

Capítulo 3

Investigação em Contabilidade de Gestão

João Oliveira

Faculdade de Economia da Universidade do Porto
joao.oliveira@fep.up.pt

Samuel Pereira

Faculdade de Economia da Universidade do Porto
samuel@fep.up.pt

João Ribeiro

Faculdade de Economia da Universidade do Porto
joao.ribeiro@fep.up.pt

Introdução

O objectivo deste capítulo é proporcionar uma panorâmica, necessariamente breve, da investigação em contabilidade de gestão. Sendo a área a cobrir tão vasta e multifacetada, vários modos de estruturação do capítulo seriam possíveis. As principais preocupações foram as de assegurar alguma continuidade e sequência lógica ao longo do texto e minimizar sobreposições com outros capítulos deste livro. Optou-se assim por efectuar uma descrição das principais tradições de investigação na contabilidade de gestão, estando cada tradição associada a certas agendas de investigação, a uma visão própria sobre como observar o mundo e como obter conhecimento, e, em consequência, a determinadas metodologias.

Para além desta introdução, este capítulo está organizado em mais quatro secções. Na secção 1 caracteriza-se a abordagem analítica, fundada na economia neoclássica, com preocupações normativas e de explicação e previsão dos fenómenos através de modelos matemáticos. Na secção 2 aborda-se a investigação empírica quantitativa. A teoria de contingência, baseada na teoria da organização e na busca de generalizações estatísticas, é apresentada aqui como exemplo representativo deste tipo de investigação. Na secção 3 introduz-se um conjunto de abordagens alternativas, que partilham entre si a preocupação de estudar os fenómenos no seu contexto organizacional e social, i.e., considerando a contabilidade enquanto prática social e institucional. Finalmente, são apresentadas algumas conclusões.

1. Investigação Analítica

1.1. Origem e fundamentos

A investigação analítica em contabilidade de gestão teve a sua origem nos anos 50 e 60, encontram-se os seus fundamentos na economia neoclássica. Este tipo de investigação teve, pelo menos numa primeira fase, um carácter marcadamente normativo, no sentido

em que a contabilidade de gestão é apresentada como um conjunto de técnicas que deve ser utilizado na prática. O conceito “diferentes custos para diferentes propósitos” é um exemplo clássico. Por outras palavras, a informação contabilística deve ser determinada pela necessidade dos seus utilizadores.

A economia neoclássica é baseada num conjunto de pressupostos. Em particular, assume-se que toda a informação necessária à estruturação de um problema de decisão está disponível sem custos, não existe incerteza e o decisor, que na economia neoclássica é o proprietário da organização, tem por objectivo maximizar o lucro.

Uma das críticas mais frequentes aos modelos neoclássicos está relacionada com o facto destes modelos assumirem que a informação não tem custos. Uma das consequências deste pressuposto foi o desenho de modelos sucessivamente mais complexos. Por outro lado, apesar de a teoria postular que tais modelos deviam ser utilizados na prática, a evidência empírica acabou por revelar o contrário. Ou seja, constatou-se que as empresas continuavam a utilizar técnicas relativamente simples, contrariando assim as recomendações da teoria.

No início dos anos 70 observou-se uma alteração de paradigma. Se durante os anos 50 e 60 a ênfase da investigação estava em “o que deve ser”, a partir dos anos 70 a ênfase passou a estar em “explicar e prever”. A questão que começou a chamar a atenção dos investigadores foi o facto de, na prática, serem utilizadas técnicas relativamente simples, quando a teoria recomendava a adopção de técnicas mais complexas.

A introdução do conceito da incerteza através da aplicação da teoria da decisão, a par dos desenvolvimentos ocorridos na área da economia da informação e da teoria da agência, vieram incorporar nos modelos a questão do custo e do valor da informação. A ideia central é que a informação pode ser utilizada para reduzir a incerteza. Todavia, a informação tem custos. Assim, a produção de informação deve ser função do seu custo e do seu valor.

Uma das contribuições mais importantes da economia da informação foi separar a questão do desenho do sistema de informação da questão da escolha entre sistemas de informação alternativos (Demski, 1972). Anteriormente, a investigação centrava-se sobretudo nas questões do desenho do sistema de informação, o que, dada a ausência de consideração dos custos da informação conduziu à construção de modelos progressivamente mais complexos. Pelo contrário, os desenvolvimentos na economia da informação levaram os investigadores a avaliar as vantagens relativas de utilizar técnicas simples *versus* técnicas complexas. Deste modo, o facto de os profissionais utilizarem técnicas simples não deve ser necessariamente objecto de crítica. Saber se a técnica deve ser simples ou complexa é uma questão contextual, isto é, a técnica mais apropriada depende sempre das circunstâncias e, sobretudo, do custo e do valor da informação no caso em análise (Demski e Feltham, 1976).

A economia da informação tem sido aplicada na análise de muitos problemas na área da contabilidade de gestão. Um exemplo recente respeita à escolha entre sistemas de custeio mais complexos, como é o caso do *activity based-costing* (ABC), e sistemas de custeio mais simples, como é normalmente o caso do custeio tradicional.

Banker e Potter (1993) ligam a questão da escolha do sistema de custeio ao tipo de estrutura de mercado em que a organização se insere. Os resultados sugerem que se em mercados monopolistas é, em geral, preferível o custeio ABC, já em mercados oligopolistas poderá, sob determinadas circunstâncias, ser preferível o custeio tradicional. Em particular, o custeio tradicional é preferível ao custeio ABC quando é

esperado um aumento da procura dos produtos mais intensivos na utilização de bases de repartição típicas do custeio tradicional (caso das horas de mão-de-obra), ao mesmo tempo que se espera uma estagnação ou mesmo redução da procura dos produtos mais intensivos na utilização de bases de repartição características do custeio ABC.

Mishra e Vaysman (2001) introduzem a questão da assimetria de informação entre os proprietários e os gestores da organização, mais uma vez a propósito da escolha entre o custeio ABC e o custeio tradicional. Se o gestor possuir informação privilegiada a escolha entre os dois sistemas não é evidente. Por exemplo, se a incerteza relativamente à informação que o gestor possui é reduzida então é preferível o custeio tradicional. Neste caso, o valor de uma informação mais precisa, como aquela que pode ser produzida pelo custeio ABC, menos do que compensa os custos de obrigar o gestor a revelar a informação privada.

Em suma, dir-se-á que o objectivo da investigação analítica em contabilidade de gestão é explicar a forma como as variáveis interagem no mundo real. Porém, embora se explique o comportamento agregado, ou as condições gerais que caracterizam certos fenómenos, não se explica o comportamento individual. Os resultados de Banker e Potter (1993) e Mishra e Vaysman (2001) mostram em que circunstâncias é mais provável uma organização adoptar o custeio ABC, mas não explicam questões do tipo “como” ou “porque”, ou seja, não explicam, por exemplo, a forma como a informação é utilizada numa determinada organização ou as razões do sucesso e/ou insucesso na implementação do custeio ABC na mesma organização.

1.2. Estruturação do problema a investigar

Em termos conceptuais, a estruturação do problema a investigar passa pela definição (i) da variável dependente, (ii) das variáveis independentes e (iii) da relação funcional entre estas e aquela. Relativamente às variáveis independentes, é frequente proceder-se à sua divisão entre variáveis controláveis, ou variáveis endógenas, e variáveis não controláveis, ou variáveis exógenas. Em termos formais, pode estabelecer-se a seguinte expressão:

$$z = f(x, y) \quad (1)$$

Em que z representa a variável dependente, x um vector de variáveis independentes controláveis, y um vector de variáveis independentes não controláveis e f a relação funcional ou a função objectivo.

