

# Desenvolvimento científico da contabilidade de gestão

Vicente M. Ripoll Feliu  
Mercedes Barrachina Palanca

O enfoque econômico que predominou nos estudos contábeis durante os últimos anos dirigiu, majoritariamente, os esforços de pesquisa para a geração, a análise e a avaliação de idéias, normas e técnicas para a abordagem do estudo da realidade econômica que afeta a entidade.

Atualmente, produziu-se um fenômeno de fortalecimento das teses de uma corrente doutrinária que defende os progressos científicos que podem decorrer da ampliação do âmbito do estudo contábil, passando de uma abordagem puramente **econômica** ou **técnica** para incluir também a **dimensão social**.

Amplia-se, portanto, a perspectiva de estudo da Contabilidade de Gestão, partindo das mais ortodoxas concepções em que, como indica Belkaoui (1985), a economia e a realidade econômica são determinantes, até outras aproximações que poderiam ser classificadas como não ortodoxas (ou alternativas), nas quais cultura, ideologia, poder, relações sociais etc. ganham importância, como indica Morgan (1988).

Esse novo enfoque social conduz os autores deste artigo a proporem a categoria científica da Contabilidade de Gestão, questionando sua evolução como ciência, e mais concretamente como ciência social, e realizando para tanto uma análise metodológica sobre a orientação, a qualidade e os resultados que essa evolução gera, visando justificar teoricamente a Contabilidade de Gestão e homologá-la dentro do âmbito científico.

O objetivo principal proposto suscita, em primeiro lugar, a realização de uma análise da evolução dessa disciplina com o fim de destacar os aspectos que evidenciam tal transformação; em segundo, a construção, com o apoio de estudo empírico e fontes especializadas, de uma taxionomia válida dos diferentes enfoques coexistentes, com o objetivo de oferecer uma interpretação sobre a dimensão científica real e atual da Contabilidade de Gestão.

## EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO — EVIDÊNCIAS DA TRANSFORMAÇÃO

### Até a década de 80

Os primeiros indícios formais sobre a Contabilidade de Custos produziram-se com o advento da Revolução Industrial e a possibilidade de al-

Pertencentes ao Grupo Valenciado de Pesquisa em Contabilidade de Gestão (IMACC-GV), os autores desenvolveram seu trabalho na linha de investigação "Contribuições do *Management Accounting* à Gestão Estratégica de Custos", do Departamento de Contabilidade da Universidade de Valência (Espanha). A tradução deste artigo foi feita por María Nuria Mauleón Montes.

Recebido em novembro/98  
2ª versão em maio/99

Vicente M. Ripoll Feliu é Professor Titular do Departamento de Contabilidade da *Universidad de Valencia* (Espanha).  
E-mail: vicente.ripoll@uv.es

Mercedes Barrachina Palanca é Professora do Departamento de Contabilidade da *Universidad de Valencia* (Espanha).  
E-mail: mercedes.barrachina@uv.es

cançar economias de escala. Essa Contabilidade surge nas empresas industriais como consequência da necessidade de se dispor de informações contábeis, com o fim de determinar o preço de venda dos produtos fabricados.

Ao longo da década de 40, começam a ser desenvolvidos temas de controle e planejamento no contexto da Contabilidade de Custos. Assim, por exemplo, Paton (1943) dedica um capítulo de seu livro à Organização da Contabilidade e Controle e, em outros, trata do orçamento e dos custos de fabricação; Vatter (1945) analisa a distribuição de custos indiretos de fabricação; Brett (1940) estuda o papel do Contador no controle de custos; Reed (1948) examina a importância da Contabilidade de Custos e sua repercussão nos balanços; Lay (1949) investiga a inter-relação entre o ciclo contábil e o ciclo da direção; e Dean (1948) aponta a importância dos custos fixos da empresa e como devem ser realizadas as análises do Ponto Morto ou do Limite de Rentabilidade.

Os anos 50 foram mais produtivos para o desenvolvimento da Contabilidade de Custos. Praticamente todos os manuais abordam os temas Orçamento, Custos Padrão, Fixação de Preços, Custos na Produção Conjunta e Custos de Oportunidade, como consta, por exemplo, em Hansen (1961).

Um dos livros pioneiros em que os propósitos da Contabilidade de Custos começam a ser ampliados é de autoria de Backer & Jacobsen (1955) que, além de abordarem o Cálculo de Custos, incorporam temas relacionados com o Planejamento, o Controle e a Tomada de Decisões. Outros livros na mesma linha, escritos ao longo desse período, são os de Gillespie (1957), Boter (1958) e Paris (1959).

Na década de 60 são encontrados vários artigos de grande relevância, como o de Davidson & Trueblood (1961), sobre Contabilidade para a Tomada de Decisões; o de Rickard (1962), no qual o autor já observava que o “passado é história... o futuro é planejamento”; o de Ferrara (1964), que destacava a importância da Contabilidade por Áreas de Responsabilidade; e o de Beckett (1964), ressaltando o valor da Contabilidade de Gestão na era dos sistemas.

Outra obra digna de destaque é a de Gordon & Shillinglaw (1969). A terceira parte do livro, intitulada *Accounting Data for Management Planning and Control*, é composta por sete capítulos, dos quais ressaltam: Contabilidade para a Direção e Custo de Produtos; Dados Contábeis para a Tomada de Decisões; Decisões sobre Investimentos de Capital; e Planejamento Orçamentário e Sistemas de Controle.

