

## Repositório ISCTE-IUL

---

Deposited in *Repositório ISCTE-IUL*:

2019-09-03

Deposited version:

Post-print

Peer-review status of attached file:

Peer-reviewed

Citation for published item:

Major, M. (2012). Problemas da investigação normativa e positivista em contabilidade de gestão. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. 99, 47-49

Further information on publisher's website:

<http://www.aeca1.org/revistaeca/revista99/99.pdf>

Publisher's copyright statement:

This is the peer reviewed version of the following article: Major, M. (2012). Problemas da investigação normativa e positivista em contabilidade de gestão. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. 99, 47-49. This article may be used for non-commercial purposes in accordance with the Publisher's Terms and Conditions for self-archiving.

---

### Use policy

Creative Commons CC BY 4.0

The full-text may be used and/or reproduced, and given to third parties in any format or medium, without prior permission or charge, for personal research or study, educational, or not-for-profit purposes provided that:

- a full bibliographic reference is made to the original source
- a link is made to the metadata record in the Repository
- the full-text is not changed in any way

The full-text must not be sold in any format or medium without the formal permission of the copyright holders.

---

# Problemas da Investigação Normativa e Positivista em Contabilidade de Gestão

**Maria João Major**

Professora Associada do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa e Investigadora do  
BRU/UNIDE

E-mail: Maria.joao.major@iscte. pt

**Abstract:** Neste artigo procuro explicar através do meu percurso pessoal quais as principais limitações da investigação em Contabilidade de Gestão baseada em teorias normativas e positivistas e de que forma o desenvolvimento de teorias ‘alternativas’ nas Business Schools Europeias tem procurado contribuir para o conhecimento sobre as práticas de Contabilidade de Gestão das empresas.

**Key Words:** Investigação em Contabilidade de Gestão; Positivismo; Teorias alternativas em Contabilidade de Gestão; Estudos de caso.

## 1. Introdução

Quando em 1998 ingressei no departamento de Contabilidade e Finanças da Universidade de Manchester para realizar o meu doutoramento em Contabilidade de Gestão fui surpreendida com o posicionamento teórico e metodológico de uma grande parte do seu corpo docente. Deste departamento faziam parte investigadores como Robert Scapens, Trevor Hopper, Mahmood Ezzamel e Ted O’ Leary, entre outros, os quais embora na altura praticamente desconhecidos para mim, gozavam de uma grande notoriedade científica a nível internacional. A Contabilidade para estes era muito mais que uma mera técnica que se pudesse resumir a débitos e a créditos e a ‘ferramentas’ de apoio à tomada de decisão nas empresas. Como Hopwood e Miller (1994) uns anos antes afirmavam a Contabilidade é na sua essência uma prática social e institucional que para ser compreendida necessita de uma abordagem integradora (holística) e não de ser reduzida a questões de natureza

meramente técnica. Reduzir a Contabilidade a uma técnica de mensuração era o mesmo que ver, apenas, a ponta do iceberg na perspetiva destes investigadores (veja-se a este respeito Williams e Ravenscroft, 2012). Para estudar a Contabilidade na sua complexidade os investigadores da Universidade de Manchester defendiam (e defendem) que era (é) fundamental adoptar metodologias de investigação qualitativas e teorias organizacionais e sociais. Este posicionamento contrastava claramente com a formação que me tinha sido dada ao longo da minha licenciatura em Gestão e Mestrado em Ciências Empresariais, realizada em Portugal. A formação estatística e a modelização matemática assentes no paradigma positivista tinham tido papel central na minha educação académica até partir para Manchester. Este artigo procura discutir as limitações da investigação tradicional em Contabilidade de Gestão (designada por ‘mainstream’ dado o, ainda, seu domínio) tendo por base o meu próprio percurso pessoal e caracterizar a investigação ‘alternativa’ que tem vindo a ser desenvolvida, principalmente, nas Business Schools Europeias.

O artigo encontra-se estruturado da seguinte forma. Na secção seguinte caracteriza-se a investigação baseada em teorias normativas e positivistas - esta dominante principalmente nos EUA, bem como as suas principais limitações. Após isto, discute-se de que forma a investigação qualitativa e estratégias de investigação como o estudo de caso podem contribuir para o avanço no conhecimento nesta disciplina. O artigo termina com a apresentação de conclusões.

