
Discussão sobre a Controvérsia do Paradigma Econômico na Pesquisa Empírica em Contabilidade Gerencial

Franklin Carlos Cruz Silva ¹

Kátia Silene Lopes de Souza Albuquerque ²

Sônia Maria da Silva Gome ³

• Artigo recebido em: 20/07/2009 • Artigo aceito em: 02/12/2009 ••• Segunda versão aceita em: 09/12/2009

Resumo

Este artigo tem como objetivo discutir a controvérsia do paradigma econômico na pesquisa empírica em contabilidade gerencial proposta por Zimmerman (2001) e criticada por alguns autores como um importante risco para o desenvolvimento da pesquisa nessa área. Para tanto desenvolveu-se um estudo qualitativa-descritiva. O método escolhido foi a análise documental. A construção da investigação deu-se em duas etapas. Na primeira foram selecionadas as revistas científicas em língua inglesa com *peer review* constantes na base de dados ProQuest: ABI/INFORM Global e Science Direct Access. Na segunda, foram analisados os *abstracts*, quando necessário o texto completo, buscando analisar a leitura dada às críticas de Zimmerman, além da identificação de autor(es), instituição(ões), tema, contexto, questão da pesquisa, conclusão. Identificou-se na pesquisa empreendida que existem prós e contras às conjecturas levantadas por Zimmerman (2001). Nota-se também que há um consenso entre os debatedores de que o paradigma econômico isoladamente não é capaz de responder às questões da contabilidade gerencial, dada a complexidade do ambiente em que a mesma encontra-se inserida.

Palavras-chave: Pesquisa Contábil; Contabilidade gerencial; Monoparadigma Econômico.

¹ Mestre em Contabilidade. Universidade Federal da Bahia (UFBA). Endereço: Rua Padre Feijó, nº 2 – 4º andar, Canela – Salvador/BA. CEP: 40110170. Telefones: (71) 3337-1749/8803-5513. E-mail: franklin.ufba@gmail.com

² Mestre em Contabilidade. Universidade Federal da Bahia (UFBA). Endereço: Trav. Pinto, nº 25 – 2º Andar – Salvador/BA. Telefones: (71) 3431-7996 / 8844-2899. E-mail: katiasilene@ufba.br

³ Doutora em Engenharia da Produção. Professora Adjunta da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Endereço: Praça 13 de Maio, 6 - Centro. Salvador/BA. CEP: 40070-010. E-mail: songomes@ufba.br
Nota: este artigo foi aceito pela Editora Científica Jacqueline Veneroso Alves Cunha e passou por uma avaliação *double blind review*.

Discussion on the Controversial Economic Paradigm in Empirical Research in Managerial Accounting

Abstract

This article aims to discuss the controversy of the economic paradigm to be adopted in management accounting research proposed by Zimmerman (2001) and criticized by some researchers as an important risk for the development of research in this area. In order to achieve this goal, we chose to develop a descriptive study, using the Literature Review. The construction of the study was in two stages. In the first stage were selected scientific journals with peer review in the database ProQuest: ABI / INFORM Global and Science Direct Access. In the second step, the abstracts were reviewed, when necessary the full text, seeking to analyze the reading given to the criticisms of Zimmerman, as well as the identification of author(s), institution(s), subject, context, research issue and conclusion. It is perceived, based on research undertaken, that there are pros and cons to conjecture made by Zimmerman (2001). Note that there is a consensus among the discussants that the economic paradigm alone is not able to respond to issues of managerial accounting, given the complexity of the environment in which it is inserted.

Keywords: Accounting Research; Management Accounting; Economics-Based Monolithic Paradigm.

1. Introdução

Em 2001, Zimmerman criticou os progressos realizados na área de investigação empírica da contabilidade gerencial e ofereceu algumas conjeturas para explicar o motivo pelo qual pouco foi realizado nessa área. Assim, Zimmerman (2001) conclui que pesquisadores empíricos devem utilizar hipóteses baseadas na economia e enfatizar a função de controle da contabilidade, caso contrário todas as áreas de investigação da contabilidade poderão padecer. No cerne dos seus argumentos, o autor afirma que a confiança em teorias não baseadas na economia retarda o progresso da investigação empírica na contabilidade gerencial.

No ano de 2001, Zimmerman publicou o artigo intitulado “Conjectures regarding empirical managerial accounting research”, no qual apresenta afirmações que, a partir de então, desencadearam uma polêmica em torno

da investigação empírica na contabilidade gerencial. Para o autor a literatura empírica tem fracassado em produzir um corpo substantivo de conhecimentos nessa área. De imediato surgiram diversas vozes para contradizer essa afirmação definitiva.

Alguns autores tratam de questões semelhantes à proposta de Zimmerman (2001) sobre as pesquisas empíricas na contabilidade gerencial, mas não de forma tão contundente. Nessa linha, Kaplan (1998) e Jones e Dugdale (2002) relatam que as contribuições, tais como o desenvolvimento do ABC, não foram autenticadas pelas principais revistas de contabilidade ou organizações profissionais. Em vez disso, consultores de gestão em Harvard e do CAM-I tiveram um papel fundamental.