Como se pode inferir a partir desse breve panorama histórico da Contabilidade de Gestão, a literatura sobre essa disciplina, desde o início até a década de 60, centrou-se exclusivamente na análise de **o que deve ser** a Conta-

bilidade de Gestão, deixando de lado por completo o estudo de **o que é**, na prática, a Contabilidade de Gestão.

Nos anos 70, não houve contribuição importante no contexto de **o que deve ser** a Contabilidade de Gestão, mas ocorreu pela primeira vez um aumento da pesquisa centrada em **o que é** ela.

Os primeiros estudos dentro da tendência de **o que é** utilizaram a metodologia positivista, já arraigada na investigação da Contabilidade Financeira desde os anos 60, que tem por objetivo explicar a prática contábil nas empresas tal qual ela é efetivamente.

Conforme descrevem Cañibano & Gonzalo (1997:71), a tarefa da metodologia positivista “é contrastar as regularidades (relações duradouras, quantificáveis e objetivas entre os fenômenos) no comportamento dos objetos de estudo, sem a pretensão de afirmar que determinada prática ou critério contábil é melhor do que outra, nem que um tipo de informação permite tomar decisões melhor do que outros”, como defende a outra vertente baseada em **o que deve ser**.

No contexto da metodologia positivista, desenvolveu-se primeiramente a Teoria da Agência, que analisa a influência da informação contábil sobre os responsáveis pelas decisões (Hofstede & Kinard, 1970), e mais recentemente a Teoria da Organização ou Contingente, que avalia a influência dos aspectos externos (legalidade, cultura) e internos (cultura organizacional) (Otley, 1978; Macintosh & Daft, 1987; Jones, 1985; Birnberg *et alii*, 1983).

Com a metodologia positivista, começam a ser assentadas as bases para o espetacular desenvolvimento apresentado pela Contabilidade de Gestão a partir de 1984, na medida em que é despertado o interesse pela realidade que a circunda, com o estudo de **o que é** a Contabilidade de Gestão na prática. No entanto, como observa Scapens (1994), a análise realizada sobre o contexto e as instituições ainda guarda os arraigados fundamentos da economia neoclássica — a racionalidade econômica e o equilíbrio de mercado —, observando, portanto, a organização e o seu meio como entidades separadas, como é analisado por Neimark, Tinker & Walter (1986:373).

Na mesma linha, Chua (1986) afirma que a metodologia positivista não é um método apropriado para a Contabilidade, pois limita as múltiplas perspectivas que podem ser propostas no seio dessa disciplina (dentro do campo de investigação que examina **o que é**) ao simplificar excessivamente a realidade. A perspectiva positivista analisa seu objeto de estudo estaticamente, baseando-se, em grande parte, em modelos teóricos da economia neoclássica que, em virtude de sua natureza impassível, conduzem a resultados demasiadamente superficiais em muitas ocasiões (Chua, 1986).

A perspectiva **positivista** ignorou, portanto, caminhos e métodos alternativos que podem ser mais eficientes no

estudo da Contabilidade de Gestão e de suas implicações sociais e organizacionais, de acordo com Walker (1989), por meio dos quais sejam abarcados e estudados todos os aspectos, vínculos e mediações do objeto, isto é, deixou de exigir na investigação do objeto uma **multilateralidade**.

Apesar de as últimas linhas da teoria positivista (Teoria das Organizações ou Enfoque Contingente) tentarem englobar sob uma perspectiva positivista a consideração de multilateralidade da vida social, essa interpretação foi excessivamente estática e atemporal. Empenhadas em abranger todos os detalhes, aspectos e características do processo ou do fenômeno, perdiam de vista, segundo a crítica, sua essência, o principal, o fundamental.

### As décadas de 80 e 90

Em meados dos anos 80, evidencia-se uma transformação (objeto deste trabalho) orientada pela influência de uma perspectiva da dimensão social diferente daquela preconizada pela metodologia positivista.

Defende-se, cada vez com maior ênfase, a conveniência de introduzir nas investigações contábeis os fenômenos sociais, analisando, por exemplo, o trabalho desempenhado pela Contabilidade de Gestão como fator de influência sobre a organização, em particular, e a sociedade, em geral, subestimada em várias ocasiões (Thomas, 1989; Macintosh & Scapens, 1990), ou como guia e suporte na formalização dos processos e ações sociais das organizações (Nahapiet, 1988; Dermer, 1988), bem como a influência exercida pela própria sociedade sobre a ciência, a prática e a profissão contábil (Armstrong, 1985; Belkaoui, 1985 e 1990; Tinker, 1988).

Nesse sentido, e como analisam Belkaoui (1985) e Mathews (1993), o surgimento dessa nova perspectiva social apresenta duas linhas fundamentais, descritas a seguir.

