271-290, 2001.

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

SOUZA, Flávia Cruz de; SOUZA, André Carlos de; BORBA, José Alonso. Inserção Internacional de Pesquisa Científica em Ciências Contábeis Desenvolvida no Brasil. In: Congresso ANPCONT, IV, 2010, Natal. **Anais eletrônicos...**, São Paulo: ANPCont., 2010. Disponível em: <www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/03/EPC318.pdf>. Acesso em: 8 jul. 2011.

STROTMANN, A. Universal abstracting. **Proceedings of the American Society for Information Science and Technology**, publicado on line em: 18 nov. 2010. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/meet.2009.14504603102/full>>. Acesso em: 18 jan. 2011.

TAGUE-SUTCLIFFE, Jean. An introduction to infometrics. **Information Processing & Management**, v. 28, p. 1-3, 1992.

TANIGUCHI, Masanobu. **O Princípio do Relógio de Sol**. 1. ed. São Paulo: SEICHO-NO-IE DO BRASIL, 2009.

TAVARES, Márcia F. N.; LOPES, Jorge E. G.; RIBEIRO FILHO, José F.; PEDERNEIRAS, Marcleide M. M.; AMARO, Rodrigo G.; IUDÍCIBUS, Sérgio. Uma contribuição epistemológica à contabilidade internacional: Análise nas dissertações e teses brasileiras divulgadas no banco de dados de teses e dissertações (BDTD) entre 1999 e 2008. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.3, p. 217-238, 2010.

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 eletrônicos...** 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 p. 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.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: A pesquisa qualitativa em educação**. 1. ed. – 19. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

TYRRALL, David; WOODWARD, David; RAKHIMBEKOVA, Almagoul. The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: evidence from Kazakhstan. **The International Journal of Accounting**, v. 42, p. 82-110, 2007.

URBIZAGÁSTEGUI ALVARADO, Rubén. A Lei de Lotka na bibliometria brasileira. **Ciência da Informação**, v. 31, p. 14-20, 2002.

URBIZAGÁSTEGUI ALVARADO, Rubén. A Produtividade dos autores na literatura de enfermagem: Um modelo de aplicação da lei de Lotka. **Informação & Sociedade: Estudos**, v. 16, n.1, p.63-78, 2006.

VANTI, Nadia A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da Informação**, v. 31, p. 152-162, 2002.

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

WALLACE, Reginald S. O.; MEEK, Gary K. Contributions we seek to publish. **Journal of International Accounting Research**, v.1, p.1-2, 2002.

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

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

WEBB, Kimberley A.; CAHAN, Steven F.; SUN, Jerry. The effect of globalization and legal environment on voluntary disclosure. **The International Journal of Accounting**, v. 43, p. 219-245, 2008.

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

ZEFF , Stephen A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review** , v. 39, p. 290-302, 2007.

ANEXO A: Abordagens metodológicas

Quadro 3: Abordagens metodológicas

Atributos associados à abordagem empirista	
Coleta de dados	Observação, experimento, questionários
Avaliação de dados	Análise quantitativa
Estratégia	Delineamento de experimento e quase experimento
Causalidade	Verificação de hipótese e mensuração de variáveis
Validação	Rigor do plano experimental e significância estatística
Propósito	Busca da superação da subjetividade pela evidência empírica
Atributos associados à abordagem positivista	
Coleta de dados	Entrevistas, questionários, escalas de opinião e de atitudes, testes
Avaliação de dados	Técnicas descritivas das populações
Estratégia	Levantamento de hipóteses vinculadas à teoria e modelos
Causalidade	Relação esperada ou intuída entre variáveis
Validação	Significância estatística e confiabilidade dos instrumentos de mensuração
Propósito	Relações entre variáveis; generalizações em forma de leis e teorias
Atributos relacionados à abordagem estruturalista	
Coleta de dados	Observação e Questionário
Avaliação de dados	Análise qualitativa
Estratégia	Elaboração de modelos; parte da conjuntura e busca a estrutura
Causalidade	Identificação das formas subjacentes e invariantes do fenômeno
Validação	Descoberta de formas invariantes
Propósito	A linguagem como objeto social para as exigências do conhecimento científico
Características da abordagem sistêmica	
Coleta de dados	Métodos quantitativos; observação, questionários
Avaliação de dados	Testes; técnicas descritivas das populações
Estratégia	Análise de variáveis de entrada, de saída e do processo
Causalidade	Interação mútua entre os elementos
Validação	Uso de constructos e definições operacionais
Propósito	Realidade vista como “suprasistema”
Características da abordagem fenomenológica	
Coleta de dados	Observação vivencial; entrevista; técnicas bibliográficas
Avaliação de dados	Análises qualitativas e históricas. Texto se explica pelo contexto
Estratégia	Pesquisa participante; observação participante
Causalidade	Relação do objeto com o contexto, do fenômeno à essência, da ação à reação
Validação	Teoria e Hermenêutica (interpretação-compreensão-ação) dos dados manifestos
Propósito	Utilização da intuição intelectual e reflexão; propósitos conscientizadores
Características da abordagem dialética	
Coleta de dados	Estudo de textos, documentos, registros históricos
Avaliação de dados	Análise qualitativa; análise do discurso
Estratégia	Pesquisa-ação; pesquisa participante (práticas e experiências)
Causalidade	Inter-relação entre fenômeno e essência; sequência histórica dos fatos, luta dos contrários e contradição interna
Validação	Lógica interna do processo de análise e síntese do referencial teórico
Propósito	Busca desvendar conflitos de interesse; busca explicar transformações