Uma recente guerra de paradigmas na investigação das ciências sociais é encapsulada em um fórum de discussão, editado por Kari Lukka no *European Accounting Review*. Nesse debate, alguns autores – tais como Hopwood (2002), Ittner e Larcker (2002), Luft e Shields (2002) e Lukka e Mouritsen (2002) – discordam das críticas de Zimmerman (2001) acerca do estado da investigação empírica na contabilidade gerencial e da sua afirmação de que só com base na economia a contabilidade gerencial tem algum potencial ou prestígio.

Os referidos autores consideram ser incoerente a utilização do paradigma econômico, como única abordagem, na pesquisa empírica em contabilidade gerencial. Assim, é possível que a contabilidade gerencial tenha a necessidade de outras abordagens para explicar o efeito de variáveis sociais, psicológicas ou institucionais. A utilização do paradigma econômico na pesquisa empírica em contabilidade gerencial pressupõe uma racionalidade limitada baseada na visão econômica, pois utiliza ferramentas da economia para desenvolver o seu corpo teórico, tais como: teoria do agente, hipótese do mercado eficiente, modelos de precificação de ativos financeiros, teoria da firma, entre outros.

No Brasil, algumas considerações sobre a polêmica podem ser vistas no trabalho de Frezatti (2007), ao considerar que na perspectiva de investimento tradicional os benefícios dos artefatos da contabilidade gerencial podem ser menos evidentes do que em outras áreas, uma vez que são qualitativos e indiretos em termos econômicos. Aguiar e Guerreiro (2007) também se posicionam sobre o assunto, defendendo que outras abordagens,

no caso específico, a teoria institucional, além do paradigma econômico, são importantes no desenvolvimento de pesquisas em contabilidade gerencial.

Nesse contexto, é importante discutir o teor dos debates dos pesquisadores em contabilidade gerencial, acerca das controvérsias levantadas pela proposta de aplicação do paradigma econômico na pesquisa empírica em contabilidade gerencial, após as conjecturas de Zimmerman (2001) e verificar até que ponto esses pesquisadores concordam ou discordam das ideias do referido autor. Percebe-se pela discussão que o risco de racionalidade demasiada é provavelmente suficiente, para a proposta de um artigo, a fim de elucidar por que alguns autores chamam a cena uma variedade de abordagens para investigação na contabilidade gerencial, rejeitando o convite de Zimmerman para privilegiar uma única abordagem baseada na economia.

Dessa forma, este estudo tem como objetivo discutir a controvérsia do paradigma econômico na pesquisa empírica em contabilidade gerencial proposta por Zimmerman e criticada por alguns autores como um importante risco para o desenvolvimento da pesquisa nessa área.

Este artigo está dividido em cinco seções, além desta introdução, que apresenta a contextualização do problema e os objetivos, tem-se: a seção 2 faz uma revisão da literatura sobre o tema; a seção 3 descreve a metodologia utilizada na pesquisa empírica; a seção 4 apresenta a análise dos dados; por fim, a seção 5 descreve as considerações finais sobre a pesquisa

2. Fundamentação Teórica

2.1 O Paradigma Econômico Aplicado à Contabilidade

A influência da teoria econômica neoclássica foi um elemento importante para o surgimento do que se convencionou denominar de Teoria Positiva da Contabilidade - TPC (WATTS; ZIMMERMAN, 1978; WATTS; ZIMMERMAN, 1979). Esse Termo foi originado na Economia com a publicação de Friedman (1953) para distinguir a pesquisa cuja finalidade era explicar e predizer, em detrimento de outras que se limitavam a prescrever (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

Assim, a TPC é projetada para prever e indicar quais empresas irão e quais não irão utilizar determinado método de avaliação de ativos, mas não se pronunciando a respeito de qual método elas devem lançar mão (WATTS; ZIMMERMAN, 1990). Nesse sentido, pode-se utilizar uma exemplificação de Henderson, Peirson e Brow (1992), ao colocar a seguinte proposição lógica: “se certas condições forem observadas, então algumas práticas contábeis específicas serão observadas”.

A lógica da Teoria Positiva da Contabilidade está na busca de descrição da maneira como as empresas selecionam os procedimentos contábeis que utilizam. Watts e Zimmerman (1986) assumem que as partes envolvidas com a empresa, administradores corporativos, contadores públicos, bancos, companhias de seguros, investidores, analistas financeiros, membros de entidades definidoras de padrões contábeis, ao selecionarem ou recomendarem procedimentos de auditoria e contabilidade, agem de forma a maximizarem o seu próprio bem-estar.

No entendimento de Dias Filho e Machado (2004), o jogo de interesses acaba definindo: estrutura de financiamento; estilo de gestão; preferência por determinadas práticas contábeis. Assim, ao entender esse fenômeno é necessário considerar que toda dinâmica da empresa gira em torno de contratos (formais e informais) e que a maximização da riqueza passa pela redução dos custos contratuais, os quais muitos deles são variáveis contábeis. A TPC, então, argumenta que as empresas elegem suas políticas de evidenciação contábil com o intuito de minimização dos custos contratuais. Nesse contexto, os indivíduos agem de modo oportunista em defesa de seus interesses pessoais.

Buscando minimizar os conflitos de interesse, as organizações utilizam mecanismos que incluem aparatos contábeis, e nesse sentido, a TPC busca na economia ferramentas para desenvolver seu corpo de conhecimento, utilizando-se da teoria do agente, hipótese do mercado eficiente, modelos de precificação de ativos financeiros, teoria da firma, entre outros, para tentar explicar o comportamento do agente e do principal.