- Aumenta, na corrente de pesquisa de **o que deve ser**, o interesse por variáveis ou fatores de caráter sociológico que influenciam a Contabilidade de Gestão. Esse interesse surge a partir da preocupação com as grandes generalizações realizadas anteriormente no projeto dos sistemas contábeis de gestão, que desconsideravam os limites culturais e contextuais. Tal fato leva à reflexão sobre a importância de introduzir, no projeto dos modelos contábeis de gestão, variáveis relacionadas com o meio ambiente, os recursos humanos, o poder, a política, a cultura, a ideologia social, a história, a ética, entre outras, ao considerar que a escolha de um sistema contábil pode estar orientada pela busca do poder, da limitação de determinadas atuações, do incentivo a certas linhas políticas diretas, etc., ações essas economi-

camente direcionadas, embora de caráter sociológico. Mesmo não sendo diretamente de sua competência, podem advir de seu estudo melhores compreensão, análise e interpretação de determinados fenômenos com efeitos econômicos sobre e na entidade. Como consequência principal, a partir desse momento as prescrições técnicas em Contabilidade de Gestão fogem das grandes macropropostas do passado, voltando-se para a realidade sociocultural e adequando-se à heterogeneidade e à variedade dos diferentes contextos, utilizando como ferramenta básica o método do **estudo de caso**. Sua consideração ajudou a solucionar problemas referentes à importação de certas teorias e práticas contábeis de outros países, como o Japão, que traziam forte carga cultural, motivo pelo qual era necessário analisar previamente sua adequação aos parâmetros culturais locais, para que elas fossem congruentes.

- Estudo de **o que é** a Contabilidade de Gestão como um fenômeno sociológico. Apesar de as teorias positivistas terem aberto o leque de possibilidades de investigação existentes até os anos 70, introduzindo a Contabilidade de Gestão como uma variável endógena juntamente com a estrutura organizacional da empresa em sentido amplo, a dimensão social que influencia a Contabilidade de Gestão durante essa década considera que ela se apresenta excessivamente enfática, ao defender qualquer hipótese recorrendo à investigação empírica (a síndrome dos R<sup>2</sup>). Por essa razão, a nova tendência social traz à tona outros métodos de pesquisa ou indagação bem mais apropriados do que os anteriores, tratando-se de uma ciência socioeconômica, ao lado das teorias interpretativas e/ou críticas. Essas teorias empregam, basicamente, o método de pesquisa **estudo de caso** e recusam o uso rigoroso da lei universal e da generalização estatística, proporcionando à Contabilidade de Gestão uma base cognitiva da realidade objeto de estudo muito mais rica do que aquela obtida a partir de outras teorias, já que não se submetem à obtenção de relações universais simples entre determinadas variáveis, mas aprofundam e teorizam particularmente sobre todos e cada um dos tipos fenomenológicos existentes, abordando variada extensão de relações e variáveis, o que originará um conhecimento muito mais heterogêneo e concreto da realidade.

Em resumo, assiste-se a um fenômeno de fortalecimento da tese de uma corrente doutrinária que defende os progressos científicos decorrentes da ampliação do âmbito contábil, que passa da dimensão puramente econômica à dimensão social, na medida em que enriquece de forma considerável a análise, amplia o campo de aplicação dos resultados obtidos e facilita alcançar mais satisfatoriamente

te os objetivos propostos: atender às demandas de informação nas diferentes unidades sociais.

Seguindo essa linha, conforme já mencionado, a questão que norteia este trabalho é a análise do atual estado da categoria científica da Contabilidade de Gestão, observando sua evolução como ciência e, mais efetivamente, como ciência social. Para tanto, realizou-se a análise teórico-empírica apresentada no tópico a seguir.

## ESTUDO DO DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO

### Contexto teórico

A idéia de paradigma ou teoria comum de Kuhn (1962) e sua tese sobre os períodos de ciência normal ante os períodos de crise evoluíram, ao longo das últimas décadas, passando pelas teses de Lakatos (1975), Stegmüller (1979) e Bunge (1983).

O embasamento teórico que sustenta a interpretação pretendida neste trabalho (sobre a evolução científica da Contabilidade de Gestão) é a teoria de Bunge, pelo fato de ser ela a mais avançada. Utiliza-se a doutrina contida em Bunge (1972; 1973; 1983) que analisa o desenvolvimento científico, bem como a natureza e a tipologia da pesquisa em uma ciência social. Destaca-se, especialmente, duas contribuições desse autor.

Em primeiro lugar, Bunge (1972:89) identifica dois tipos de programas na evolução do conhecimento científico: programa de investigação em superfície e programa de investigação em profundidade.

Enquanto o **programa de investigação em superfície** apresenta um aumento de conhecimento rotineiro — por meio do qual, e sem abandonar o núcleo central de suas crenças, trabalha no aprimoramento das teorias tradicionalmente aceitas dentro de uma comunidade científica, sanando suas anomalias e aplicando-as em diversos âmbitos —, o **programa de investigação em profundidade** apresenta um crescimento de conhecimento em grande escala, ao propor idéias substancialmente novas que tratam, por meio de novas visões e perspectivas, a informação disponível.

Na história de uma ciência existem períodos que se caracterizam pelo predomínio de um dos dois tipos de crescimento. De acordo com Bunge (1972:89), uma ciência evolui favoravelmente quando conta com ambos os tipos de crescimento, o que ele denomina de **crescimento em volume**: o simples crescimento em superfície é cego e tende ao estancamento por falta de idéias; em contrapartida, o crescimento exclusivamente em profundidade corre o risco de cair em uma especulação incontrolada. O crescimento em superfície é necessário, mas não suficiente. É de se esperar que a ciência evolua quando a investi-

gação aspire a extensão, profundidade e solidez, ou seja, quando ela amplie, aprofunde e organize melhor o seu campo.