Fonte: Adaptado de Coelho, Soutes e Martins (2010), elaborado a partir de Martins (1994) e Theóphilo (2004)

ANEXO B: Métodos de pesquisa utilizados no estudo

Quadro 4: 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 Empírico (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 e 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 et al (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 e 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 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)

ANEXO C: Valores de parâmetros da variável método

Quadro 5: Valores de parâmetro da variável método

Objetivo	O objetivo de pesquisa final dos pesquisadores como inferidos dos <i>abstracts</i> não é aprofundado no texto principal. Fülbier e Sellhorn (2008) baseiam-se unicamente na redação do resumo para atribuir a um <i>paper</i> a dicotomia de prescritiva (PRE)/ descritiva (DE). Ocasionalmente, um <i>abstract</i> não é facilmente classificado. Onde o objetivo de pesquisa não é feito claramente no <i>abstract</i> , os autores atribuem a classificação “ambígua” (AMB). Onde o estudo possui tanto aspectos descritivos como prescritivos, os autores classificam como prescritivo. (Procedimento B do presente estudo).
Método	O método de pesquisa como definido no ato-classificação no sistema de submissão <i>online</i> dos congressos mais recentes do EAA: <i>empirical archival</i> – base de dados e arquivo (EA), <i>empirical experiment</i> (EE), <i>empirical field</i> ou estudo de caso (EF), pesquisa empírica (ES), não empírica- analítica (NEA), não empírica – teoria (NET), outros (OTH). Onde o método de pesquisa não é dado claramente no <i>abstract</i> , os autores atribuem “ambíguos” (AMB). Onde o estudo combina dois ou mais métodos de pesquisa, os autores classificam como “outros”. (Procedimento B e C do presente estudo).
País	O país de origem do <i>abstract</i> , derivado do país em que a instituição de pesquisa do autor é domiciliada. (Procedimento A do presente estudo).

Fonte: Fülbier e Sellhorn (2008) (Traduzido e adaptado da tabela original do artigo)

APÊNDICE B: Quantidade de contribuições por instituição

Quadro 7: Quantidade de contribuições por instituição

País	Qtde de artigos	Instituição vinculada
EUA	8	University of Pennsylvania
EUA	7	Harvard University
EUA	6	Indiana University
EUA	6	University of Southern California
EUA	5	University of Missouri
EUA	4	James Madison University
EUA	4	The University of North Carolina at Chapel Hill
EUA	4	University of Chicago
EUA	4	Virginia Commonwealth University
EUA	3	American University
EUA	3	Massachusetts Institute of Technology
EUA	3	Stanford University
EUA	3	The State University of New Jersey
EUA	2	Duke University
EUA	2	Emory University
EUA	2	Illinois State University
EUA	2	Northwestern University
EUA	2	Rochester Institute of Technology
EUA	2	Santa Clara University
EUA	2	Southern Connecticut State University
EUA	2	The University of Chicago Booth School of Business
EUA	2	Union College
EUA	2	University of Colorado at Boulder
EUA	2	University of Iowa
EUA	2	University of Notre Dame
EUA	2	University of Rochester
EUA	2	University of South Carolina
EUA	2	University of Washington
EUA	2	University of Wisconsin - Madison
EUA	1	Adelphi University
EUA	1	Arizona State University
EUA	1	Assistant Country Administrator
EUA	1	Baruch College, The City University of New York
EUA	1	Boston University
EUA	1	Drexel University
EUA	1	Georgia State University
EUA	1	Lee University
EUA	1	Oklahoma State University
EUA	1	Oregon State University