Jensen e Meckling (1976) modelam o contrato entre os acionistas da firma e um administrador proprietário, denominando-o de relação de agência. Na definição desses autores uma relação de agência é um contrato sob o qual uma ou mais parte (principal) interage com uma outra parte (o agente)

para executar algum serviço em seu benefício que envolve delegar alguma autoridade de tomada de decisão para o agente.

Em uma abordagem da vertente da empresa como nexo de contratos, a eficiência dos contratos é analisada a partir dos conceitos de relação de agência e o seu custo. Dessa forma, uma relação de agência ocorre quando existe um contrato, formal ou informal, pelo qual um indivíduo ou grupo de indivíduos – principal – contrata um ou mais indivíduos – agente – para desempenhar alguma atividade de seu interesse, delegando aos contratados algum poder de decidir de que maneira a atividade será executada.

Reforçando essa ideia, Jensen e Meckling (1976) apresentaram o conceito de organização como um nexo de contratos entre indivíduos. Por outro lado, Campos (2006) afirma que a discussão do papel dos administradores nas relações contratuais tem sido geralmente tratada pela literatura sob o foco da teoria da agência.

O problema básico de qualquer relação de agência é que, se o comportamento dos indivíduos envolvidos é pautado pela busca de interesse próprio, o principal poderá encontrar dificuldades em induzir o agente a se comportar de maneira a maximizar o ganho do principal – o agente pode preferir executar as atividades para as quais foi contratado de uma forma que incremente o seu ganho em detrimento do ganho do principal.

Assim, o nexo de contratos que define uma empresa pode ser analisado como um conjunto de relações de agência, cuja eficiência, por sua vez, pode ser analisada a partir do conceito do custo de agência. Tais custos envolvem perdas sofridas pelo principal devido a uma conduta oportunista dos agentes e o dispêndio de recursos em evitar que isso ocorra, o que envolve:

- a) O custo residual para o principal gerado pela relação de agência, ou seja, o valor das perdas impostas ao principal devido aos agentes tomarem atitudes divergentes daquelas que maximizam ganho de capital;
- b) As despesas de monitoramento incorridas para verificar se os agentes estão atuando de maneira desejada pelo principal;
- c) Os dispêndios realizados pelos agentes para assegurar seu comprometimento com interesses do principal (*bonding costs*).

2.2. As Pesquisas Empíricas em Contabilidade Gerencial: O Olhar de Zimmerman

As investigações na área de contabilidade gerencial não têm conseguido desenvolver e contrastar teorias explicativas com a prática observada, no entanto, essas pesquisas buscam descrever os fenômenos da prática. Então, em relação às pesquisas, questiona-se: Que hipóteses nulas têm sido rejeitadas? Que generalizações são feitas? O que realmente se tem aprendido? Quais questões importantes ainda continuam sem resposta? Onde estão as anomalias intrigantes? Nesse contexto questionador, Zimmerman (2001) afirma que a literatura empírica da contabilidade gerencial tem falhado em produzir um corpo substantivo de conhecimento.

Segundo Zimmerman (2001), a literatura empírica em contabilidade gerencial centra-se na descrição das atuais práticas contábeis. A maioria das outras áreas da pesquisa contábil também começou descrevendo essas práticas, todavia, com os resultados empíricos acumulados, passaram a desenvolver teorias para explicar o que foi observado, para então prever fenômenos ainda a serem observados. O que não tem acontecido com a contabilidade gerencial. A literatura empírica gerencial tem falhado para alcançar esta próxima etapa (ZIMMERMAN, 2001).

Obviamente que a descrição da prática, por si só, não é improdutiva. Se o objetivo da investigação é produzir teorias empiricamente verificáveis, uma rica descrição da prática, muitas vezes, leva às novas teorias. No entanto, há o risco de que a pesquisa descritiva possa levar a – e até ser motivada por – contratos de consultoria normativa, e não ao desenvolvimento e teste de teorias. Somente a pesquisa descritiva não construirá uma literatura coerente e compreensível das práticas de contabilidade gerencial.

Nesse contexto, Zimmerman (2001) critica a estrutura organizada por Ittner e Larcker (2001) para avaliar a pesquisa empírica em contabilidade gerencial, em uma perspectiva baseada no gerenciamento com base no valor. Esses autores usam uma estrutura do Value Based Management (VBM), que, de acordo com Zimmerman, foi produzida da prática de consultoria. Ele alega que, embora se assemelhe às várias teorias, a estrutura parece mais adequada para organizar um contrato de consultoria.

Zimmerman (2001) chama a atenção que a maioria dos estudos da

estrutura organizada por Ittner e Larcker (2001) se direciona à prática, tais como Custeio Baseado em Atividades (ABC), Valor Econômico Agregado (EVA) e balanced scorecard (BSC) e que não tem evoluído muito para além de uma descrição da prática. No entanto, o referido autor afirma que descrever a prática não irá construir uma literatura coerente e uma compreensão das práticas de contabilidade gerencial. E ainda sugere que a pesquisa empírica em contabilidade gerencial precisa evoluir para desenvolver e testar teorias propostas pela prática.