A segunda contribuição de Bunge (1983:43) diz respeito a ele considerar que a investigação realizada por uma ciência cujo objeto é um fato social, isto é, gerado pelo homem em sua vida cotidiana, deve dar conta de dois objetivos principais: oferecer conhecimento científico do segmento da realidade social analisada — objetivo **cognitivo** ou **intrínseco** (objetivo relacionado com a linha de investigação que analisa **o que é**); e proporcionar progresso tecnológico que aumente o bem-estar social dessa mesma realidade — objetivo **utilitário** ou **extrínseco** (objetivo relacionado com a linha de investigação que analisa **o que deve ser**).

A investigação em uma ciência social é, portanto, aquela atividade ou trabalho que o pesquisador realiza para, por um lado, obter conhecimento mais amplo de um fenômeno concreto, utilizando diferentes versões teóricas que explicam, com maior ou menor eficiência, a existência e o significado do fenômeno em questão, e por outro, melhorar, mediante soluções técnicas, idéias, sistemas ou modelos, a relação entre os indivíduos envolvidos e o fenômeno estudado, ampliando sua capacidade para compreendê-lo e, portanto, para aprender a manipulá-lo em benefício próprio.

É importante que uma ciência social abrace tanto o objetivo **cognitivo** quanto o objetivo **utilitário**; todavia, é requisito imprescindível para a sua boa evolução que ambas as investigações guardem entre si forte relação de mútua dependência.

Assim, os estudos **cognitivos**, que pretendem compreender a realidade objeto de análise, deverão apoiar suas investigações, necessariamente, no contexto conceitual gerado pelos estudos **utilitários**, seja como premissas teóricas que ajudem a construir hipóteses iniciais, seja como referência que sustente as explicações e considerações obtidas a partir deles. Da mesma forma, os estudos **utilitários**, a partir dos quais se obtém uma estrutura técnica que melhora com maior ou menor grau de acerto a relação sujeito-objeto, não poderão desconsiderar as contribuições dos estudos **cognitivos** como base para o aperfeiçoamento, a ampliação ou a inovação, pelo fato de eles serem uma fonte de informação de vazios, irregularidades ou características não abordadas pelos projetos ou modelos sobre os quais essa dimensão trabalha.

Quando se presta atenção excessiva aos objetivos **extrínsecos** ou **utilitários** da ciência, abre-se uma distância ou *gap* entre a atividade investigadora e a prática real. Da mesma forma, quando se centralizam os objetivos de uma ciência no conhecimento puro do objeto de estudo (**cognitivo**), sem trabalhar a idéia de obter soluções que possibilitem maior domínio sobre os problemas

enfrentados pelo sujeito na prática, o resultado do esforço terá, de fato, utilidade reduzida. Portanto, conclui-se que as duas atividades devem ser desenvolvidas conjunta e coordenadamente.

### Análise empírica — estudo da literatura

#### Âmbito de investigação — amostra

A origem da transformação que caracterizou e marcou a evolução da Contabilidade de Gestão deu-se em meados dos anos 80. A partir desse ponto de referência e com a intenção de abarcar um período considerável entre as duas etapas diferenciadas, foram selecionados artigos escritos entre os anos de 1972 e 1996, ou seja, durante um período de 25 anos.

São diversas as revistas de contabilidade ou de negócios que incluem em suas edições temas de Contabilidade de Gestão. No entanto, em virtude da heterogeneidade da comunidade-alvo, em muitas ocasiões trata-se de uma literatura de divulgação carente do rigor científico necessário. Portanto, e com a finalidade de obter uma base sólida, analisou-se o *ranking* de revistas elaborado por Howard & Nikolai (1983), no qual são classificadas as revistas contábeis, existentes à época, de acordo com o seu grau de qualidade.

Assim, foram selecionadas para revisão as dez primeiras revistas da série concernente à área de gestão: *Journal of Accounting Research* (JAR), *Journal of Financial & Quantitative Analysis* (JFQA), *The Accounting Review* (AR), *Journal of Finance* (JF), *Management Science* (MS), *Journal of Business* (JB), *Decision Sciences* (DS), *Administration Science Quarterly* (ASQ), *Harvard Business Review* (HBR) e *Accounting Organization & Society* (AOS).

Completo-se essa relação com três revistas criadas recentemente que merecem tanto destaque quanto o dado àquelas elencadas por Howard & Nikolai: *Management Accounting Research* (MAR), *Critical Perspectives on Accounting* (CPA) e *Accounting, Auditing & Accountability* (AAA).

Decidiu-se não incluir nesta pesquisa outro tipo de material, como publicações em congressos, manuais ou monografias. Os trabalhos apresentados em congressos são freqüentemente publicados em revistas especializadas, o que implicaria duplicação de fontes de obtenção de dados, e os manuais e monografias destinam-se mais propriamente ao universo acadêmico do que ao da pesquisa.

Uma vez que este estudo teve por base, fundamentalmente, publicações contábeis anglo-saxônicas, os critérios empregados na seleção dos artigos constituintes da amostra objeto de análise giraram em torno do termo *Management Accounting*. A pesquisa guiou-se primeira-

mente pelo título, depois pelo resumo e finalmente pelos objetivos. Algumas das publicações (JFQA e JF) acabaram sendo rejeitadas por tratarem de temas que, embora afins, não eram totalmente próprios dessa disciplina, fato que não é estranho se se considerar o caráter multidisciplinar ostentado por ela.