Para ilustrar, z poderá representar o lucro da organização ou a utilidade do proprietário ou do gestor da organização, x a quantidade a produzir de um produto ou o salário que o proprietário deve pagar ao gestor, y o estado de natureza e, portanto, um elemento que incorpora a incerteza, e, finalmente, f , a função lucro da organização ou a função utilidade do proprietário ou do gestor quando é implementado, por exemplo, o custeio ABC.

A seguir é necessário definir como x é escolhido. Para tal, considere-se que x é escolhido a partir do conjunto S , isto é $x \in S$. Nestes termos, a escolha de x resulta da resolução do seguinte problema de maximização:

$$z^* =, \quad \underset{x \in S}{\overset{def}{max}}, \quad f(x, y) = f(x^*, y) \quad (2)$$

Por outras palavras, a escolha óptima, representada por x^* , é a que maximiza o valor da função objectivo. O valor máximo da função objectivo é representado por z^* . A escolha que maximiza o valor da função objectivo pode ainda ser representada da seguinte forma:

$$x^* =, \quad \underset{x \in S}{\overset{def}{arg \ max}}, \quad f(x, y) \quad (3)$$

A expressão (2) pressupõe que x é controlado por um único indivíduo. Porém, em muitos problemas, x é controlado por mais do que um indivíduo. Para introduzir esta questão, divide-se de x em $x_1 \in S_1$ e $x_2 \in S_2$, em que x_1 é controlado por um indivíduo e x_2 por outro. A função objectivo dos dois indivíduos é agora representada por:

$$x_1^* =, \quad \underset{x_1 \in S_1}{\overset{def}{arg \ max}}, \quad f_1(x_1, x_2^*, y) \quad (4)$$

$$\text{e } x_2^* =, \quad \underset{x_2 \in S_2}{\overset{def}{arg \ max}}, \quad f_2(x_1^*, x_2, y)$$

Neste caso, a função objectivo de um indivíduo é influenciada pela escolha ou pelo comportamento do outro. O par $x_1^* \in S_1$ e $x_2^* \in S_2$ reflecte as escolhas de equilíbrio, no sentido em que se um indivíduo selecciona a sua escolha de equilíbrio a melhor escolha ou resposta do outro é também seleccionar a sua (própria) escolha de equilíbrio.

Para exemplificar, suponhamos que f_1 e f_2 representam o lucro de duas empresas que competem em duopólio, quando ambas implementam o custeio ABC. x_1 e x_2 representam as quantidades que as duas empresas devem produzir. É evidente que o comportamento de uma empresa é influenciado pelo comportamento da outra, dado que a quantidade produzida por uma empresa é igual à procura de mercado não satisfeita pela outra. Em equilíbrio, as duas empresas devem produzir x_1^* e x_2^* , o que quer dizer que nenhuma delas tem incentivos para aumentar ou diminuir a quantidade produzida. Qualquer outro par x_1 e x_2 induz (pelo menos) uma das empresas a alterar o seu comportamento, o que por sua vez induz uma alteração no comportamento da outra.

Em muitos problemas a escolha de um indivíduo é observada pelo outro, antes deste fazer a sua escolha. Este problema pode ser representado da seguinte forma:

$$z^* =, \quad \underset{x_1 \in S_1}{\overset{def}{max}}, \quad f_1(x_1, x_2, y) \quad (5)$$

$$\text{def} \\ \text{Sujeito a } x_2 =, \quad \arg \max, \quad f_2(x_1, x_2, y) \\ x_2 \in S_2$$

Isto é, dada a escolha de um dos indivíduos, aqui representada por x_2 , a escolha do outro deve ser x_1 .

No essencial, importa a questão a investigar. E é no objecto a estudar, ou na questão a explorar, que reside a arte de investigar. Como sustenta Demski (2007), uma boa questão de investigação é aquela que é potencialmente interessante e importante, que pode ser explorada em profundidade e cuja resposta é algo que o investigador procura incessantemente alcançar.

Há questões que não são muito interessantes, tal como há questões que sendo interessantes são muito difíceis de tratar (analiticamente). Por exemplo, analisar a forma como um gestor utiliza um determinado tipo de informação sem se considerar que existem outros tipos de informação é uma questão pouco interessante, uma vez que existe interdependência na utilização dos vários tipos de informação. Todavia, incorporar no problema todos os outros tipos de informação pode não ser fácil de tratar. Assim, algumas restrições terão de ser impostas quanto àquilo que poderão ser os outros tipos de informação. Banker e Hughes (1994) mostram em que condições é óptimo um monopolista determinar o preço de venda do produto a partir do custo total de produção, sendo este igual ao custo variável mais uma parcela do custo fixo. Mais interessante seria assumir uma estrutura de mercado oligopolista. Todavia, não se afigura fácil tratar analiticamente esta questão.

Em suma, a arte deste tipo de investigação está no (desejável) equilíbrio entre a riqueza da questão colocada e o seu (necessário) tratamento analítico. Caminhar para qualquer um dos extremos resulta ou numa questão pouco interessante ou numa questão que, no limite, não é passível de ser tratada.

1.3. Investigação analítica: uma análise crítica

A principal vantagem da investigação analítica em contabilidade de gestão é a validade interna dos resultados. A validade interna é tanto maior quanto mais fácil for excluir explicações alternativas para os resultados encontrados. Ora, encontrando-se o problema perfeitamente estruturado, a validade interna é elevada. Ademais, os resultados, traduzidos em lemas e proposições, são objecto de prova analítica.

Todavia, aumentar a validade interna tem como consequência reduzir a validade externa. A validade externa pode ser interpretada aqui à luz daquilo a que se designa de *mundane realism* (Brownell, 1995), isto é, à maior ou menor aderência do modelo à realidade. Uma das críticas mais frequentemente apontadas a este tipo de investigação é precisamente o pouco realismo dos seus pressupostos. De qualquer forma, o elemento verdadeiramente importante é perceber se, dados os objectivos do modelo, os pressupostos são ou não satisfatórios, ou se há excesso de abstracção, no sentido em que partes importantes do problema podem estar a ser ignoradas com a introdução de determinados pressupostos.

Alguns autores argumentam que, mais do que o realismo dos pressupostos, o que é relevante é a capacidade dos modelos em explicar e prever os fenómenos (Friedman, 1953). A este nível, é mais uma vez importante sublinhar que embora este tipo de

investigação explique o comportamento agregado, ou as condições gerais que caracterizam alguns fenómenos, não explica o comportamento individual.

2. Investigação Empírica Quantitativa

2.1. Origem e fundamentos

Na secção anterior foram identificadas duas características fundamentais da investigação analítica em contabilidade de gestão: o *normativismo* subjacente a muita daquela investigação, e a sua fundamentação virtualmente exclusiva na *teoria económica neoclássica*. Como já referimos atrás, desenvolvimentos mais ou menos recentes têm dado resposta ao aspecto mais problemático da primeira daquelas características. Com efeito, progressivamente a investigação analítica tem reconhecido que mais do que prescrever modelos de tomada de decisão é necessário compreender a realidade sob estudo. A introdução e o desenvolvimento de princípios de economia da informação ou de teoria da agência podem ser encarados como sinais do reconhecimento da complexidade daquela realidade, e como tentativas de apreender essa complexidade. No entanto, axiomas sobre as motivações e comportamento de agentes ou sobre a estruturação de mercados não são postos em causa. Com efeito, podemos argumentar que os princípios de base da economia neoclássica não têm sido abandonados em muita da investigação, e certamente no ensino, da contabilidade de gestão, especialmente nos Estados Unidos.