O olhar de Zimmerman (2001) chama a atenção para a limitação no desenvolvimento e teste de hipóteses derivadas da economia e das finanças, afirmando que é fácil ignorar, mas alerta sobre a importância de destacar que os princípios econômicos geram hipóteses testáveis e permitem a acumulação de conhecimentos sobre a contabilidade. O autor afirma também que a maioria dos artigos citados por Ittner e Larcker (2001), na avaliação da pesquisa empírica em contabilidade gerencial, é de periódicos orientados à prática fora da tendência atual. Essa análise apoia-se na sua visão de que a literatura empírica de contabilidade gerencial é extensa em descrever a prática e incipiente em desenvolver e testar hipóteses geradas a partir da economia e das finanças.

Em síntese, Zimmerman (2001) alega que há seis razões pelas quais a literatura empírica da contabilidade gerencial tem falhado, levantando as seguintes conjecturas:

- Falta de confiança e consistência de dados;
- Abordagem sem teoria (*atheoretical*) da literatura;
- Alteração de incentivos dos investigadores;
- O fracasso da literatura em abraçar a economia;
- Poucas teorias empiricamente testáveis; e
- Foco quase exclusivo da literatura na tomada de decisão, e não em controle.

Há uma falta de confiança e consistência dos dados na pesquisa empírica em contabilidade gerencial, pois não existem bases de dados, tais como Compustat, CRSP etc. Dados pobres são frequentemente utilizados para justificar teorias fracas, ou nenhuma teoria, e/ou métodos de investigação mal concebidos. (ZIMMERMAN, 2001).

Outra questão intrigante que Zimmerman (2001) traz em seu discurso é a afirmação de que a abordagem da literatura empírica em contabilidade gerencial é sem teoria (*atheoretical*). Para o autor passaram-se mais de 15 anos desde que Kaplan apelou por mais investigação de campo. Embora muitas pesquisas tenham sido publicadas durante esse período, isto não tem conduzido à construção e testes de teorias. De acordo com Zimmerman (2001) vaguear os saguões das corporações sem hipóteses experimentais não tem sido frutífero.

Em relação à alteração de incentivos dos investigadores, Zimmerman (2001) menciona que se afigura que os incentivos têm mudado para a condução de uma maior investigação da prática e uma menor investigação teórica. Por exemplo, algumas investigações são conduzidas para testar solicitações feitas por consultores. Kaplan (1998) e Jones e Dugdale (2002), por exemplo, relatam que as contribuições, tais como o desenvolvimento do ABC, não foram autenticadas pelas principais revistas de contabilidade ou organizações profissionais. Em vez disso, consultores de gestão em Harvard e CAM-I tiveram um papel fundamental. Segundo Jones e Dugdale (2002) o ABC foi uma resposta ao novo ambiente da industrialização, mas foi estendido a outros ramos e organizações de serviços.

O ponto alto da polêmica em torno das conjecturas de Zimmerman (2001) está em relação ao fracasso da literatura em abraçar a economia. Ele afirma que quando os estudos empíricos gerenciais testam teorias, eles não são baseados em teorias econômicas, mas em teorias organizacionais, como por exemplo, teoria da expectativa (*expectancy theory*) e teoria da contingência; alegando que a confiança em teorias não baseadas na economia retarda o progresso da investigação empírica na área da contabilidade gerencial. Em relação às poucas teorias empiricamente testáveis, Zimmerman afirma que um maior progresso poderia ser feito se os modelos teóricos gerados possuísem predições testáveis.

Enfim, Zimmerman expõe que há um foco quase exclusivo da literatura empírica em contabilidade gerencial na tomada de decisão, e não em controle, e que talvez a pesquisa relacionada ao processo de tomada de decisões tem sido enfatizada porque é mais popular entre os profissionais; no entanto, se sistemas de contabilidade são utilizados, principalmente para o controle, em vez de tomada de decisão, a teoria subjacente é conduzida de forma errada.

A exposição destas ideias é um convite ao debate sobre as conjecturas de Zimmerman (2001), que coloca a visão monoparadigmática no cerne da questão, afirmando que o paradigma econômico é o único elemento eficaz para desenvolver um corpo significativo de conhecimento para a teoria contábil em qualquer campo do saber.

3. Metodologia da Pesquisa

Este estudo objetiva discutir a controvérsia do paradigma econômico na pesquisa empírica em contabilidade gerencial, proposta por Zimmerman e criticada por alguns pesquisadores, a exemplo de Lukka e Mouritsen (2002), que incitaram a abordagem de Zimmerman do paradigma único (monoparadigm) como um importante risco para o desenvolvimento da pesquisa na contabilidade gerencial. Com o propósito de atingir esse objetivo, optou-se em desenvolver uma pesquisa qualitativa-descritiva. Barros e Lehfeld (2006) afirmam que nesse tipo de pesquisa não há a interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto de pesquisa, buscando descobrir a frequência com que ele ocorre, sua natureza, característica, causas, relações e conexões com outros fenômenos. Segundo Andrade (2004) esse tipo de pesquisa preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, cabendo ao pesquisador a não interferência nesses fatos. Quanto ao procedimento esta pesquisa classifica-se como bibliográfica e documental.

A construção do estudo deu-se em duas etapas. Na primeira etapa foram selecionadas as revistas científicas, utilizando como técnica a pesquisa documental, cuja obtenção de dados, segundo Lakatos e Marconi (1990), é realizada por meio de documentos. Nessa etapa, buscou-se atualizar os conhecimentos pertinentes ao objeto da pesquisa acerca do estado da arte sobre as controvérsias do paradigma econômico na pesquisa empírica em contabilidade gerencial. Além disso, optou-se pela análise de artigos publicados em revistas de língua inglesa com *peer review* e de renome internacional. A decisão deu-se pela necessidade de eliminar viés e quadros teóricos que não tenham passado por um comitê científico/editorial. Para acesso aos artigos na íntegra utilizou-se a base de dados ProQuest: ABI/INFORM Global, que conta com mais de 2.632 títulos, e Science Direct Access com mais de 1.800 títulos.