Dessa maneira, obteve-se uma amostra de 261 artigos referentes a Contabilidade de Gestão, cuja distribuição nas diversas revistas está representada no gráfico 1. O peso relativo da área contábil de gestão em relação ao número total de artigos contidos em cada uma das revistas (exceto na *Management Accounting Review*) foi muito baixo. Além da *Management Accounting Review*, as que publicaram maior número de trabalhos foram: *Accounting, Organization & Society*; *Accounting Review*; *Harvard Business Review*; e *Journal of Accounting Research*.

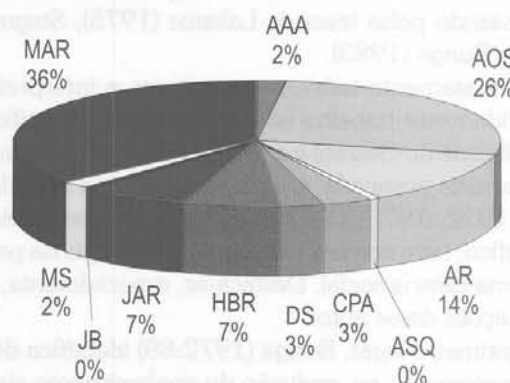


Gráfico 1: Distribuição dos Artigos nas Revistas

#### Adaptação da doutrina de Bunge

Conforme já mencionado, Bunge (1972; 1973; 1983) estabelece dois tipos de investigação, a **utilitária** e a **cognitiva**, com relação aos objetivos que ela deve abarcar em uma ciência social, e as investigações de **crescimento em superfície** e em **profundidade** quando o objetivo é explicar como evolui uma ciência.

Na adaptação da doutrina de Bunge, utilizar-se-á a taxionomia da investigação em Contabilidade de Gestão exposta no quadro da página seguinte como base para a interpretação posterior.

A área **A** englobará a investigação centrada na análise de **o que deveria ser** a Contabilidade de Gestão, isto é, aquela com objetivo **utilitário**, baseada em uma doutrina, ou um conceito, geralmente aceita pela comunidade científica implicada, ou seja, a investigação que aponta um **crescimento em superfície**.

A área **B** incluirá os trabalhos que, por meio de novas bases doutrinárias ou conceituais, isto é, contribuindo para essa disciplina com um **crescimento em profundida-**

### Taxionomia da Investigação em Contabilidade de Gestão

Objetivo da Investigação	Crescimento Apresentado pela Investigação	
	Investigação em Superfície	Investigação em Profundidade
Investigação Utilitária	A	B
Investigação Cognitiva	C	D

de, elaboram ou desenvolvem propostas inovadoras surgidas também a partir de um objetivo **utilitário**, ou seja, centradas em **o que deveria ser** efetivamente a Contabilidade de Gestão.

Na área **C** constarão os trabalhos que abordam **o que é** a Contabilidade de Gestão e que giram em torno do objetivo **cognitivo**, segundo uma ou algumas das bases doutrinárias instauradas e reconhecidas universalmente pela comunidade investigadora dessa disciplina, trazendo-lhe um **crescimento em superfície**.

Finalmente, a área **D** concentrará trabalhos que apresentem, a partir de uma ótica social, novas propostas de análise e metodologias de estudo e explicação teórica sobre **o que é** a Contabilidade de Gestão, ou seja, trabalhos com objetivo **cognitivo** e **crescimento em profundidade**.

#### Resultados

O peso relativo de cada grupo foi de 21% para **A**, 32% para **B**, 33% para **C** e 14% para **D**, do total de 261 artigos que integram a amostra analisada.

No gráfico 2 consta a representação da evolução da investigação na Contabilidade de Gestão, à luz da taxionomia proposta neste estudo. Para tal fim, dividiu-se o período de análise em cinco subperíodos: 1972 a 1976, 1977 a 1981, 1982 a 1986, 1987 a 1991 e 1992 a 1997.

Durante o primeiro período, de 1972 a 1976, apesar de existir certo interesse pela área cognitiva relativa ao grupo **C**, a maior parte da investigação encontrada guarda relação com a área utilitária do grupo **A**.

No que concerne ao período de 1977 a 1981, observa-se como a área

cognitiva relativa ao grupo **C** alcança peso relativo considerável em relação à área utilitária do grupo **A**.

No período de 1982 a 1986 surgem, embora com pouco peso relativo, as investigações referentes à área cognitiva do grupo **D** e à área utilitária do grupo **B**.

Quanto ao período de 1987 a 1991, o crescimento dos grupos **B** e **D** é iminente, sendo ele mais forte no primeiro grupo.

Por último, no período de **1992 a 1997**, a importância das áreas **B** e **D** é maior, enquanto os grupos **A** e **C** praticamente perdem seu peso ante **B** e **D**.

Como se infere a partir do gráfico 2, ao longo da década de 70 surge, paralelamente à investigação **utilitária** (área **A**), a corrente de investigação **cognitiva** (área **C**), cujo peso relativo com respeito à primeira aumenta progressivamente.

Visando ao objetivo deste trabalho, pode-se avaliar, a partir da análise do gráfico 2, a mudança que ocorreu efetivamente em meados dos anos 80 na investigação da Contabilidade de Gestão.

#### Interpretação dos resultados

A evolução das investigações **cognitiva** e **utilitária** é o resultado de um processo comum que produz, em linhas gerais, duas relevantes conseqüências científicas:

- maior vinculação entre os objetivos **utilitário** e **cognitivo**;
- utilização de métodos de investigação mais apropriados a uma ciência social, tanto no programa **utilitário** quanto no **cognitivo**.