No entanto, nas últimas décadas temos assistido a uma considerável diversificação da investigação em contabilidade de gestão. Especialmente a partir dos anos 70 tem sido crescente o interesse de diversos investigadores em bases teóricas alternativas à economia como forma de compreender a natureza da contabilidade de gestão nas organizações e na sociedade. Um dos primeiros desenvolvimentos residiu na adopção de ideias trazidas da psicologia e do comportamento organizacional, o qual deu lugar a uma linha de investigação usualmente identificado como “investigação comportamental em contabilidade”. Esta linha de investigação conheceu um forte desenvolvimento ao longo dos anos 60 e 70, nomeadamente na área dos orçamentos e dos respectivos impactos nos indivíduos e nos seus comportamentos. Desenvolvimentos posteriores incluíram a análise do efeito inverso, i.e., o efeito das pessoas nos orçamentos (Ryan *et al.*, 2002). Ainda hoje há diversos estudos nesta linha, usualmente de cariz experimental, e as maiores conferências na área da contabilidade reservam uma secção para “aspectos comportamentais e organizacionais da contabilidade”.

Uma outra base teórica alternativa adoptada nos anos 70 foi a teoria da organização. A diversidade de abordagens neste corpo teórico é considerável e diversas perspectivas de análise foram adoptadas, mas uma delas parece ter tido uma influência especialmente marcada e duradoura na investigação em contabilidade de gestão: a teoria de contingência. A consideração especial que damos a esta teoria tem a ver com tal impacto duradouro, mas também com as características desta teoria ao nível metodológico: trata-se com efeito do exemplo mais representativo da aplicação de metodologias empíricas quantitativas na investigação em contabilidade de gestão.

2.2. Teoria de contingência: desenvolvimentos fundamentais

A ideia fundamental da teoria da contingência pode ser expressa do seguinte modo: “a eficiência da estrutura ou procedimentos de uma organização depende das circunstâncias específicas dessa organização”. Com base nesta ideia, diversos autores procuraram ao longo dos anos 70 identificar variáveis básicas associadas a sistemas de controlo eficientes nas organizações. Em causa estava, obviamente, investigação baseada em questionários com análise quantitativa de dados. Só este tipo de metodologia poderia dar resposta aos objectivos de generalização estatística subjacentes ao programa de investigação em causa. Aspectos como a *dimensão* da organização, a sua *estrutura* e as características da sua *tecnologia* ou da sua *envolvente*, foram identificados como estatisticamente relevantes. Nas primeiras revisões de literatura, produzidas na passagem para os anos 80, já estes factores eram ressaltados como contingências básicas para os sistemas de contabilidade e controlo de gestão nas organizações.

Muitos dos desenvolvimentos posteriores nesta linha de investigação basearam-se na extensão da análise destas contingências básicas para situações “contemporâneas” (Chenhall, 2003) e na introdução da variável de contingência “*estratégia organizacional*”, a qual só mais tarde foi explorada na literatura (Langfield-Smith, 1997). Os estudos a seguir mencionados são apenas exemplificativos da multiplicidade de conclusões que podemos encontrar na literatura de contingência.

Dimensão

As principais conclusões relativamente ao impacto da dimensão da organização nos seus sistemas de controlo encontram-se reflectidas num estudo clássico de Merchant (1981). O aspecto fundamental parece ser a utilização de sistemas de controlo mais sofisticados e formais em organizações de dimensão elevada, sendo os orçamentos participativos frequentemente utilizados. Implicitamente, resulta daqui que empresas de menor dimensão tendem a utilizar sistemas mais simples e de cariz muitas vezes mais informal.

Estrutura

Bruns e Waterhouse (1975) demonstraram que organizações de elevada dimensão, que possuem uma tecnologia sofisticada e uma estrutura descentralizada tendem a adoptar sistemas de contabilidade e controlo mais formais. Aparentemente, organizações descentralizadas consideram informação integrada e agregada como sendo útil. Alguns autores estudaram o uso de sistemas de controlo em diferentes departamentos ou funções organizacionais, tendo encontrado diferenças relevantes entre as funções produção, marketing e investigação e desenvolvimento. A distinção entre estruturas organizacionais mecanicistas e orgânicas tem sido utilizada em muitos outros estudos. De entre as conclusões obtidas, poderemos destacar as que se ligam às condições de implementação de sistemas de contabilidade e controlo “contemporâneos”, como por exemplo o *Activity-Based Costing*. Gosselin (1997), por exemplo, concluiu que a adopção e implementação deste tipo de sistema é facilitada nos casos de estruturas organizacionais do tipo mecanicista.

Tecnologia

A literatura que relaciona a tecnologia organizacional com os sistemas de contabilidade e controlo tem sido das que mais desenvolvimento tem verificado na investigação de contingência. Estudos clássicos no tema demonstraram que tecnologias mais estandardizadas e automatizadas são melhor apoiadas por sistemas de controlo mais tradicionais e formais, como por exemplo sistemas orçamentais (Merchant, 1984). Daft e Macintosh (1981) identificaram a “incerteza de tarefas” como um aspecto relevante da tecnologia: organizações com maior incerteza de tarefas tendem a confiar menos em sistemas de contabilidade e controlo rígidos e estandardizados. Macintosh e Daft (1987) descobriram que tecnologias baseadas em fortes interdependências e reciprocidades entre funções/processos estão usualmente associadas a sistemas de controlo e coordenação mais informais. Nos casos em que cada função/processo recebe *inputs* e produz *outputs* isoladamente face a outras funções/processos, o uso de procedimentos estandardizados e orçamentos são perfeitamente adequados como formas de controlo. Estudos posteriores vieram estender a conceptualização da variável “tecnologia” a desenvolvimentos mais recentes (ver por exemplo Ittner e Larcker, 1995). Apesar de alguns resultados inconsistentes, foram identificadas associações entre tecnologias baseadas em *Total Quality Management* e sistemas de controlo flexíveis, incluindo informação orientada para o exterior e não financeira. Conclusões semelhantes foram retiradas relativamente às tecnologias *Just in Time* ou *Flexible Manufacturing*. O controlo de parcerias com fornecedores parece basear-se em medidas não financeiras e assume natureza marcadamente informal.

Envolvente

Uma conclusão, expectável, a que conduziram estudos de contingência clássicos é a de que sistemas de contabilidade e controlo mais orgânicos (complexos, orientados para o exterior e com fluxos de informação multilaterais) são mais adaptados a situações em que a envolvente externa é incerta ou percebida como tal (Gordon e Narayanan, 1984). Quando, em tais situações, são ainda assim utilizados sistemas formais baseados em controlos financeiros rígidos, tende a haver um “efeito de compensação” produzido por interacções mais informais entre pessoas (Chapman, 1998). Finalmente, no caso de envolventes hostis e turbulentas, sistemas formais parecem mais adequados (Otley, 1978).