## **2. Limitações da Investigação ‘Mainstream’ em Contabilidade**

À medida que o meu primeiro ano de doutoramento na Universidade de Manchester avançou fui percebendo que as teorias positivistas e a aplicação de modelos matemáticos e estatísticos que permitissem explicar e prever os fenómenos na Contabilidade de Gestão eram claramente insuficientes. Igualmente, compreendi que a ideia que tinha que a função da Contabilidade de Gestão era a de prescrever soluções para os gestores sempre que estes se deparavam com problemas na gestão das empresas se baseava no tipo de investigação apelidada de ‘normativa’, a qual tinha sido desenvolvida nas décadas de 50 e 60 do século XX quando a investigação em Contabilidade de Gestão se tinha iniciado. Basicamente na investigação de natureza normativa considerava-se que cabia aos investigadores desenvolver modelos matemáticos que pudessem gerar informação útil para os gestores e para apoiar os seus processos de decisão. Partia-se do pressuposto que todas as técnicas e ferramentas de Contabilidade de Gestão se encontravam desenvolvidas nos manuais e que quando os gestores fossem informados acerca da existência destas

técnicas as aplicariam na prática de acordo com as prescrições da literatura (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2006). Cabia, por consequência, neste tipo de investigação, aos investigadores da Contabilidade de Gestão divulgarem os mais recentes desenvolvimentos técnicos verificados de forma a que os gestores adoptassem as ‘melhores práticas’. Quando elaborei o primeiro ‘draft’ do meu projecto de investigação era isto que me propunha fazer. Contudo, como rapidamente descobri, na década 80 diversos investigadores, nomeadamente, o professor Scapens e o próprio Robert Kaplan na Harvard Business School (Kaplan, 1986; veja-se também Johnson e Kaplan, 1987), tinham constatado a existência de um fosso (‘gap’, nas palavras de Scapens 1994, 2006) claro entre o que era prescrito nos manuais e a prática ao realizarem estudos empíricos junto de empresas. Uma das razões apontadas para explicar o fosso entre a teoria e a prática na Contabilidade de Gestão e a irrelevância dos modelos desenvolvidos nas décadas de 50 e 60 (como por exemplo, a teoria ‘Custos-Volume-Resultados (CVR)’, ‘curvas de aprendizagem’ e ‘modelos de controlo de custos de stocks’) para os gestores estava relacionada com a natureza irrealista dos pressupostos assumidos pela investigação normativa. Este tipo de investigação baseava-se na teoria económica neoclássica, a qual pressupõe que os decisores têm disponível (a custo zero e sem incerteza) toda a informação necessária para estruturarem qualquer problema e capacidade para gerarem a solução óptima maximizadora dos proveitos.

Foi, também, nessa altura que percebi que em resultado da constatação que na prática os gestores recorrem a técnicas simples para apoiar os seus processos de decisão (Scapens *et al.*, 2002; Burns *et al.*, 2002; Scapens, 2006) - ainda que os manuais recomendem a adopção de técnicas sofisticadas -, como a investigação na Contabilidade de Gestão na década de 80 deixou de estar preocupada com ‘o que os gestores devem fazer’ e passou a ter a sua tónica na procura de explicação para ‘o que os gestores fazem’ (ou seja na explicação da realidade e na sua previsão). Por outras palavras, antes dos desenvolvimentos teóricos e metodológicos que muitos dos investigadores do departamento de Contabilidade e Finanças da Universidade de Manchester vieram a defender para a Contabilidade na década de 80, a investigação nesta área deixou de ter um cariz normativo para passar a ter um cariz empírico e positivista. Na passagem da investigação normativa para a positivista alguns dos pressupostos assumidos pelos investigadores normativos foram revistos (nomeadamente, a disponibilidade a custo zero da informação e a questão da incerteza na informação). Contudo, foram mantidos os pressupostos de racionalidade dos indivíduos e o objectivo de maximização da utilidade. A