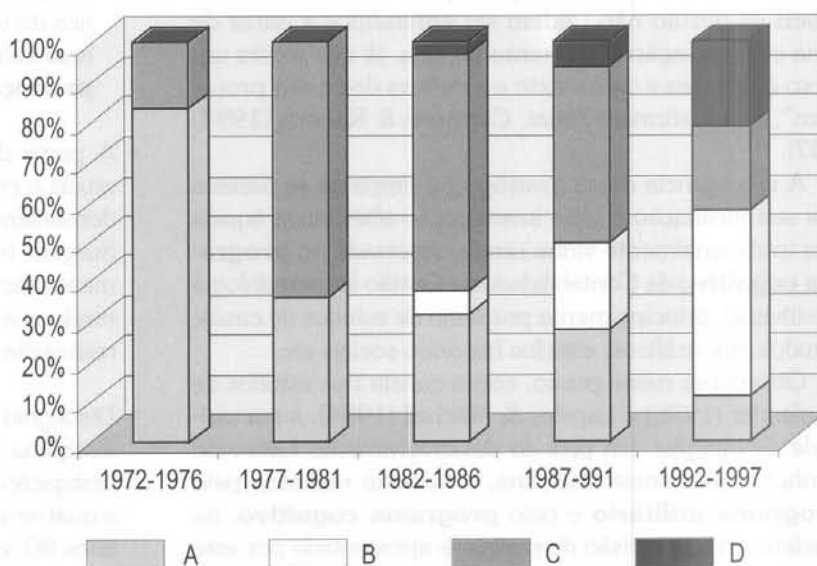


Gráfico 2: Evolução da Investigação na Contabilidade de Gestão

As novas tendências metodológicas **interpretativas e críticas** têm forte impacto na literatura em um momento de predisposição a transformações, potencializado por um período da história empresarial em que as estruturas estabelecidas no passado se tornam obsoletas.

Novas variáveis entram em jogo. A empresa depara-se com um ambiente muito mais competitivo, globalizado, no qual predomina a incerteza.

Os estudos teóricos contidos atualmente no programa utilitário da Contabilidade de Gestão são contribuições que a comunidade científica outorga em benefício da atividade prática, após a observação das transformações demandadas pelas novas condições do contexto econômico.

Ao lado do corpo teórico originado a partir desse **programa utilitário**, que procura ajustar-se a essa nova realidade empresarial, o **programa de crescimento em profundidade** com objetivo **cognitivo** traz uma nova perspectiva de investigação que aumentará a coordenação entre os programas.

Como apontado anteriormente, uma das características do novo **programa utilitário** é, efetivamente, a preocupação com as generalizações realizadas no projeto dos sistemas contábeis de gestão, que desconsideravam os limites culturais e contextuais.

A necessidade de avaliar essas novas variáveis leva muitos autores a considerarem a importância de realizar uma etapa de investigação empírica que analise a realidade da Contabilidade de Gestão na prática, incluindo em seus estudos todos os fatores do meio, da história e da sociedade que tenham influência em seu projeto, os quais são fonte de informação fundamental.

Dessa forma, tem início uma tendência empírica que gira em torno de uma idéia principal: "Os sistemas contábeis de gestão não podem ser entendidos a partir de uma configuração puramente teórica, já que existe um nexos entre eles e o contexto e a cultura dos quais procedem", como afirmam Amat, Carmona & Roberts (1994: 107).

A emergência dessa investigação empírica se destaca por sua inclinação a uma investigação alternativa àquela que tradicionalmente vinha sendo observada no **programa cognitivo** da Contabilidade de Gestão (a metodologia positivista), principalmente por meio de estudos de casos, estudos etnográficos, estudos histórico-sociais etc.

Observa-se nesse ponto, como consta nos estudos de Roslender (1996) e Lapsley & Mitchell (1994), a necessidade de integrar, em prol do desenvolvimento futuro do conhecimento nessa disciplina, o trabalho realizado pelo **programa utilitário** e pelo **programa cognitivo**, na medida em que a visão da realidade apresentada por este último permitirá melhorar e aperfeiçoar as propostas elaboradas a partir do **programa utilitário**, para melhor adaptação dessas propostas às diversas peculiaridades e

necessidades da comunidade prática. Cria-se, assim, uma dependência entre os dois programas, como a que propunha Bunge (1972) ao explicar as diferenças entre os objetivos **utilitário** e **cognitivo** de uma disciplina científica.

Em etapas posteriores, e com base em um conhecimento científico rigoroso da realidade, será elaborado um corpo conceitual preciso, tal como consta também em Bayou (1993:34), por meio de trabalho que coordene os diferentes órgãos responsáveis por essa tarefa, em âmbito internacional e apoiado em informações empíricas obtidas do maior número de países possível, não apenas de alguns como ocorre atualmente (Amat & Ripoll, 1997).