País	Qtde de artigos	Instituição vinculada
EUA	1	Roger Williams University
EUA	1	Saint Joseph's University
EUA	1	Southern Illinois University
EUA	1	Temple University
EUA	1	The University of Texas at Austin
EUA	1	The University of Texas-Pan American
EUA	1	The University of Tulsa
EUA	1	The University of Vermont
EUA	1	University of Arizona
EUA	1	University of California, Irvine
EUA	1	University of Central Florida
EUA	1	University of Massachusetts-Dartmouth
EUA	1	University of Minnesota
EUA	1	University of New Hampshire
EUA	1	University of Northern Colorado
EUA	1	University of Oregon
EUA	1	University of Richmond
EUA	1	University of Wisconsin-Milwaukee
EUA	1	Washington University
EUA	1	Yale University
EUA	1	Texas Christian University
Reino Unido	8	University of Manchester
Reino Unido	3	University of Birmingham
Reino Unido	2	London School of Economics
Reino Unido	2	University of Oxford
Reino Unido	1	Brunel University
Reino Unido	1	Cardiff University
Reino Unido	1	Cass Business School
Reino Unido	1	Heriot-Watt University
Reino Unido	1	Lancaster University
Reino Unido	1	Liverpool Business School
Reino Unido	1	University of Abertay Dundee
Reino Unido	1	University of Dundee
Reino Unido	1	University of Glasgow
Reino Unido	1	University of Southampton
Reino Unido	1	University of Stirling
Reino Unido	1	University of Surrey
Reino Unido	1	University of Wales
Austrália	3	Murdoch University
Austrália	3	University of Western Austrália
Austrália	2	University of South Wales
Austrália	2	University of Western Sydney
Austrália	1	Instituição não identificada
Austrália	1	Austrálian National University

País	Qtde de artigos	Instituição vinculada
Austrália	1	Curtin University of Technology
Austrália	1	La Trobe University
Austrália	1	Macquarie University
Austrália	1	Queensland University of Technology
Austrália	1	University of Melbourne
Austrália	1	University of New England Armidale
Canadá	6	University of Alberta
Canadá	3	University of Ottawa
Canadá	2	Queen's University
Canadá	1	Canadian Government
Canadá	1	Haskayne School of Business
Canadá	1	Schulich School of Business
Canadá	1	University Drive
Canadá	1	University of Calgary
Canadá	1	University of Northern British Columbia
Canadá	1	University of Toronto
Canadá	1	York University
Alemanha	4	Goethe-Universitat
Alemanha	2	University of Bremen
Alemanha	2	University of Regensburg
Alemanha	1	Deutsche Bank
Alemanha	1	Ludwig-Maximilians-University of Munich
Alemanha	1	Siemens VDO Automotive AG
Alemanha	1	University of Cologne
Alemanha	1	University of Frankfurt
Alemanha	1	University of Potsdam
França	7	HEC School of Management
França	3	HEC Paris
França	1	Université d'Orléans
França	1	University of Paris-Dauphine
Espanha	2	Universidad de Zaragoza
Espanha	2	University of Alicante
Espanha	1	University of Valencia
Holanda	3	Tilburg University
Holanda	2	University of Amsterdam
Holanda	2	University of Groningen
Áustria	1	University of Graz
Áustria	1	University of Linz
Bahrein	2	University of Bahrain
Bahrein	1	Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions
China	2	China-Europe Institutional Business School
China	2	Xiamen University
Hong Kong	5	Chinese University of Hong Kong
Hong Kong	2	University of Hong Kong

País	Qtde de artigos	Instituição vinculada
Irã	1	Alzahra University
Irã	1	Tehran University
Noruega	1	Foundation for Research and Business Administration
Noruega	1	Vital Insurance ASA
Nova Zelândia	1	Massey University
Nova Zelândia	1	University of Auckland
Polônia	2	Kozminski University
Polônia	1	Krakow Academy of ECONOMICS
Portugal	1	University of Minho
Portugal	1	University of Porto
Taiwan	2	National Taiwan University
Taiwan	1	National Kao-hsiung University of Applied Sciences
Arábia Saudita	1	King Fahd University of Petroleum and Minerals
Bélgica	1	Katholieke Universiteit Leuven
Brasil	1	University of São Paulo
Casaquistão	1	Eurasian Industrial Association
Cingapura	1	Nanyand Technological Universtity
Coréia do Sul	1	Seoul National University
Grécia	1	Athens University of Economics and Business (AUEB)
Indonésia	1	Universitas Teknologi “Yogyakarta”
Kuwait	1	Public Authority for Applied Education and Training
Málasia	1	University Science Malasya
Paquistão	1	Lahore University of Management Sciences
República Checa	1	Prague University of Economics
Tailândia	1	University of Thai Chamber of Commerce
Tunisia	1	IHEC Carthage
Zimbábue	1	University of Zimbabwe

Fonte: Elaboração própria.

APÊNDICE C: Lista de artigos analisados

AKHTARUDDIN, A. Corporate mandatory disclosure practices in Bangladesh. **The International Journal of Accounting**, v. 40, p. 399-422, 2005.