Estratégia

Uma das grandes virtudes dos estudos de contingência reside na possibilidade de testar ideias aceites como intuitivas e, nessa medida, ‘dadas como adquiridas’. Em alguns casos, tais ideias são confirmadas. Assim, em organizações cuja fonte de vantagens competitivas é a diferenciação de produtos a importância dos orçamentos parece ser menor ou o seu uso menos rígido do que nas situações de liderança pelos custos, em que os controlos financeiros rígidos assumem maior importância (Van der Stede, 2000). Porém, em outros casos, as relações expectáveis entre variáveis não são totalmente verificadas. Por um lado, alguns estudos de contingência pareceram confirmar a ideia intuitiva de que empresas que prosseguem estratégias mais conservadoras ou defensivas tendem a utilizar sistemas de contabilidade e controlo mais rígidos e de cariz financeiro. No entanto, outros estudos refutaram, ao menos até certo ponto, tais intuições (Simons, 1987). Num interessante, mas raro, exemplo de diversificação metodológica, Simons (1990) desenvolveu dois estudos de caso para explicar resultados inesperados do seu

estudo anterior, tendo assim descoberto uma importante diferença entre sistemas inicialmente implementados e o respectivo uso pelos gestores.

O trabalho de Simons demonstra, por um lado, que a investigação de contingência teria muito a ganhar com o reforço das suas explicações e intuições através do uso de metodologias alternativas às usualmente aplicadas. Mas de algum modo, também demonstra a limitação básica dos estudos de contingência – a de captar a complexidade do mundo real em modelos “amigáveis” para tratamento empírico quantitativo. Esta é uma das limitações da teoria de contingência.

2.3. Teoria de contingência: uma análise crítica

A breve e necessariamente pouco exaustiva revisão de literatura conduzida na secção anterior permite-nos concluir que a investigação em contabilidade e controlo de gestão baseada na teoria de contingência tem conhecido, e continua a conhecer, um importante desenvolvimento. No entanto, em diversos quadrantes, a atitude perante a investigação de contingência é de considerável cepticismo, e muitos autores consideram que são incontornáveis as limitações desta teoria.

Com efeito, tem sido apontada a relativa fragilidade dos resultados obtidos em estudos de contingência. Muitas vezes, as correlações identificadas são estatisticamente pouco significativas. Há inclusive, como vimos, diversos exemplos de resultados contraditórios entre diferentes estudos, sendo raros os esforços de conciliação. Na origem destes problemas podem estar diversas explicações. Desde logo, parece haver problemas e inconsistências na definição de estruturas conceptuais, isto é, na definição das relações entre variáveis em estudo. Otley (1995), por exemplo, identifica um problema com a intuição básica dos estudos de contingência: a de que haverá uma relação *de adequação* entre determinadas contingências e o sistema de contabilidade ou controlo. Implicitamente, a ideia é que organizações capazes de estabelecer uma relação adequada serão mais bem sucedidas. Isto remete de imediato para um problema de especificação da relação entre variáveis: pode-se argumentar que uma organização mais bem sucedida, com um excedente de recursos considerável, sentirá menos necessidade de estabelecer sistemas de controlo altamente eficientes. O contrário poderá suceder no caso de organizações menos bem sucedidas. Gerdin e Greve (2004) notam, por outro lado, que na literatura de contingência muitas diferentes formas de relacionar variáveis (*forms of contingency fit*) têm sido utilizadas, havendo pouco reconhecimento das diferenças entre elas entre diferentes estudos, bem como das suas consequências.

Há também uma grande diversidade de formas para aferir a eficiência ou sucesso de um sistema de contabilidade de gestão. Na verdade, de forma a garantir uma especificação correcta do modelo conceptual é necessário encontrar um critério que permita classificar um sistema como adequado face a determinada contingência. Vários critérios têm sido utilizados na literatura (ver Chenhall, 2003), não havendo geralmente a preocupação de reconhecer as diferenças entre eles e as consequências ao nível dos resultados obtidos, especialmente quando confrontados com outros estudos.

Adicionalmente, há uma dificuldade extrema em definir, de forma significativa, *as próprias variáveis sob estudo*, de forma a torná-las instrumentais para investigação de cariz quantitativo. Por exemplo, como vimos atrás a variável “estratégia” só relativamente tarde foi abordada em estudos de contingência, o que em boa medida pode ser explicado pela não existência de uma modelização “amigável” de estratégia para estudos estatísticos. Na verdade, um dos problemas nos estudos que consideram a

estratégia como variável de contingência tem sido a tendência para abordar isoladamente aspectos distintos da estratégia organizacional. Langfield-Smith (1997) procurou desenvolver um modelo capaz de integrar variáveis estratégicas como o posicionamento, o tipo de estratégia e a missão, mas a complexidade deste modelo limita a sua utilização em estudos de cariz empírico. Outro exemplo reside na dificuldade em definir uma medida de dimensão organizacional, especialmente quando se torna necessário utilizar medidas financeiras como o valor contabilístico dos activos: a diferença de práticas contabilísticas entre diferentes organizações pode neste contexto revelar-se problemática. Também a variável tecnologia tem sido alvo de múltiplas e nem sempre conciliáveis definições: algumas associam simplesmente a tecnologia a máquinas; outras associam a tecnologia à estruturação e definição de tarefas ou à interdependência entre funções ou departamentos.

Mas também há dificuldades consideráveis na especificação da variável dependente “contabilidade de gestão”. Por exemplo, é hoje comumente aceite que um sistema de contabilidade de gestão de uma organização é um fenómeno complexo, que inclui não apenas relatórios ou práticas formais, mas também dimensões inter-pessoais e culturais que assumem uma relevância fundamental em muitas organizações. No entanto, a maioria dos estudos de contingência incide sobre aspectos formais e rotineiros daqueles sistemas. Para além disso, e mesmo aceitando que os sistemas formais e rotineiros são suficientemente representativos dos sistemas de contabilidade nas organizações, pode haver uma separação entre sistemas implementados formalmente ou sistemas *em uso*, tal como é ilustrado, por exemplo, em múltiplos estudos de caso utilizando a teoria institucional (ver secção seguinte). Finalmente, a proliferação de sistemas formais de contabilidade e controlo a que se assiste hoje em dia dificulta a definição clara da variável dependente. A utilização de taxonomias (por exemplo: “estilos de controlo”, ou “*reliance on accounting measures*”), ao invés de sistemas formais concretos, tem permitido colmatar este problema até certo ponto. Mas, muitas vezes, a investigação de sistemas contemporâneos ou inovadores não é acompanhada com o desejável diálogo com trabalhos de investigação anteriores.

Na verdade, a fragmentação tem sido muitas vezes identificada como um problema da investigação de contingência em contabilidade e controlo de gestão. Como é usual na investigação empírica quantitativa, há um esforço de isolamento de correlações entre variáveis específicas, negligenciado geralmente o facto de no mundo real tais variáveis interagirem de forma complexa. Pode assim ser difícil captar de forma significativa, em trabalhos deste tipo, a multiplicidade de relações em causa. Iguamente, tem havido pouca preocupação em desenvolver um corpo teórico consistente que possa significar um “denominador comum” capaz de agregar as conclusões de diferentes estudos. Segundo Chenhall (2003), a resolução deste problema poderá passar pela integração de ideias provenientes de outras áreas (economia, psicologia, sociologia) num paradigma assente nos princípios da teoria de contingência. Em causa estaria uma diversificação teórica.