Na segunda etapa, foram analisados os *abstracts* dos artigos, assim como outras partes do texto quando da necessidade de informações mais detalhadas para o desenvolvimento do estudo. É importante salientar que o processo de classificação dos dados foi realizado por pelo menos dois dos pesquisadores, cujo objetivo foi um melhor ajuste de definições e redução das incertezas inerentes a esse tipo de classificação. O instrumento utilizado para a leitura dos textos (resumos) teve como base os seguintes itens: título, autor(es), instituição(ões), tema, contexto, questão da pesquisa, conclusão e forma de leitura de Zimmerman (2001).

Nos artigos abordados neste texto, objeto de análise deste estudo, buscou-se, pela análise de conteúdo: a) identificar se os autores discutiam as conjecturas levantadas por Zimmerman (2001); b) verificar se eram discutidas as conjecturas total ou parcialmente; c) depois de identificadas as conjecturas discutidas por cada autor supracitado, analisar se, em relação às mesmas, os autores compactuavam do mesmo pensamento de Zimmerman, ou se tinham opiniões contrárias.

4. Resultado da Pesquisa

4.1 A Discussão sobre o Paradigma Econômico na Pesquisa em Contabilidade Gerencial

Hopwood (2002) escreve um artigo como resposta às críticas promovidas por Zimmerman (2001) sobre a perspectiva do *framework* referente ao *value-based management* (VBM) apresentada por Ittner e Larcker (2001). O título é sugestivo: Se apenas existissem soluções simples, mas não existem. Algumas reflexões sobre a crítica de Zimmerman acerca da investigação empírica na contabilidade gerencial. Essencialmente, Hopwood concorda com algumas das críticas de Zimmerman, no entanto, ele questiona as credenciais e o preconceito de Zimmerman.

Especificamente, Hopwood (2002) reconhece a necessidade de *frameworks* que categorize a investigação passada. Ele também vê a necessidade de abertura de um trabalho acadêmico de crítica honesta. Alinhado com as ideias de Zimmerman, Hopwood concorda que Ittner e

Larcker (2001) expõem um *framework* de gestão, que é mais um reflexo da prevalecente moda de consultoria em gestão do que a acumulação de sabedoria e experiência de investigação. Em suma, ele afirma que a abordagem dos autores é passageira, como algumas das pesquisas que eles revisam.

Ao final de seu artigo, Hopwood (2002) critica Zimmerman. Primeiro, ele alega que Zimmerman carece de experiência para julgar uma revisão da pesquisa de gestão. Como resultado, Hopwood considera que Zimmerman muda de foco ao comentar sobre o *framework* e os periódicos acadêmicos de contabilidade em geral.

De acordo com Zimmerman (2001), a melhor investigação está publicada nos principais periódicos americanos. Em oposição a isso, Hopwood (2002) toma como ofensa e critica a estrutura de pesquisa na América. Ele alega que investigadores americanos são motivados por oportunidades de carreira, e que, como resultado, a investigação inovadora e de risco não é perseguida. Em suma, a estrutura de controle acadêmico presente na América do Norte pode dar sinal de pobreza para o futuro da disciplina.

Finalmente, Hopwood (2002) dá crédito a Zimmerman para alguns de seus comentários perspicazes. Especificamente, a própria natureza dos dados da contabilidade gerencial, que é heterogênea e complexa. Em resumo, é difícil estudar na prática, e, portanto, estudos de caso e de campo podem não ter validade.

Por outro lado, Hopwood (2002) critica a dependência de Zimmerman das teorias econômicas como uma solução para a falta de um quadro teórico subjacente. Embora a teoria econômica possa ser eficaz para alguns tópicos de contabilidade gerencial, ela pode ser menos apropriada para estudar as diferenças culturais. Nestes casos, os investigadores podem precisar procurar outros campos para respostas.

Lukka e Mouritsen (2002), na linha do debate com as conjecturas de Zimmerman (2001), produzem um artigo que convida os pesquisadores a pensarem o que seria melhor para pesquisa empírica em contabilidade gerencial: homogeneidade ou heterogeneidade?

O objetivo do artigo dos autores supracitados é comentar a visão de Zimmerman (2001), ao considerar que o caminho para desenvolver um corpo cumulativo de conhecimentos teóricos em contabilidade gerencial

está em utilizar um paradigma para a investigação na nessa área, baseada na economia. Os autores argumentam que a abordagem da ciência normal seria perigosa e ameaçaria a capacidade de progresso da comunidade pesquisadora da contabilidade gerencial.

Lukka e Mouritsen (2002) afirmam então que as preocupações de Zimmerman são importantes: precisa-se de maior rigor, mais testes e mais teoria; mas aceitar a sua posição monoparadigmática silenciaria diferentes percepções sobre a contabilidade gerencial que venham a usar uma variedade de abordagens de pesquisa. Os autores argumentam, também, que Zimmerman está fazendo juízo de valor com um tom político. Eles discutem vários trabalhos de investigação para apoiar o seu argumento de que várias questões seriam silenciadas caso um único paradigma baseado na economia fosse adotado. Por exemplo, um dos estudos lida com a instabilidade da contabilidade gerencial, enquanto o outro estudo assenta na competição entre os contadores e outras profissões dentro das organizações.