AL-AKRA, Mahmoud; ALI, Muhammad Jahangir; MARASHDEH, Omar. Development of accounting regulation in Jordan. **The International Journal of Accounting**, v. 44, p. 163-186, 2009.

ALEXANDER, David; ARCHER, Simon. On the myth of “Anglo-Saxon” Financial Accounting. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 539-557, 2000.

ALI, Ashiq; HWANG, Lee-Seok. Country-Specific Factors Related to Financial Reporting and the Value Relevance of Accounting Data. **Journal of Accounting Research**, v. 38, p. 1-21, 2000.

ALLEN, Frankin; CARLETTI, Elena. Mark-to-market accounting and liquidity pricing. **Journal of Accounting and Economics**, v. 45, p. 358-378, 2008.

AL-SHAMMARI, Bader; BROWN, Philip; TARCA, Ann. An investigation of compliance with international accounting standards by listed companies in the Gulf Co-Operation Council member states. **The International Journal of Accounting**, v. 43, p. 425-447, 2008.

ARMSTRONG, Christopher S.; BARTH, Mary E.; RIEDL, Edward J. Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. **The Accounting Review**, v. 85, p. 31-61, 2010.

ARNOLD SR., Donald F.; BERNARDI, Richard A.; NEIDERMEYER, Presha E. The association between European materiality estimates and client integrity, national culture, and litigation. **The International Journal of Accounting**, v. 36, p. 459-483, 2001.

ARNOLD, Patricia J. Disciplining domestic regulation: the World Trade Organization and the market for Professional services. . **Accounting, Organization and Society**, v. 30, p. 299-330, 2005.

ASHBAUGH, Hollis; OLSSON, Per. An Exploratory Study of the Valuation Properties of Cross-Listed Firms’ IAS and USGAAP Earnings and Book Values. **The Accounting Review**, v. 77, p. 107-126, 2002.

ASHBAUGH, Hollis; PINCUS, Morton. Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings. **Journal of Accounting Research**, v. 39, p. 417-434, 2001.

ASHRAF, Junaid; GHANI, WaQar I. Accounting development in Pakistan. **The International Journal of Accounting**, v. 40, p. 175-201, 2005.

ASTAMI, Emita W.; TOWER, Greg. Accounting-policy choice and firm characteristics in the Asia Pacific region: An international empirical test of Costly Contracting Theory. **The International Journal of Accounting**, v. 41, p. 1-21, 2006.

ATHANASAKOU, Vasiliki; STRONG, Norman; WALKER, Martin. The association between classificatory and inter-temporal smoothing: Evidence from the UK's FRS 3. **The International Journal of Accounting**, v. 45, p. 224-257, 2010.

BAE, Kee-Hong; TAN, Hongping; WELKER, Michael. International GAAP Differences: The impact on Foreign Analysts. **The Accounting Review**, v. 83, p. 593-628, 2008.

BAGINSKI, Stephen P.; HASSELL, John M.; KIMBROUGH, Michael D. The Effect of Legal Environment on Voluntary Disclosure: Evidence from Management Earnings Forecasts Issued in US and Canadian Markets. **The Accounting Review**, v. 77, p. 25-50, 2002.

BAKER, C. Richard; BARBU, Elena M. Trends in research on international accounting harmonization. **The International Journal of Accounting**, v. 42, p. 272-304, 2007.

BAKER, C. Richard; WALLAGE, Philip. The future of Financial Reporting in Europe: Its Role in Corporate Governance. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 173-187, 2000.

BALL, Ray; KOTHARI, S. P.; ROBIN, Ashok. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. **Journal of Accounting and Economics**, v. 29, p. 1-51, 2000.

BALL, Ray; ROBIN, Ashok; WU, Joanna Shuang. Incentives versus Standards: properties of accounting income in four East Asian countries. **Journal of Accounting and Economics**, v. 36, p. 235-270, 2003.

BARTH, Mary E. Global Financial Reporting: Implications for US Academics. **The Accounting Review**, v. 83, p. 1159-1179, 2008.

BARTH, Mary E.; HODDER, Leslie D.; STUBBEN, Stephen R. Fair Value Accounting for Liabilities and Own Credit Risk. **The Accounting Review**, v. 83, p. 629-664, 2008.

BARTON, Jan; HANSEN, Thomas Bowe; POWNALL, Grace. Which Performance Measures Do Investors Around the World Value the Most – and Why? **The Accounting Review**, v. 85, p. 753-789, 2010.

BASKERVILLE, Rachel F. Hofstede never studied culture. **Accounting, Organization and Society**, v. 28, p. 1-14, 2003.

BEATTIE, Vivien; GOODACRE, Alan; THOMSON, Sarah Jane. International lease-accounting reform and economic consequences: The views of U.K. users and preparers. **The International Journal of Accounting**, v. 41, p.75-103, 2006.