No entanto, parece-nos haver um problema de fundo que limita a possibilidade de a teoria de contingência se tornar o paradigma de investigação básico em contabilidade e controlo de gestão, mesmo que enriquecido com outras ideias teóricas. As metodologias usualmente utilizadas em estudos de contingência assentam no desenvolvimento de questionários gerando dados em massa que permitam a busca de correlações estatisticamente significativas entre grupos de variáveis analisados isoladamente. Vários problemas se colocam: primeiro, a técnica de questionário apresenta limitações ao nível do tipo de informação que pode ser recolhida através de questões necessariamente

simples e directas. Para além disso, aquelas metodologias não são – pelo menos no seu estado actual – adequadas para a obtenção de explicações teóricas holísticas, capazes de incluir aspectos sociais e institucionais ou processos de mudança nas organizações.

Igualmente, o posicionamento metodológico descrito restringe, em boa medida, a utilidade prática da investigação de contingência para actores organizacionais confrontados com problemas concretos. Na verdade, a investigação de contingência abraça decididamente o argumento positivista de que a investigação deve explicar o comportamento agregado de determinadas variáveis. Uma vez mais, este tipo de investigação pouco diz relativamente a situações individuais. Um gestor pode estar confrontado com uma situação ou contexto concreto que constitui a “excepção estatística”. Da mesma forma, o sistema de controlo mais apropriado poderá não ser aquele que, dadas as circunstâncias (dimensão, tecnologia, estratégia, etc.) da sua organização, foi identificado estatisticamente como o mais eficiente.

3. Alternativas de Investigação em Contabilidade de Gestão

3.1. Origem e fundamentos

No final da década de 70 e início da década de 80 passou a haver uma preocupação em desenvolver o nível individual de análise, no qual as limitações das abordagens convencionais anteriores são mais evidentes (Miller, 1994). Tal levou a diversos apelos no sentido de estudar a contabilidade no seu contexto organizacional – mas de uma forma mais abrangente e dinâmica do que o anteriormente descrito. Exemplifiquemos com o tema do orçamento, muito popular nas abordagens anteriores; a sugestão seria, agora, estudar esse fenómeno considerando igualmente as restantes estruturas e estratégias de controlo das organizações objecto de análise, incluindo as dinâmicas subjacentes. Para tal, surge o foco na dimensão e processos temporais, contrastando com uma visão tendencialmente estática e seccional das abordagens anteriores. Subsequentemente, para além do nível organizacional, os académicos foram desafiados a incluir igualmente o contexto social. Em geral, pode assim dizer-se que se assistiu à diluição das fronteiras entre o fenómeno, visto na sua acepção tradicional de “técnicas contabilísticas”, e o seu contexto.

Este alargamento do objecto de estudo levou a um alargamento da base disciplinar para outras áreas da teoria social. A contabilidade de gestão passa a ser vista como prática e fenómeno social, e não um fenómeno natural, como até então. Assim, o foco passou a ser a *interpretação* dos fenómenos, e não a *detecção* de leis universais. Tal levou à adopção de métodos de estudo detalhados, tipicamente qualitativos, para situar as práticas de contabilidade de gestão a estudar no seu contexto holístico.

É neste contexto que esta secção se vai essencialmente debruçar sobre investigação empírica de cariz qualitativo. De facto, a natureza eminentemente qualitativa da investigação é um dos mais salientes denominadores comuns às abordagens que surgiram como alternativas (Baxter e Chua, 2003).

3.2. A perspectiva naturalista

A perspectiva naturalista segue as propostas do artigo seminal de Tomkins e Groves (1983). O termo “naturalista” deriva da preocupação em situar o objecto de estudo no seu contexto natural e, inerentemente, no seu contexto local. Tomkins e Groves sugerem que este estilo de investigação é especialmente recomendado quando se adopta visões mais subjectivas da realidade. Já no início da década de 80, era na área da contabilidade de gestão que existia um maior número de estudos deste tipo. Tipicamente, trata-se de estudos sobre a vida quotidiana dos intervenientes, sendo a etnografia a metodologia por vezes utilizada. As descrições são ricas e detalhadas, quer as dos intervenientes, quer as dos contextos sociais, organizacionais e até físicos, onde as acções ocorrem. O objectivo é transportar o leitor para a visualização de situações vividas pelos actores e pelo próprio investigador - este um elemento cuja presença é assumida. Um exemplo deste tipo de abordagem é o trabalho de Ahrens e Mollona (2007), uma etnografia sobre as diferentes culturas de controlo e as tensões quotidianas de sub-grupos de trabalhadores de uma siderurgia.

A abordagem naturalista permite uma visão e uma compreensão mais próximas e ricas dos fenómenos investigados. Baxter e Chua (2003) consideram que, quando os tópicos abordados são comuns a diferentes estudos, podem surgir algumas ligações entre os mesmos. No entanto, ao enfatizarem os contextos particulares e ao focarem tópicos diversificados, este tipo de estudos leva a conclusões altamente específicas, limitando a possibilidade de acumulação de conhecimento. Atendendo a que outros tipos de investigação que iremos analisar têm características idênticas, podemos apenas concluir que na abordagem naturalista aquela limitação se coloca com particular acuidade.

3.3. A perspectiva interpretativa e estruturalista

A abordagem institucional é analisada em capítulo autónomo deste livro. Deste modo, nesta secção apenas se deixam as suas ideias essenciais para permitir enquadrá-la no conjunto das restantes abordagens. Baxter e Chua (2003) consideram que a abordagem institucional foca o carácter social e colectivo do comportamento humano, condicionado por regras ao nível organizacional e social – i.e., salienta o poder das estruturas sobre os actores. Surge assim por contraponto ao foco no nível individual, à assumpção do livre arbítrio dos actores (e sua ênfase na agência) e à consideração de que o comportamento colectivo resulta da mera agregação de acções individuais.

Dentro da perspectiva interpretativa, duas abordagens assumem particular relevância: a *Old Institutional Economics* (OIE) e a *New Institutional Sociology* (NIS), abordadas em detalhe no referido capítulo deste livro. Apesar das suas diferenças, nomeadamente quanto ao nível de análise (micro, no caso da OIE, e macro, no caso da NIS), estas duas abordagens têm concepções e preocupações comuns. O potencial das estruturas em constringer os actores e estabilizar as práticas remete para a dimensão temporal dos fenómenos sociais. As estruturas permanecem inalteradas ao longo do tempo ou podem alterar-se? Devido a que factores e através de que mecanismos se alteram? Qual a importância de decisões e de factos passados sobre as possibilidades de mudança? Quais as consequências de alterações das estruturas sobre as práticas individuais e organizacionais?

Desenvolvimentos recentes na teoria institucional têm focado crescentemente a natureza recursiva das práticas sociais, em que estruturas e agência se influenciam mutuamente, procurando compreender os processos desta relação. Esta abordagem estruturalista

alicerça-se no trabalho de Giddens (1984) e influenciou profundamente a investigação sobre controlo de gestão (Cowton e Dopson, 2002). De facto, muita da investigação em contabilidade de gestão considerada como institucional recorre, em maior ou menor grau, a conceitos de Giddens. Por exemplo, Burns e Scapens (2000) tentaram explicar a estabilidade das práticas de contabilidade de gestão como resultado da estabilidade de instituições, regras e rotinas e do seu papel na reprodução do *status quo*.