Segundo, Lukka e Mouritsen (2002), generalizações são derivadas de diferentes maneiras que usam diversas abordagens. As amostras aleatórias em abordagens baseadas na economia produzem apoio estatístico para generalizações sobre uma população. Em outras abordagens, conforme os autores, como a pesquisa de campo, os resultados dos estudos individuais são generalizados para o exame de como os resultados de diversos estudos estão relacionados e “pode ser feita para falar uns com os outros”. Generalizações provenientes dos estudos de campo podem agregar valor às generalizações feitas a partir de uma análise estatística.

Outro ponto que os autores alegam é que diferentes agendas de pesquisa oferecem diferentes histórias sobre a mesma evidência do caso e do tema em questão. Por exemplo, eles mencionam um estudo do Caterpillar por Miller e O’Leary (1994) que poderia ser visto como um modelo de causalidade – a concorrência leva à adoção de um sistema de contabilidade gerencial baseado em processo. Mas isso poderia ser contado de uma forma diferente, mais envolvido no processo de competição. Assim, o fracasso do sistema industrial americano e o sucesso do sistema japonês conduzem à aplicação do Caterpillar para reestruturar todos os problemas associados e as alterações relacionadas com as pessoas, sistemas, rotinas e estratégias organizacionais.

Assim, segundo Lukka e Mouritsen (2002), a homogeneidade no mercado de pesquisa seria onerosa, visto que o incentivo para a mudança seria perdido. Para os autores, heterogeneidade é preferível, ao afirmarem que a porta para a mudança deve ser mantida em aberto.

Ittner e Larcker (2002) escreveram um artigo cujo título é um questionamento sobre um dos argumentos de Zimmerman (2001), afirmando que a pesquisa empírica em contabilidade gerencial tem como incentivo a descrição da prática em consultoria em contabilidade gerencial. Na verdade, o artigo foi escrito em resposta às críticas de Zimmerman (2001) ao trabalho anterior dos autores –“Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective” (ITTNER; LARCKER, 2001). Essencialmente, os autores desenvolveram um *framework* para descrever e classificar o passado da pesquisa realizada em contabilidade gerencial. Como visto anteriormente, Zimmerman criticou bastante o *framework* dos autores, bem como a pesquisa em contabilidade gerencial em geral, por ser descritiva e sem teoria que a fundamente.

Zimmerman (2001) aponta que a pesquisa orientada para prática é uma das razões para a investigação empírica em contabilidade gerencial não ter alcançado seu conjunto próprio de teorias. Em oposição, Ittner e Larcker (2002) argumentam que, uma vez que contabilidade é uma disciplina aplicada, é necessário estudar os problemas a partir de uma perspectiva prática. Além disso, uma meta de tal investigação deve ser o de melhorar a prática, independentemente do desenvolvimento de teoria. No cerne do debate sobre a visão do monoparadigma econômico, o que chama a atenção é que, na verdade, está sendo estudado como se dá o relacionamento tanto de teorias econômicas e não econômicas com a contabilidade gerencial.

Ittner e Larcker (2002) enunciam que a aplicação racional da tomada de decisão baseada na economia não se aplica na prática. Assim, afirmam que, a fim de avançar com testes de teorias, é necessário reconhecer que os pressupostos econômicos são restrições artificiais que limitam os pesquisadores. Portanto, sugerem que se procure para o campo das finanças alternativas como as teorias comportamentais. Tem-se também de estar aberto a estudos descritivos e de campo, como uma forma de analisar a contabilidade na prática. Não podemos validar empiricamente teorias sem vê-las em ação.

4.2 Prescrevendo o Futuro da Investigação Empírica em Contabilidade Gerencial

Em resposta às percepções de Zimmerman (2001) sobre a pesquisa empírica em contabilidade gerencial, Luft e Shields (2002) discordam com as conjecturas e prescrições de Zimmerman em três aspectos:

- Desenvolver e Testar Teoria *versus* Descrever a prática?
- Ênfase no processo de tomada de decisão *versus* Controle?
- Uso da teoria econômica *versus* Outras Teorias da Ciência Social?

Para refutar a opinião de Zimmerman (2001), de que a pesquisa em contabilidade gerencial não tem maturidade além de descrever a prática – ou seja, que é sem teoria (*atheoretical*) –, Luft e Shields referem-se a seu artigo: “Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research.” Documento em que são identificados 275 artigos que utilizam teorias da ciência social para explicar as práticas contábeis gerenciais e seus efeitos

Para refutar a conjectura de Zimmerman, a qual a pesquisa na contabilidade gerencial enfatiza a tomada de decisão e planejamento e exclui o controle, Luft e Shields argumentam que a literatura revisada por Ittner e Larker (2001), ou seja, a base para os comentários de Zimmerman, inclui pesquisas baseadas na teoria da agência e na teoria da contingência que enfatiza ou inclui o conceito de controle. Eles também salientam que não fica claro qual a principal atribuição da contabilidade gerencial – a tomada de decisões ou o controle –; e argumentam que decidir qual é o papel primário não é tão importante como explorar como as organizações administram as tensões entre elas.