BRADSHAW, Mark T.; BUSHEE, Brian J.; MILLER, Gregory S. Accounting Choice, Home Bias, and U.S. Investment in Non-U.S. Firms. **Journal of Accounting Research**, v. 42, p. 795-841, 2004.

BURGSTAHLER, David C.; HAIL, Luzi; LEUZ, Christian. The Importance of Reporting Incentives: Earnings Management in European Private and Public Firms. **The Accounting Review**, v. 81, p. 983-1016, 2006.

BUSHMAN, Robert M.; PIOTROSKI, Joseph D. Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions. **Journal of Accounting and Economics**, v. 42, p. 107-148, 2006.

CARAMANIS, Constantinos V. The interplay between professional groups, the state and supranational agents: Pax Americana in the age of “globalization”. **Accounting, Organization and Society**, v. 27, p. 379-408, 2002.

CHAMISA, Edward E. The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p.267-286, 2000.

CHANCHANI, Shalin; WILLETT, Roger. An empirical assessment of Gray’s accounting value constructs. **The International Journal of Accounting**, v. 39, p. 125-154, 2004.

CHRISTENSEN, Hans b.; LEE, Edward; WALKER, Martin. Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory IFRS adoption in the UK. **The International Journal of Accounting**, v. 42, p. 341-379, 2007.

COOPER, David J; ROBSON, Keith. Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. **Accounting, Organization and Society**, v. 31, p. 415-444, 2006.

CRANER, John; KRZYWDA, Danuta; NOVOTNY, Jiri; SCHROEDER, Marek. The Determination of a Group for Accounting Purposes in the UK, Poland, and the Czech Republic in a Supranational Context. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 355-397, 2000.

CRAVENS, Karen S.; OLIVER, Elizabeth Goad. The Influence of Culture on Pension Plans. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 521-537, 2000.

D’ARCY, Anne. Accounting classification and the international harmonization debate - An empirical investigation. **Accounting, Organization and Society**, v. 26, p. 327-349, 2001.

D’ARCY, Anne; GRABENSBERGER, Sonja. The quality of Neuer Markt quarterly reports – An empirical investigation. **The International Journal of Accounting**, v. 38, p. 329-346, 2003.

DAVIS-FRIDAY, Paquita Y.; ENG, Li Li; LIU, Chao-Shin. The effects of the Asian crisis, corporate governance and accounting system on the valuation of book value and earnings. **The International Journal of Accounting**, v. 41, p. 22-40, 2006.

DEFOND, Mark; HUNG, Mingyi; TREZEVANT, Robert. Investor protection and the information content of annual earnings announcements: International evidence. **Journal of Accounting and Economics**, v. 43, p. 37-67, 2007.

DING, Yuan; JEANJEAN, Thomas; STOLOWY, Hervé. Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture. **The International Journal of Accounting**, v. 40, p. 325-350, 2005.

DING, Yuan; RICHARD, Jacques; STOLOWY, Hervé. Towards an understanding of the phases of goodwill accounting in four western capitalist countries: From stakeholder model to shareholder model. **Accounting, Organization and Society**, v. 33, p. 718-755, 2008.

DOBIJA, Dorota; KLIMCZAK, Karol Marek. Development of accounting in Poland: Market efficiency and the value relevance of reported earnings. **The International Journal of Accounting**, v. 45, p. 356-374, 2010.

DOBLER, Michael. Incentives for risk reporting – A discretionary disclosure and cheap talk approach. **The International Journal of Accounting**, v. 43, p. 184-206, 2008.

DOUPNIK, Timothy S.; RICCIO, Edson Luiz. The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. **The International Journal of Accounting**, v. 41, p. 237-261, 2006.

DOUPNIK, Timothy S.; RICHTER, Martin. Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study. **Accounting, Organization and Society**, v. 28, p. 15-35, 2003.

DUH, Rong-Ruey; LEE, Wen-Chih; LIN, Ching-Chieh. Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance. **The International Journal of Accounting**, v. 44, p. 113-137, 2009.

DUNK, Alan S.; KILGORE, Alan. The Reintroduction of the True and Fair Override and Harmonization with IASC Standards in Australia: Lessons from the EU and Implications for Financial Reporting and International Trade. **The International Journal of Accounting**, v.35, p. 213-226, 2000.

DURU, Augustine; REEB, David M. International Diversification and Analysts' Forecast Accuracy and Bias. . **The Accounting Review**, v. 77, p. 415-433, 2002.

DYE, Ronald A.; SRIDHAR, Sri S. A positive theory of flexibility in accounting standards. **Journal of Accounting and Economics**, v. 46, p. 312-333, 2008.