O continuado dinamismo desta perspectiva de investigação e as diferenças nas suas ambições face à abordagem naturalista são visíveis ao analisar a investigação que emergiu a partir de Burns e Scapens (2000) (ver o capítulo deste livro sobre este modelo). Duas recentes propostas de desenvolvimento deste artigo, Modell *et al.* (2007) e Lukka (2007), suportam esta visão. Modell *et al.* (2007) examinam condições sob as quais inconsistências institucionais podem introduzir mudanças institucionais, atribuindo aos actores individuais um maior potencial de mudança. Por sua vez, as análises do estudo de caso de Lukka (2007) levaram-no a introduzir no modelo de Burns e Scapens o conceito de sistemas *loosely coupled*, de forma a explicar a menor pressão para introduzir mudanças naquela organização.

Apesar de estes três artigos partirem da observação e da análise de fenómenos concretos, locais e contextualizados, existe nestas abordagens uma maior preocupação na concepção de modelos teóricos gerais para compreender regras sociais. Estes modelos são então sucessivamente aplicados em diversos contextos, resultando daí refinamentos e correcções aos modelos, contribuindo-se assim para uma maior generalização teórica.

3.4. A perspectiva radical

Num paralelo com o ocorrido na área de contabilidade financeira, as preocupações com as desigualdades sociais foram também trazidas para a investigação em contabilidade de gestão. Esta agenda política aponta claramente para a necessidade de uma mudança radical na sociedade. Quer ao nível social quer organizacional, a existência de interesses antagónicos é enfatizada num contexto de lutas de poder e de controlo, em que os capitalistas surgem como dominadores e opressores dos trabalhadores. Esta situação é agravada pela consideração de que as estruturas sociais têm capacidade de condicionar o comportamento dos indivíduos e até as suas percepções e crenças, levando à sua alienação e contínua subjugação e, assim, à perpetuação das desigualdades.

Neste contexto, esta perspectiva rejeita claramente a ideia de que a contabilidade de gestão seja uma técnica neutra. Pelo contrário, ela é apresentada como um factor relevante nas lutas organizacionais e sociais, sendo utilizada essencialmente como uma ferramenta de domínio ao serviço dos capitalistas e dos seus agentes. Esta concepção é especialmente notória no âmbito do “*labour process*” (Braverman, 1974), escola que deu origem a numerosos artigos em contabilidade de gestão (ver Bryer (2006) para uma revisão da literatura e dos argumentos de Braverman).

Como reacção contra esta situação, surgiu a busca de uma função emancipadora para a contabilidade de gestão. Neste ponto, esta abordagem distancia-se claramente da perspectiva institucional e estruturalista. Não se restringe à compreensão daquilo que a contabilidade de gestão é e de como funciona, mas propõe aquilo que a contabilidade de gestão pode e deve ser, para combater a exploração dos trabalhadores. Surge nesta abordagem um fim normativo (tal como no primeiro tipo de investigação analisado neste capítulo, a abordagem analítica), mas agora com uma finalidade política

claramente assumida (Hopper e Powell, 1985). Aliás, esta assumpção é uma marca característica destes autores, que acusam a investigação convencional em contabilidade de gestão de não explicitar os seus pressupostos sobre estes assuntos e de seguir uma agenda política ao serviço do capital.

3.5. A perspectiva inspirada em Foucault

Da obra do filósofo francês Michel Foucault (p. ex., Foucault, 1977) surgiram diversas influências sobre a gestão e a contabilidade de gestão. Os autores que utilizam os conceitos e técnicas epistemológicas de Foucault preocupam-se em situar os fenómenos no seu contexto histórico. Procedem então à análise das práticas discursivas dominantes naquele espaço e tempo históricos para explicarem as condições em que uma nova problematização (e solução) pôde surgir naquele contexto – como, por exemplo, uma nova técnica de contabilidade de gestão. De acordo com os defensores desta perspectiva, uma nova técnica surge na sequência de uma problematização articulada e reflectida pelos intervenientes através de determinadas formas, conceitos e expressões. A compreensão da inovação exige assim a análise das práticas discursivas vigentes naqueles espaço e tempo históricos, as quais determinaram o que foi considerado “verdade” e possível naquele contexto.

Para esta escola de pensamento, a evolução da contabilidade de gestão é imprevisível e não linear. Além disso, e em linha com o pensamento pós-moderno, é mesmo colocada em causa a própria noção de progresso: não existe progresso, enquanto avaliado por parâmetros objectivos e universais (cuja existência é aqui negada); apenas existe mudança.

Os temas da disciplina e do poder são igualmente nucleares nesta abordagem. A imagem do controlo “panóptico”, à distância, teve um particular acolhimento entre alguns académicos para descrever sistemas de controlo de gestão. Estes surgem como parte dos instrumentos ao serviço dos poderes instalados, visando a opressão e a disciplina dos trabalhadores – uma ideia que não se afasta da perspectiva radical. Uma referência incontornável é Miller e O’Leary (1987), que analisaram a forma como os custos padrões e orçamentos permitiram criar uma “pessoa governável” para assim melhorar a eficiência económica. Numerosos trabalhos baseados em Foucault têm surgido, sobretudo na revista *Critical Perspectives on Accounting*. Já numa perspectiva de integração de diversas perspectivas, podemos mencionar Cowton e Dopson (2002), os quais propuseram a complementaridade da perspectiva Foucauldiana e da estruturalista, defendendo que a primeira permite ter uma visão geral, mas que a segunda é mais adequada para uma análise detalhada de organizações e indivíduos.

3.6. A perspectiva inspirada em Latour

Bruno Latour debruçou-se sobre a Sociologia do Conhecimento Científico e as suas propostas têm encontrado grande aceitação em alguns círculos académicos (sendo Latour, 1987 uma das suas obras seminais). Nomeadamente, Latour propôs que não existe um conhecimento científico, de natureza objectiva, a ser “descoberto”. O conhecimento científico é antes “fabricado” através de redes constituídas por diversas entidades. Na Teoria das Redes de Actores (*Actor-Network Theory*, ANT), estas redes englobam quer pessoas (“actores humanos”) quer tecnologias (“actores não humanos”), sendo ambas essenciais nesse complexo processo de “fabricação”. Deste processo

resultam “inscrições” (ou “*fabrications*”), que se pretende que sejam percebidas e aceites como “factos” pelos destinatários. Consequentemente, esta visão leva a que o estatuto de “conhecimento” não resida na valia intrínseca do conhecimento em si mesmo (ou, melhor, nas propostas de conhecimento que são formuladas). Pelo contrário, a validade do “conhecimento” depende dos destinatários e da aceitação que estes têm acerca dos “factos” que lhes são apresentados.

Estas ideias têm vindo a ser transpostas para a área da contabilidade de gestão (p. ex., Dechow e Mouritsen (2005), Quattrone e Hopper (2006)). Por exemplo, os números constantes da contabilidade de gestão não são vistos como a consequência objectiva de uma determinada realidade. Pelo contrário, são vistos como inscrições resultantes de um processo de interações de uma rede de actores (com as suas próprias regras, estruturas e interesses, eles próprios voláteis) e que num dado momento são apresentadas como factos. Os números contabilísticos perdem assim o seu estatuto de conhecimento “objectivo” e inquestionável, e a sua legitimidade torna-se frágil e dependente da aceitação por parte dos seus destinatários.

A Teoria das Redes de Actores tem sido igualmente utilizada para explicar a evolução de sistemas de contabilidade de gestão. Dechow e Mouritsen (2005) descrevem como a integração de sistemas *Enterprise Resource Planning* (ver capítulo autónomo neste livro) em duas empresas se traduziu em processos nunca terminados, onde confluíram não só as visões e os interesses dos diversos intervenientes humanos, como também as características do próprio software. O software é apresentado como um verdadeiro actor (não humano), visto que a sua inflexibilidade técnica estrutural e o seu modo de implementação (no passado) influenciaram decisivamente quais as possibilidades em aberto em cada momento.