Em resposta aos argumentos de Zimmerman, de que a pesquisa contábil deve confiar primordialmente em teorias baseadas na economia, Luft e Shields (2002) salientam que a pesquisa em contabilidade gerencial, utiliza uma variedade de teorias de diversas ciências sociais, destacando ainda que a própria ciência econômica não se apoia exclusivamente no uso da teoria econômica. Além disso, eles alegam que cada ciência social tem limitações, e que a pesquisa baseada na economia exclui importantes questões relacionadas com a compreensão da contabilidade gerencial e seus efeitos.

Insistir nos conceitos fundamentais da pesquisa baseada na economia – isto é, maximização racional, eficiência e equilíbrio –, segundo Luft e Shields (2002), excluiria assuntos que são importantes para a contabilidade gerencial. Os autores exemplificam que existe uma contenda relacionada com a questão de saber se as pessoas pensam racionalmente. Forçar as pesquisas empíricas em contabilidade gerencial a assumir racionalidade pode impedir a observação e explicação da relação entre as práticas de contabilidade gerencial e limitações cognitivas humanas.

Além disso, Luft e Shields (2002) assinalam que as suposições relacionadas ao equilíbrio não são suportadas pela literatura. Práticas de contabilidade gerencial mudam paulatinamente, indicando o potencial para o prolongamento das condições de desequilíbrio. Entender por que as pessoas reagem às mudanças organizacionais e de contabilidade gerencial é bastante provável que venha da psicologia e sociologia, não da teoria econômica. Assim, os referidos autores afirmam que melhorias na investigação empírica em contabilidade gerencial virão da utilização mais cautelosa de uma variedade de teorias, asseverando que a teoria econômica é valiosa, mas não superior a outras teorias, e que confiar no pressuposto econômico de maximização racional e de equilíbrio seria excluir o processo de mudança do domínio da investigação em contabilidade gerencial.

Lukka e Mouritsen (2002) criticaram a abordagem de Zimmerman (2001) do paradigma único (*monoparadigm*) como um importante risco para o desenvolvimento da pesquisa na contabilidade gerencial, devido ao fato de que Zimmerman propôs a classificação dos elementos que não puderam ser incluídos no paradigma econômico, como fora da área de interesse, o que significa que não devem ser incluídos nos estudos.

O principal ponto dos argumentos de Lukka e Mouritsen é muito mais como as entidades exercem as suas atividades do que a abordagem centrada sobre se eventos podem ser verificados.

Nesse contexto, Frezatti (2007) afirma que ao considerar a perspectiva de investimento tradicional os benefícios dos artefatos da contabilidade gerencial podem ser menos evidentes do que outras alternativas, uma vez que são qualitativos e indiretos em termos econômicos. Assim, o autor afirma que investimentos exigem o comprometimento de recursos, e esco-

lher entre alternativas concorrentes pode ser difícil – especialmente se os benefícios quantitativos de determinadas alternativas não são claros. Nestas circunstâncias, é difícil aplicar um rigoroso paradigma econômico aos artefatos de contabilidade gerencial, tais como sistemas de informação, planejamento estratégico, custeio baseado em atividades (ABC) e sistemas de *balanced scorecard*. Isto acontece porque a entidade sabe o quanto ela terá de pagar por estas ferramentas, mas talvez você não tenha uma percepção clara dos prováveis benefícios econômicos. A investigação que fornece provas da eficácia deste tipo de investimento é, portanto, fundamental.

Durante muito tempo, as discussões sobre o nível de eficiência dos instrumentos gerenciais eram essencialmente baseadas em resultados obtidos diretamente, o que é extremamente difícil de demonstrar, de acordo com as regras das perspectivas tangíveis. Desta forma, há uma absoluta necessidade de investigação que vise à evidência de eficiência deste tipo de investimento, considerando o paradigma econômico, bem como outras abordagens, incluindo decisões de investimento, com vistas à aplicação dos recursos em artefatos de contabilidade gerencial.

Segundo Frezatti (2007), a abordagem de como tem sido tratada de forma eficiente, principalmente em estudos de caso e até mesmo em pesquisas de campo locais. Frezatti (2007) propõe um casamento entre o como e o se. Como exemplo dessa empreitada, Frezatti (2007), investiga se existe algum tipo de associação entre o retorno do capital próprio das firmas brasileiras de médio e grande porte e a aderência conceitual aos artefatos da contabilidade gerencial nessas empresas?

Coerentes com o pensamento de Frezatti (2007) e Guerreiro e Aguiar (2007) acham que outros paradigmas, além do econômico, possam ser discutidos como úteis para o entendimento do processo de persistência e mudança dos sistemas de contabilidade gerencial e emprega o paradigma institucional, em contraposição ao paradigma econômico predominante, assumindo que os sistemas de contabilidade gerencial cumprem um papel nas organizações além de sua utilidade econômica.

Pelo exposto, ainda tem-se um longo caminho a percorrer para que se obtenha um consenso sobre o assunto, pois como afirma Frezatti (2007), a posição dicotômica de Zimmerman x Lukka e Mouritsen permanece (e provavelmente permanecerá) em aberto, mas à medida que as discussões se

tornam mais frequentes e abrangentes, percebe-se que o bom senso deve nortear o pêndulo que oscila entre os dois extremos.