ERNSTBERGER, Jürgen; VOGLER, Oliver. Analyzing the German accounting triad – “Accounting Premium” for IAS/IFRS and U.S. GAAP vis-à-vis German GAAP? **The International Journal of Accounting**, v. 43, p. 339-386, 2008.

EVERETT, Jeff; NEU, Dean; RAHAMAN, Abu Shiraz. Accounting and the global fight against corruption. **Accounting, Organization and Society**, v. 32, p. 513-542, 2007.

EWERT, Ralf; WAGENHOFER, Alfred. Economic Effects of Tightening Accounting Standards to Restrict Earnings Management. **The Accounting Review**, v. 80, p. 1101-1124, 2005.

FRANCIS, Jere R.; KHURANA, Inder K.; PEREIRA, Raynolde. Disclosure Incentives and Effects on Cost of Capital around the World. **The Accounting Review**, v. 80, p. 1125-1162, 2005.

GARRIDO, Pascual; LEÓN, Ángel; ZORIO, Ana. Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience. **The International Journal of Accounting**, v. 37, p. 1-26, 2002.

GONCHAROV, Igor; WERNER, Joerg R.; ZIMMERMANN, Jochen. Legislative demands and economic realities: Company and group accounts compared. **The International Journal of Accounting**, v. 22, p. 334-362, 2009.

GORDON, Elizabeth A.; JOOS, Peter R. Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the UK. **The Accounting Review**, v. 79, p. 97-124, 2004.

GRAHAM, Roger C.; KING, Raymond D. Accounting Practices and the Market Valuation of Accounting Numbers: Evidence from Indonesia, Korea, Malaysia, the Philippines, Taiwan, and Thailand. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 445-470, 2000.

GUENTHER, David A.; YOUNG, Danqing. The association between financial accounting measures and real economic activity: a multinational study. **Journal of Accounting and Economics**, v. 29, p. 53-72, 2000.

HASSAN, Omaima A.G.; ROMILLY, Peter; GIORGIONI, Gianluigi; POWER, David. The value relevance of disclosure: Evidence from the emerging capital market of Egypt. **The International Journal of Accounting**, v. 44, p. 79-102, 2009.

HAW, In-Mu; HU, Bingbing; HWANG, Lee-Seok; WU, Woody. Ultimate Ownership, Income Management, and Legal and Extra-Legal Institutions. **Journal of Accounting Research**, v. 42, p. 423-462, 2004.

HIRST, D. Eric; HOPKINS, Patrick E.; WAHLEN, James M. Fair Values, Income Measurement, and Bank Analysts' Risk and Valuation Judgments. **The Accounting Review**, v. 79, p.453-472, 2004.

HODGDON, Christopher; TONDKAR, Rasoul H.; ADHIKARI, Ajay; HARLESS, David W. Compliance with International Financial Reporting Standards and auditor choice: New evidence on the importance of the statutory audit. **The International Journal of Accounting**, v. 44, p.33-55, 2009.

HØEGH-KROHN, Nils E. Joachim; KNIVSFLÅ, Kjell Henry. Accounting for Intangible Assets in Scandinavia, the UK, the US, and by the IASC: Challenges and a solution. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 243-265, 2000.

HOOGHIEMSTRA, Reggy. Letters to the shareholders: A content analysis comparison of letters written by CEOs in the United States and Japan. **The International Journal of Accounting**, v. 45, p. 275-300, 2010.

HOPE, Ole-Kristian. Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standards, and Analysts' Forecast Accuracy: An International Study. **Journal of Accounting Research**, v. 41, p.235-272, 2003.

HUNG, Mingyi. Accounting Standards and value relevance of financial statements: An international analysis. **Journal of Accounting and Economics**, v. 30, p. 401 – 420, 2001.

JAGGI, Bikki; LOW, Pek Yee. Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 495-519, 2000.

JAMAL, Karim; MAIER, Michael; SUNDER, Shyam. Enforced Standards versus Evolution by General Acceptance: A Comparative Study of E-Commerce Privacy Disclosure and Practice in the United States and the United Kingdom. **Journal of Accounting Research**, v. 43, p. 73-96, 2005.

JAMAL, Karim; TAN, Hun-Tong. Joint Effects of Principles-Based versus Rules-Based Standards and Auditor Type in Constraining Financial Managers' Aggressive Reporting. **The Accounting Review**, v. 85, p. 1325- 1346, 2010.

JANSEN, E. Pieter; MERCHANT, Kenneth A.; VAN DER STEDE, Wim A. National differences in incentive compensation practices: The differing roles of financial performance measurement in the United States and the Netherlands. **Accounting, Organization and Society**, v. 34, p. 58-84, 2009.