## CONCLUSÕES

As conclusões mais relevantes a que se pode chegar a partir deste trabalho de investigação são as seguintes:

- A Contabilidade de Gestão como disciplina carece, atualmente, de um *status* científico adequado. São várias as causas:
  - a investigação não abrangia o objetivo **cognitivo**, pois concentrava-se única e exclusivamente na consecução do desenvolvimento **utilitário**. Como afirma Bunge, em qualquer ciência social essa situação provoca um *gap* ou um distanciamento entre as necessidades da prática e da investigação;
  - o desenvolvimento da investigação **utilitária** foi incompleto, perdendo de vista parte dos objetivos dessa disciplina. De fato, o grande peso que, desde o início deste século, a informação externa ou financeira ganhou sobre a interna influenciou na natureza dos estudos realizados na disciplina, dirigindo-os para a problemática do uso da informação interna nas demonstrações financeiras, no que se refere à obtenção do **custo de produção** e da **avaliação de estoque**.
- A partir dos anos 70, a investigação nessa disciplina revela o crescente interesse que a comunidade científica demonstra pela consideração do objetivo **cognitivo**. Surgem trabalhos que complementam a análise puramente técnica desenvolvida tradicionalmente, incorporando nos estudos a preocupação sobre como funciona realmente a Contabilidade de Gestão na prática.
- Distinguiu duas etapas fundamentais na investigação da disciplina. Uma caracteriza-se pelo predomínio da investigação voltada ao **crescimento em superfície**, com a qual se identifica a atividade realizada até meados dos anos 80, e a outra pelo predomínio da investigação voltada ao **crescimento em profundidade**, com a qual se identifica a atividade realizada a partir de meados da década de 80 até a atualidade.

- O **programa cognitivo** supôs, em seu início, grande avanço para o desenvolvimento científico da Contabilidade de Gestão, na medida em que contempla os dois objetivos característicos da investigação em uma ciência social, segundo Bunge. Surgiu posteriormente, ao longo dos anos 80, nova corrente metodológica que vem criticar os métodos de conhecimento inicialmente aplicados a essa dimensão, a partir da qual é aconselhado o uso de métodos cognitivos mais adequados a uma ciência social, próprios de uma base interpretativa e crítica.
- Essa evolução determina como revelação mais importante um ponto de encontro inexistente até o momento, como aponta Roslender (1996), entre a investigação com objetivo **utilitário** e a investigação com objetivo **cognitivo**.
- À guisa de conclusão, atreve-se a considerar esse desenvolvimento como válido para que a Contabilidade de Gestão alcance um *status* científico que ainda não lhe foi atribuído, uma vez que:
  - incorpora como objetivo da investigação o **objetivo cognitivo** (social);
  - aponta aspectos da Contabilidade de Gestão desconsiderados anteriormente na **investigação utilitária**;
  - recomenda o uso de métodos cognitivos adequados a uma ciência social, ressaltando as limitações dos métodos empregados tradicionalmente;
  - segundo Bunge, proporciona à disciplina um **crescimento em profundidade**, que evita a paralisia científica por falta de idéias;
  - finalmente, considera a importância de obter-se integração e coordenação entre a **investigação utilitária** e a **cognitiva**, articuladas por meio do uso de métodos característicos de uma ciência social. ♦

## RESUMO

A Contabilidade de Gestão como disciplina carece, atualmente, de *status* científico adequado. Neste artigo, busca-se descobrir se ela, potencialmente e no futuro, poderá configurar-se como uma ciência social, à medida que alcance um conhecimento organizado da realidade social objeto de estudo, entendendo por tal a soma total dos objetos e sucessos do mundo social abrangido por ela. Para tanto, foi feita uma pesquisa sobre a literatura mais significativa publicada durante um período de 25 anos (de 1972 a 1997) e utilizada a teoria de Mario Bunge (1972, 1973 e 1983), que sustenta a interpretação teórica realizada.

**Palavras-chave:** contabilidade de gestão, *status* científico, evolução da investigação, filosofia da ciência.

## ABSTRACT

At the present Management Accounting in our opinion is need of an adequate scientific status. In this paper, we try to inquire into if Management Accounting, in the future, could shape such as social science, that is to say, we carry out a particular interpretation about development of MA, as far as its scientific dimension is concerned. This brings us to survey the most significant literature in Management Accounting in 25 years ago, and to use like theory framework philosophy of Science that is hold work Mario Bunge. The observations which can be made following this study, it would appear are that the development of Management Accounting is appropriate to amount to acceptable scientific status.

**Uniterms:** management accounting, scientific status, evolution, philosophy of science.

REFERÊNCIAS  
BIBLIOGRÁFICAS

- AMAT, J.; CARMONA, S.; ROBERTS, H. Context and change in management accounting systems: a Spanish case study. *Management Accounting Research*, v.5, p.107-122, 1994.
- AMAT, J. & RIPOLL, V. *Cambio organizativo y control de gestión: de un control personalista y burocrático a un control por resultados*. WORKSHOP EN CONTABILIDAD Y CONTROL DE GESTIÓN, 4. Cádiz, 1997. p.1-10
- ARMSTROMG, P. Changing management control strategies: the role of competition between accountancy and other organisational professions. *Accounting, Organizations & Society*, v.10, n.2, p.129-148, 1985.
- BACKER, M. & JACOBSEN, L. Cost accounting. A managerial approach. (1955). Traduzido em BACKER, M. *Contabilidad de costos: un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. México, McGraw-Hill, 1992.
- BAYOU, M.E. Standardization issues in management accounting communication accounting. *Auditing & Accountability Journal*, v.6, n.2, p.32-51, 1993.
- BECKETT, J.A. Management accounting in the age of systems. *N.A.A. Bulletin*, Apr. 1964.