Arrington (2004) metáforiza de forma interessante o posicionamento das ideias de Latour e Foucault numa área da comunidade académica. Arrington provocadoramente afirma (p. 250-251) que “Latour faz agora parte da alta-costura da contabilidade. Os seus textos aparentam ser herdeiros dos de Foucault em certas poderosas comunidades académicas de contabilidade. (...) É chique escrever sobre Latour, desfilarem por ele na passerelle, e exhibir as suas roupas como aliadas e armamento é uma jogada poderosa para ‘isolar’ um leitor reticente”.

3.7. Perspectivas “alternativas”: uma análise crítica

Em termos metodológicos, a principal crítica às abordagens alternativas consiste na dificuldade de generalização das conclusões obtidas em estudos sobre organizações específicas, para outros casos e organizações. Esta crítica surge devido à pretensa aplicação à investigação qualitativa da exigência de generalização *estatística*, com base na qual se esperam proposições válidas sobre a população em geral. Todavia, o objectivo deste tipo de investigação é a obtenção de generalização *teórica*, i.e., a geração de conceitos e modelos teóricos com aplicação geral (ver capítulo deste livro sobre investigação qualitativa).

Surgem também críticas em termos teóricos. É apontada uma excessiva diversidade de abordagens e uma fraca acumulação de conhecimentos (p. ex., Zimmerman, 2001). Esta diversidade deriva, em primeiro lugar, das diferentes lentes teóricas utilizadas para explicar as práticas contabilísticas, bem como dos diferentes pressupostos ontológicos, epistemológicos e metodológicos. Estes factores, conjugados com diferenças de linguagem, levam a resultados que frequentemente não são comparáveis, limitando a

acumulação de conhecimento. Por outras palavras, o pluralismo na investigação em contabilidade de gestão, considerado uma riqueza científica por alguns investigadores, é por outros considerado como sendo excessivo e prejudicial.

Relacionado com o ponto anterior está a crítica de que, em certos círculos académicos, parece haver uma maior preocupação na aplicação e desenvolvimento de teorias de várias áreas científicas (filosofia, psicologia, sociologia, etc.) do que na explicação das práticas contabilísticas. Arrington (2004), com algum humor, comentou sobre os autores que em cada momento são considerados “chiques” por certas comunidades académicas. Nesta perspectiva, traduz a crítica mordaz de que alguma investigação “alternativa” consiste na “busca do próximo filósofo francês” cujas ideias serão aplicadas à contabilidade e controlo de gestão. Para além dos já mencionados Foucault e Latour, podiam também ser referidos Derridas, Baudrillard, Bourdieu e Levinas. Agrava esta situação o facto de frequentemente não haver suficiente continuidade em investigação que, ao longo dos anos, aplique de forma sistemática uma determinada abordagem filosófica. Isto verifica-se quer ao nível agregado da comunidade científica quer ao nível dos investigadores individuais. Corre-se o risco de se ter um comportamento de “borboletas teóricas esvoaçando de campo para campo” (como Colville (1981) caricaturou em relação à investigação comportamental em contabilidade), em função de variações de trajecto individual ou de “modas” colectivas. E se em certos círculos académicos tal é visto como desejável e como promotor de uma visão mais abrangente, noutros isso é criticado como conduzindo a um excessivo ecletismo e impedindo uma acumulação de conhecimento científico.

Conclusões

A discussão conduzida ao longo das várias secções deste capítulo permite ter uma visão sobre o debate actual entre diversas perspectivas, frequentemente antagónicas, e o modo como o que é validado em cada momento como “conhecimento” resulta dos confrontos entre grupos ou escolas de investigação. A discussão aqui desenvolvida pode igualmente proporcionar uma visão mais crítica sobre a diversidade e a evolução da investigação em contabilidade de gestão. De facto, a grande diversidade de paradigmas ontológicos e epistemológicos, de abordagens e de contributos disciplinares, de pressupostos fundamentais e de pormenor, leva a que a investigação em contabilidade de gestão seja particularmente diversificada em termos de temas e de resultados.

Esta diversidade tem sido vista tanto como uma debilidade como uma força, como é bem patente no debate entre Zimmerman (2001) e Lukka e Mouritsen (2002). Zimmerman considera que haveria uma maior acumulação de conhecimento se a investigação em contabilidade de gestão convergisse para um único paradigma baseado na economia. Todavia, Lukka e Mouritsen rejeitam liminarmente tal sugestão de unicidade paradigmática. Pelo contrário, argumentam que tal acarretaria a rejeição de alguns importantes contributos para a compreensão das práticas contabilísticas, bem como o progresso da investigação nesta área. Deste modo, ao contrário de Zimmerman, Lukka e Mouritsen defendem a diversidade de abordagens como uma riqueza a estimular, e não como algo a combater.

Este debate é claramente reflexo de uma notável separação entre a investigação desenvolvida nos Estados Unidos e a desenvolvida na Europa e Ásia-Pacífico. Nos Estados Unidos, as abordagens quantitativas dominam e as primeiras abordagens

descritas neste capítulo são as predominantes: modelização analítica, investigação comportamental em contabilidade e teoria de contingência. Todavia, a grande ênfase no rigor destas perspectivas tem levado a algum declínio da investigação em contabilidade de gestão nesta zona do mundo. Pelo contrário, as últimas décadas têm marcado uma diversificação da investigação no resto do mundo entre aquelas abordagens e as “alternativas” descritas neste capítulo: naturalistas, interpretativas e estruturalistas, radicais e as inspiradas em Foucault e Latour. Aliás, estas “alternativas” têm-se tornado cada vez mais populares. Tal reflecte-se não apenas na presença mais significativa desta investigação alternativa nas revistas académicas estabelecidas como também no surgimento de novas revistas cujas políticas editoriais encorajam estas perspectivas de investigação. Este crescendo tem sido de tal forma notório que se pode questionar até que ponto, fora dos Estados Unidos, ainda faz sentido classificá-las como “alternativas”. De facto, elas estão a afirmar-se como dominantes.

Independentemente da posição relativa das abordagens, a característica mais saliente da investigação fora dos Estados Unidos é a sua diversidade, que este capítulo pretendeu sucintamente captar. Tal como Lukka e Mouritsen (2002), os autores do presente capítulo acreditam que esta diversidade leva a uma complementaridade de contributos, o que constitui uma riqueza e cria um maior potencial para a compreensão da contabilidade de gestão. Cabe agora aos leitores a escolha da(s) abordagem(ns) a utilizar. Esta escolha deverá ser em função de como concebem: o mundo em geral e a contabilidade de gestão em particular; as fronteiras e os problemas do fenómeno a ser estudado; aquilo que constitui conhecimento e os caminhos mais consistentes para o gerar; e os seus próprios objectivos de investigação. Esperamos que este capítulo tenha fornecido uma panorâmica útil para estas escolhas.