JEANJEAN, Thomas; LESAGE, Cédric; STOLOWY, Hervé. Why do you speak English (in your annual report)? **The International Journal of Accounting**, v. 45, p. 200-223, 2010.

JOSHI, Prem Lal; RAMADHAN, Sayel. The adoption of international accounting standards by small and closely held companies: evidence from Bahrain. **The International Journal of Accounting**, v. 37, p. 429-440, 2002.

KAMP, Bart. Fiscal year-end choice: determinants and dynamics. **The International Journal of Accounting**, v. 37, p. 421-427, 2002.

KARIM, Rifaat Ahmed Abdel. International accounting harmonization, banking regulation, and Islamic banks. **The International Journal of Accounting**, v. 36, p. 169-193, 2001.

KHANNA, Tarun; PALEPU, Krishna; SRINIVASAN, Suraj. Disclosures Practices of Foreign Companies Interacting with U.S. Markets. **Journal of Accounting Research**, v. 42, p. 475-508, 2004.

KIRBY, Alison J. International competitive effects of harmonization. **The International Journal of Accounting**, v. 36, p.1-32, 2001.

KIRSCH, Rovert J.; LAIRD, Kenneth R.; EVANS, Thomas G. The Entry of International CPA Firms into Emerging Markets: Motivational Factors and Growth Strategies. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 99-119, 2000.

KOTHARI, S. P.; RAMANNA, Karthik; SKINNER, Douglas J. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, p.246 – 286, 2010.

LAÍNEZ, José A.; CALLAO, Susana. The Effect of Accounting Diversity on International Financial Analysis: Empirical Evidence. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 65-83, 2000.

LAND, Judy; LANG, Mark H. Empirical Evidence on the Evolution of International Earnings. **The Accounting Review**, v. 77, p. 115-133, 2002.

LAUX, Christian; LEUZ, Christian. The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate. **Accounting, Organization and Society**, v. 34, p. 826-834, 2009.

LEUZ, Christian. IAS versus U.S. GAAP: Information Asymmetry-Based Evidence from Germany's New Market. **Journal of Accounting Research**, v. 41, p. 445-472, 2003.

LEUZ, Christian; VERRECCHIA, Robert E. The Economic Consequences of Increased Disclosure. **Journal of Accounting Research**, v. 38, p. 91-124, 2000

LI, Siqi. Does mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards in the European Union Reduce the Cost of Equity Capital? **The Accounting Review**, v. 85, p. 607-636, 2010.

LINDBERG, Deborah L.; LINDBERG, Walter F.; RAZAKI, Khalid A. The “Anti-Stapler” and the Transfer of Social Sphere Functions from Federal Enterprises to Local Governments: Lack of Accounting Rules Contributes to Russia’s Financial Woes. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 151-162, 2000.

LOPES, Patrícia Teixeira; RODRIGUES, Lúcia Lima. Accounting for financial instruments: An analysis of the determinants of disclosure in the Portuguese stock exchange. **The International Journal of Accounting**, v. 42, p. 25-56, 2007.

MASHAYEKHI, Bitah; MASHAYEKH, Shahnaz. Development of accounting in Iran. **The International Journal of Accounting**, v. 43, p. 66-86, 2008.

MCLEAY, Stuart; ORDELHEIDE, Dieter; YOUNG, Steven. Constituent lobbying and its impact on the development of financial reporting regulations: evidence from Germany. **Accounting, Organization and Society**, v. 25, p. 79-98, 2000.

MURPHY, Ann B. The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 471-493, 2000.

NDUBIZU, Gordian A.; WALLACE, R.S. Olusegun. Contracts valuation assessment noise and cross-border listing of equity on U.S. and U.K. stock markets. **The International Journal of Accounting**, v. 38, p. 397-420, 2003.

O’DONNELL, Ed; PRATHER-KINSEY, Jenice. Nationality and differences in auditor risk assessment: A research note with experimental evidence. **Accounting, Organization and Society**, v. 35, p. 558-564, 2010.

OTHMAN, Hakim Bem; ZEGHAL, Daniel. A study of earnings-management motives in the Anglo-American and Euro-Continental accounting models: The Canadian and French cases. **The International Journal of Accounting**, v. 41, p.406-435, 2006.

PALMROSE, Zoe-Vonna. Science, Politics, and Accounting: A view from the Potomac. **The Accounting Review**, v. 84, p. 281-297, 2009.

PENG, Songlan; TONDKAR, Rasoul H.; SMITH, Joyce van der Laan; HARLESS, David W. Does Convergence of Accounting Standards Lead to the Convergence of Accounting Practices? A study from China. **The International Journal of Accounting**, v. 43, p. 448-468, 2008.

PINCUS, Morton; RAJGOPAL, Shivaram; VENKATACHALAM, Mohan. The Accrual Anomaly: International Evidence. **The Accounting Review**, v. 82, p. 169-203, 2007.