- BELKAOUI, A. *Accounting theory*. San Diego, Harcourt Brace Jovanovich International Edition, 1985.
- \_\_\_\_\_. *Judgment in international accounting. A theory of cognition, cultures, language, and contracts*. Connecticut, Greenwood Press, 1990.
- BIRNBERG, J.G.; TUROPOLEC, L.; YOUNG, S.M.; BUCKLEY, J.W. The organizational context of accounting/comments/reply. *Accounting, Organizations & Society*, v.8, n.2/3, p.111-138, 1983.
- BOTER, F. *Teoría general de la contabilidad administrativa*. Barcelona, Editorial Juventud, 1958.
- BRETT, A.C. The role of the accountant in the control of distribution costs. *N.A.C.A. Bulletin*, Apr. 1940.
- BUNGE, M. *Teoría y realidad*. Espluges de Llobregat, Barcelona, Ariel, 1972.
- \_\_\_\_\_. *La ciencia, su método y su filosofía*. Buenos Aires, Siglo Veinte, 1973. p.7-159
- \_\_\_\_\_. *La investigación científica*. Espluges de Llobregat, Barcelona, Ariel, 1983.
- CAÑIBANO, L. & GONZALO, J.A. Los programas de investigación en contabilidad. *Revista de Contabilidad*, v.0, p.57-95, jan./dez. 1997.
- CHUA, W.F. Radical developments in accounting thought. *Accounting Review*, v.61, p.601-632, 1986.
- DAVIDSON, H.J. & TRUEBLOOD, R.M. Accounting for decision making. *The Accounting Review*, Oct. 1961.
- DEAN, J. Cost structures enterprises and break-even charts. *The American Economic Review*, May 1948.
- DERMER, J. Control and organizational order. *Accounting, Organizations & Society*, v.13, n.1, p.25-36, 1988.
- FERRARA, W.L. Responsibility accounting — a basic control concept. *N.A.A. Bulletin*, Sep. 1964.
- GILLESPIE, C. *Cost accounting and control*. Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1957.
- GORDON, M.J. & SHILLINGLAW, G. *Accounting. A managerial approach*. Homewood (IL), Richard D. Irwing, 1969.
- HANSEN, P. *Contabilidad interna de la industria*. Madrid, Aguilar, 1961.
- HOFSTEDE, T. & KINARD, J. A behavioral accounting research. *The Accounting Review*, p.38-51, Jan. 1970.
- HOWARD, T.P. & NIKOLAI, L. A attitude measurement and perceptions of accounting faculty publication outlets. *Accounting Review*, v.58, n.4, p.765-776, 1983.
- JONES, C.S. An empirical study of the evidence for contingency theories of management accounting systems in conditions of rapid change. *Accounting, Organizations & Society*, v.10, p.303-328, 1985.
- KUHN, T.S. *Structure of scientific revolutions*. Chicago, University of Chicago Press, 1962.
- LAKATOS, I. La falsación y la metodología de los programas de investigación científicos. In: *La crítica y el desarrollo del conocimiento*. Ediciones Grijalbo, 1975. p.203-244
- LAPSLEY, I. & MITCHELL, F. Management accounting research: the change agenda. *Management Accounting Research*, v.5, n.3/4, p.215-219, 1994.
- LAY, C.F. The functional of accounting and management. *N.A.C.A. Bulletin*, June 1949.
- MACINTOSH, N.B. & DAFT, R.L. Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations & Society*, v.12, n.1, p.49-61, 1987.
- MACINTOSH, N.B. & SCAPENS, R. Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations & Society*, v.15, n.5, p.455-477, 1990.
- MATHEWS, M. *Socially responsible accounting*. London, Chapman & Hall, 1993.
- MORGAN, G. Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, v.13, n.5, p.477-485, 1988.
- NAHAPIET, J. The rhetoric and reality of accounting change: a study of resource allocation. *Accounting, Organizations & Society*, v.13, n.4, p.333-358, 1988.
- NEIMARK, M.; TINKER, T.; WALTER, N. The social construction of management control systems/towards an optimal dialectical perspective: comments and extensions on Neimark and Tinker. *Accounting, Organizations & Society*, v.11, p.369-402, 1986.
- OTLEY, D.T. Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, v.16, n.1, p.122-149, 1978.
- PARIS, G. *El precio de coste en la industria*. Espanha, Editorial Francisco Casanova, 1959.
- PATON, W.A. *Manual del contador*. México, Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana (UTHEA), 1943.
- REED, W.L. Cost accounting concepts, introductory statement. *The Accounting Review*, Jan. 1948.
- RICKARD, E.B. The past is history..... The future is planning. *The Controller*, Oct. 1962.
- ROSLENDER, R. Relevance lost and found; critical perspectives on the promise of management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, v.7, p.533-561, 1996.
- SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, v.5, p.301-321, 1994.
- STEGMÜLLER. *The structuralist view of theories*. New York, Spring Verlag, 1979.
- THOMAS, A. The effects of organisational culture on choices of accounting methods. *Accounting and Business Research*, v.19, n.76, p.363-378, 1989.
- TINKER, T. Panglosian accounting theories: the science of apologising in style. *Accounting, Organizations & Society*, v.13, n.2, p.165-189, 1988.
- VATTER, W.J. Limitations of overhead allocation. *The Accounting Review*, Apr. 1945.
- WALKER, M. Agency theory: a falsificationist perspective. *Accounting, Organizations & Society*, v.14, p.433-453, 1989.