Referências

- Ahrens, T. e Mollona, M. (2007) Organisational control as cultural practice - A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill, *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), pp. 305-31.
- Arrington, E. (2004) Rhetoric and the radically chic: how arguments about academic accounting fall off the runway, *Critical Perspectives on Accounting - Accounting Methodology: Debating the Middle Range*, 15(2), pp. 249-53.
- Banker, R. e Hughes, J. (1994) Product costing and pricing, *The Accounting Review*, 69(3), pp. 479-94.
- Banker, R. e Potter, G. (1993) Economic implications of single cost driver systems, *Journal of Management Accounting Research*, 5, pp. 15-32.
- Baxter, J., e Chua, W.F. (2003) Alternative management accounting research - whence and whither, *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), pp. 97-126.
- Braverman, H. (1974) *Labor and Monopoly Capital: the Degradation of Work in the Twentieth Century* (London: Monthly Review Press).
- Brownell, P. (1995) *Research Methods in Management Accounting* (Melbourne: Coopers and Lybrand and Accounting Association of Australia and New Zealand).
- Bruns, W.J. e Waterhouse J.H. (1975) Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research*, 13(2), pp. 177-203.
- Bryer, R. (2006) Accounting and control of the labour process, *Critical Perspectives on Accounting - Labour Process*, 17(5), pp. 551-98.
- Burns, J., e Scapens, R.W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11(1), pp. 3-25.

- Chapman, C.S. (1998) Accountants in organizational networks, *Accounting, Organizations and Society*, 23(8), pp. 737-66.
- Chenhall, R.H. (2003) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), pp. 127-68.
- Colville, I. (1981) Reconstructing 'behavioural accounting', *Accounting, Organizations and Society*, 6(2), pp. 119-32.
- Cowton, C.J., e Dopson, S. (2002) Foucault's prison? Management control in an automotive distributor, *Management Accounting Research*, 13(2), pp. 191-213.
- Daft, R.L. e Macintosh, N.J. (1981) A tentative exploration into the amount and equivocality of information processing in organisational work units, *Administrative Science Quarterly*, 26(2), pp. 207-44.
- Dechow, N. e Mouritsen, J. (2005) Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration, *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), pp. 691-733.
- Demski, J.S. (1972) Optimal performance measurement, *Journal of Accounting Research*, 10(2), pp. 243-58.
- Demski, J.S. (2007) Analytic modeling in management accounting research, em: C. Chapman, A. Hopwood e M. Shields (Eds) *Handbook of Management Accounting Research (Volume 1)*, pp. 365-372 (Oxford: Elsevier).
- Demski, J.S. e Feltham, G.A. (1976) *Cost Determination: a Conceptual Approach* (Ames, IA: Iowa State University Press).
- Foucault, M. (1977) *Discipline and Punish: the Birth of the Prison* (London: Allen Lane).
- Friedman, M. (1953) *Essays in Positive Economics* (Chicago: University of Chicago Press).
- Gerdin, J. e Greve, J. (2004) Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review, *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), pp. 303-26.
- Giddens, A. (1984) *The Constitution of Society* (Cambridge: Polity Press).
- Gordon, L.A. e Narayanan, V.K. (1984) Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), pp. 33-47.
- Gosselin, M. (1997) The effects of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 105-22.
- Hopper, T. e Powell, A. (1985) Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, 22 (5), pp. 429-65.
- Ittner, C.D. e Larcker, D.F. (1995) Total quality management and the choice of information and reward systems, *Journal of Accounting Research*, 33 (Supplement), pp. 1-34.
- Langfield-Smith, K. (1997) Management control systems and strategy: a critical review, *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 207-32.
- Latour, B. (1987) *Science in Action* (Cambridge, MA: Harvard University Press).
- Lukka, K. (2007) Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action, *Management Accounting Research*, 18(1), pp. 76-101.
- Lukka, K., e Mouritsen, J. (2002) Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting?, *European Accounting Review*, 11(4), pp. 805-11.
- Macintosh, N. e Daft, R.L. (1987) Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study, *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), pp. 23-48.
- Merchant, K.A. (1981) The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance, *Accounting Review*, 56(4), pp. 813-29.
- Merchant, K.A. (1984) Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model, *Accounting, Organizations and Society*, 9(3-4), pp. 291-307.

- Miller, P. (1994) Accounting as social and institutional practice: an introduction, em: A.G. Hopwood e P. Miller (Eds) *Accounting as Social and Institutional Practice*, pp. 1-39 (Cambridge: Cambridge University Press).
- Miller, P., e O’Leary, T. (1987) Accounting and the construction of the governable person, *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), pp. 235-65.
- Mishra, B. e Vaysman, I. (2001) Cost-system choice and incentives – traditional vs. activity-based costing, *Journal of Accounting Research*, 39 (3), pp. 619-41.
- Modell, S., Jacobs, K., e Wiesel, F. (2007) A process (re)turn?: Path dependencies, institutions and performance management in Swedish central government, *Management Accounting Research*, 18(4), 453-75.
- Otley, D.T. (1978), Budget use and managerial performance, *Journal of Accounting Research*, 16(1), pp. 122-49.
- Otley, D.T. (1995), Management control, organisational design and accounting information systems, em: D. Ashton, T. Hopper e R.W. Scapens (Eds) *Issues in Management Accounting*, pp. 45-63 (London: Prentice Hall).
- Quattrone, P. e Hopper, T. (2006), What is IT? SAP, accounting, and visibility in a multinational organisation, *Information and Organization*, 16(3), pp. 212-50.
- Ryan, B., Scapens, B., e Theobald, M. (2002) *Research Method and Methodology in Finance and Accounting* (Second ed.) (London: Thomson).
- Simons, R. (1987) Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), pp. 357-74.
- Simons, R. (1990) The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), pp. 127-43.
- Tomkins, C., e Groves, R. (1983) The everyday accountant and researching his reality, *Accounting, Organizations and Society*, 8(4), pp. 361-74.
- Van der Stede, W.A. (2000) The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), pp. 609-22.
- Zimmerman, J.L. (2001) Conjectures regarding empirical managerial accounting research, *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), pp. 411-27.

Sugestões para Leituras Complementares

Christensen, J. e Demski, J. (2002) *Accounting Theory: An Information Content Perspective* (New York: McGraw-Hill/Irwin).

Trata-se de uma excelente caracterização dos fundamentos da investigação analítica em contabilidade.

Merchant, K.A. e Van der Stede, W.A. (2003) *Management Control Systems - Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (Capítulo 16 – ‘The Effects of Environmental Uncertainty, Organizational Strategy and Multinationality on Management Control Systems’) (London: Prentice-Hall).

Apesar de se tratar de um capítulo de um livro tipo ‘textbook’, trata-se de uma ótima revisão de literatura, detalhada e rica em referências, sobre a perspectiva de contingência aplicada ao Controlo de Gestão.

Ribeiro, J. e Scapens, R. (2006) Institutional theories in management accounting change - Contributions, issues and paths for development, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), pp. 94-111.

Explora e integra duas importantes áreas da teoria institucional, a “Velha Economia Institucional” e a “Nova Sociologia Institucional”, e sugere que o conceito de “circuitos de poder” pode desenvolver esta literatura.

Busco, C., Quattrone, P. e Riccaboni, A. (2007) Management Accounting - Issues in interpreting its nature and change, *Management Accounting Research*, 18(2), pp. 125-49.

Introduz a segunda edição especial desta Revista sobre o fenómeno da mudança na contabilidade de gestão (cujos cinco artigos podem ser igualmente úteis) e utiliza uma perspectiva Latouriana para reflectir sobre o tema, pondo em causa diversos conceitos e teorias explicativas. É um texto avançado, recomendado apenas para aprofundamento das mais recentes propostas de investigação.