PRATHER-KINSEY, Jenice. Developing countries converging with developed-country accounting standards: Evidence from South Africa and Mexico. **The International Journal of Accounting**, v. 41, p. 141-162, 2006.

QU, Xiaohui; ZHANG, Guohua. Measuring the convergence of national accounting standards with international financial reporting standards: The application of fuzzy clustering analysis. **The International Journal of Accounting**, v. 45, p. 334-355, 2010.

RAHMAN, Asheq; YAMMEESRI, Jira; PERERA, Hector. Financial reporting quality in international settings: A comparative study of the USA, Japan, Thailand, France and Germany. **The International Journal of Accounting**, v. 45, p. 1-34, 2010.

RICHARDSON, Alan J. Regulatory networks for accounting and auditing standards: A social network analysis of Canadian and international standard-setting. **Accounting, Organization and Society**, v. 34, p. 571-588, 2009.

SAMI, Heibatollah; ZHOU, Haiyan. A comparison of value relevance of accounting information in different segments of the Chinese stock market. **The International Journal of Accounting**, v. 39, p. 403-427, 2004.

SAUDAGARAN, Shahrokh M.; DIGA, Joselito G. The Institutional Environment of Financial Reporting Regulation in ASEAN . **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 1-26, 2000.

SCHLEICHER, Thomas; TAHOUN, Ahmed; WALKER, Martin. IFRS adoption in Europe and investment-cash flow sensitivity: Outsider versus insider economies. **The International Journal of Accounting**, v. 45, p. 143-168, 2010.

SCHULTZ JR., Joseph; LOPEZ, Thomas J. The impact of national influence on accounting estimates: Implications for international accounting standard-setters. **The International Journal of Accounting**, v. 36, p. 271-290, 2001.

SKINNER, Douglas J. The rise of deferred tax assets in Japan: The role of deferred tax accounting in the Japanese banking crisis.

STOLOWY, Hervé; DING, Yuan. Regulatory flexibility and management opportunism in the choice of alternative accounting standards: an illustration based on large French groups. **The International Journal of Accounting**, v. 38, p. 195-213, 2003.

STOLOWY, Hervé; HALLER, Axel; KLOCKHAUS, Volker. Accounting for brands in France and Germany compared with IAS 38 (intangible assets): An illustration of the difficulty of international harmonization. **The International Journal of Accounting**, v. 36, p. 147-167, 2001.

STREET, Donna L.; BRYANT, Stephanie M. Disclosure Level and Compliance with IASs: A Comparison of Companies With and Without U.S. Listings and Filings. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 305-329, 2000.

STREET, Donna L.; NICHOLS, Nancy B.; GRAY, Sidney J. Assessing the Acceptability of International Accounting Standards in the US: Na Empirical Study of the Materiality of US GAAP Reconciliations by Non-US Companies Complying with IASC Standards. **The International Journal of Accounting**, v. 35, p. 27-63, 2000.

SUDDABY, Roy; COOPER, David J.; GREENWOOD, Royston. Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. **Accounting, Organization and Society**, v. 32, p. 333-362, 2007.

SUZUKI, Tomo. A history of Japanese accounting reforms as a microfoundation of the democratic socio-economy: Accountics Part II. **Accounting, Organization and Society**, v. 32, p. 543-575, 2007.

SUZUKI, Tomo. Accountics: Impacts of internationally standardized accounting on the Japanese socio-economy. **Accounting, Organization and Society**, v. 32, p. 263-301, 2007.

TAN, Chyi Woan; TOWER, Greg; HANCOCK, Phil; TAPLIN, Ross. Empires of the sky: determinants of global airlines' accounting-policy choices. **The International Journal of Accounting**, v. 37, p. 277-299, 2002.

TYRRALL, David; WOODWARD, David; RAKHIMBEKOVA, Almagoul. The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan. **The International Journal of Accounting**, v. 42, p. 82-110, 2007.

VAN DER MEULEN, Sofie; GAEREMYNCK, Ann; WILLEKENS, Marleen. Attribute differences between U.S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory study. **The International Journal of Accounting**, v. 42, p. 123-142, 2007.

WU, Joanna Shuang; ZHANG, Ivy Xiyang. The Voluntary Adoption of Internationally Recognized Accounting Standards and Firm Internal Performance Evaluation. **The Accounting Review**, v. 84, p. 1281-1309, 2009.

YOUNG, Danqing; GUENTHER, David A. Financial Reporting Environments and International Capital Mobility. **Journal of Accounting Research**, v. 41, p. 553-579, 2003.

ZEGHAL, Daniel; MHEDHBI, Karim. An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. **The International Journal of Accounting**, v. 41, p. 373-386, 2006.