5. Considerações Finais

Como objetivo, esta investigação buscou trazer a discussão que existe na literatura contábil sobre a controvérsia do paradigma econômico na pesquisa empírica em contabilidade gerencial proposta por Zimmerman e criticada por alguns pesquisadores, a exemplo de Lukka e Mouritsen (2002), que incitaram a abordagem de Zimmerman do paradigma único (*monoparadigm*), como um importante risco para o desenvolvimento da pesquisa na contabilidade gerencial.

Na verdade, a exposição destas ideias é um convite ao debate sobre as conjecturas de Zimmerman (2001), que coloca a visão monoparadigmática no cerne da questão, afirmando que o paradigma econômico é o único elemento eficaz para desenvolver um corpo significativo de conhecimento para teoria contábil.

Os progressos realizados na área da investigação empírica da contabilidade gerencial foram criticados por Zimmerman em 2001, o qual ofereceu algumas conjecturas para explicar tal fenômeno, afirmando que pesquisadores empíricos da área de contabilidade gerencial deveriam utilizar hipóteses baseadas na economia e enfatizar a função de controle da contabilidade.

O resultado da pesquisa identificou que existem prós e contras às conjecturas levantadas por Zimmerman (2001). No entanto, há um consenso entre os pesquisadores que o paradigma econômico isoladamente não é capaz de responder às questões da contabilidade gerencial, dada a complexidade do ambiente em que a mesma está inserida. Se o mundo é imprevisível, heterogêneo e complexo, como considerar uma visão única para explicá-lo? Uma agenda de pesquisa que procure responder às questões que envolvem a complexidade da contabilidade gerencial não poderá deixar de considerar as variáveis do universo ao redor. O interessante é que no prefácio à obra de Watts e Zimmerman (1986), *Positive accounting theory*, os autores afirmam que a teoria, como atualmente se

apresenta, está longe de ser completa. Na verdade, a investigação dos fatores que afetam a prática contábil e de auditoria está apenas começando, e os motivos da metodologia empírica que se observa ainda estão sendo debatidos. Os autores ainda ressaltam que isso é esperado porque o mundo é complexo e está continuamente mudando. Assim, afirmam que complexidade e mudança asseguram que nunca se terá uma teoria de contabilidade completa.

Conclui-se, portanto, que realmente falta à pesquisa empírica da contabilidade gerencial bases de dados, tais como: *Compustat*, CRSP, Economática, etc. No entanto, a mesma não deve ser vista como um corpo de conhecimento atóxico, pois, conforme foi discutido, as teorias comportamental, contingencial, institucional, entre outras, além da teoria econômica, contribuem para responder as questões relacionadas à investigação empírica da contabilidade gerencial.

Com base nos dados da pesquisa é possível afirmar que apenas uma vertente econômica como meio de explicação para o progresso da investigação empírica na contabilidade gerencial não daria conta para compreender a complexidade de um mundo em constante mutação. É importante que o pesquisador escolha as abordagens teóricas que melhor respondam ao problema a ser resolvido, sempre buscando o desenvolvimento da ciência e a melhoria da qualidade de vida da sociedade. Assim, sugere-se que a pesquisa empírica nessa área privilegie a variedade de abordagens teóricas à sua disposição.

Referências

- ANDRADE, M. M. *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. *Fundamentos de metodologia científica: um guia para a iniciação científica*. 2. ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2006.
- CAMPOS, Taiane Las Casas. Políticas para stakeholders: um objetivo ou uma estratégia organizacional? *Revista de Administração Contemporânea (RAC)*, v. 10, n. 4, p. 111-130, 2006.
- DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexandro Broedel (Org.). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, Fábio. The “economic paradigm” in management accounting: return on equity and the use of various management accounting artifacts in a Brazilian context. *Managerial Auditing Journal*, v. 22, p. 514-532, 2007.

FRIEDMAN, Milton, *Essay in positive economics*. Chicago: University of Chicago Press, 1953.

GUERREIRO, Reinaldo; AGUIAR, Andson Braga de. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. In: ANAIS DO I CONGRESSO ANPCONT, 2007, Gramado.

HENDERSON, Scott; PEIRSON, Graham; BROWN, Rob. *Financial Accounting Theory: its Nature and Development*. Melbourne: Longman Cheshire, 1992.

HOPWOOD, A. G. If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. *The European Accounting Review*, v. 4, n. 11. p. 777-785, 2002.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economic*, n. 32, p. 349-410, 2001.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *The European Accounting Review*, v. 4, n. 11, p. 787-794, 2002.

JENSEN, M.C.; MECKLING, W. Theory of the firm: management behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economi*, v. 4, n. 3, p. 305-360, 1976.

JONES, T. C.; DUGDALE, D. The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, n. 27, p. 121-163, 2002.

KAPLAN, R. S. Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, n. 10, p. 89-118, 1998.

LAKATOS, E. V.; MARCONI, M. A. *Técnicas de pesquisas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MILLER, P.; O'LEARY, T. Accounting, “economic citizenship” and the spatial reordering of manufacture. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1), p. 15-43, 1994.

LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *The European Accounting Review*, n. 4, v. 11, p. 795-803, 2002.

LUKKA, K.; MOURITSEN, J. Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *The European Accounting Review*, v. 11, n.4, p. 805-811, 2002.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Positive accounting theory: a ten year perspective. *The Accounting Review*, v. 65, p. 131-156, 1990.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice Hall, 1986.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*, p. 273-305, Abr. 1979.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, p.112-134, Jan. 1978.

ZIMMERMAN, J. L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, p. 411-427, 2001.