investigação positivista em Contabilidade de Gestão baseada em teorias positivistas (como por exemplo, a teoria da contingência) foi rapidamente objecto de críticas. Scapens (2006) foi um dos investigadores que ao recorrer ao positivismo para apoiar os seus estudos sobre a diversidade de práticas de Contabilidade de Gestão (mais exactamente sobre a relação entre o tipo de ferramentas de Contabilidade de Gestão adoptadas pelas empresas e o seu grau de divisionalização) questionou a sua relevância. Basicamente, este investigador critica a incapacidade dos estudos baseados em questionários e na formulação de hipóteses e testes estatísticos encontrarem explicação para as práticas de Contabilidade de Gestão nas empresas. Na sua perspectiva, os resultados obtidos tendo por base teorias positivistas ainda que objecto de um tratamento matemático e rigoroso são irrelevantes em termos de conhecimento das práticas de Contabilidade (Scapens, 2006; Ryan *et al.*, 2002). Desde o seu desenvolvimento até à actualidade a investigação positivista tem conseguido prever a nível agregado o comportamento económico (mas veja-se Williams e Ravenscroft, 2012 a respeito dos problemas da mensuração na Contabilidade). No entanto, tem sido incapaz de prever o comportamento individual das empresas e dos indivíduos, o qual é o objecto de estudo, por excelência, da Contabilidade de Gestão. O facto da teoria positivista ter vindo a ser acusada de não ser capaz de explicar o porquê de uma organização adoptar uma determinada prática de Contabilidade de Gestão, ou o porquê do comportamento de um dado indivíduo está na base das críticas colocadas ao positivismo na Contabilidade de Gestão. A investigação positivista trata as organizações como ‘caixas negras’ em resultado de se basear na teoria económica neoclássica da empresa, a qual está basicamente vocacionada para o estudo dos mercados (Ryan *et al.*, 2002).

Apesar de diversas críticas em torno da qualidade dos pressupostos assumidos, a teoria positivista tem mantido a sua influência, principalmente, nas universidades Norte-Americanas, onde a sua adopção é praticamente obrigatória para efeitos de promoção académica. Para os positivistas a qualidade de uma teoria resulta da sua capacidade para prever os fenómenos e de gerar hipóteses para serem posteriormente testadas, sendo, pois, na sua perspectiva irrelevante o grau de realismo dos pressupostos.

As limitações da teoria positivista levaram a que nas últimas três décadas diversos investigadores, nomeadamente os que encontrei quando parti para Manchester, contestassem a investigação conduzida nos EUA e a relevância dos artigos publicados em revistas científicas de Contabilidade defensoras das teorias económicas neoclássicas e do positivismo na Contabilidade (sendo ‘The Accounting Review’, ‘Journal of Accounting

Research’ e ‘Journal of Accounting and Economics’ os principais) (Scapens, 2006; Williams e Ravenscroft, 2012).

### **3. A Investigação ‘Alternativa’ em Contabilidade de Gestão**

Depois do choque inicial relativamente à irrelevância das teorias de natureza normativa e positivista para apoiarem os meus estudos tive oportunidade eu própria de reflectir na forma como a investigação na Contabilidade procura ‘copiar’ a lógica de investigação seguida pelas disciplinas das Ciências Naturais, adoptando o método científico. Contudo, a Contabilidade pouco ou nada tem a ver com a Física ou Biologia das Ciências Naturais, já que é antes de tudo uma Ciência Social. Ainda que ‘medir’ e ‘medição’ sejam termos frequentes na Contabilidade, esta é muito mais que uma disciplina de medição e quantificação (Williams e Ravenscroft, 2012). Como tive oportunidade de ouvir com alguma ironia em Manchester enquanto o mundo físico aparenta ser qualitativo, ainda que obedeça a leis quantitativas precisas, a Contabilidade aparenta ser quantitativa, muito embora na verdade seja qualitativa. Os números na Contabilidade limitam-se a sintetizar de uma forma conveniente uma realidade complexa que é na sua essência de natureza qualitativa (*ibid*). Estes resultam da prática humana e como tal não correspondem a quantidades reais como no mundo físico. Replicar os procedimentos do método científico baseados na ideia que através da observação, formulação de hipóteses, teste estatístico e formulação de leis universais é possível encontrar explicação para as práticas de Contabilidade é, pois, um exercício no mínimo estranho.

Foram estas as questões com que me debrucei no início do meu doutoramento. Estas foram essenciais para que compreendesse a importância de se realizar investigação de natureza qualitativa em Contabilidade de Gestão e de se adoptar o método de investigação de estudo de caso. As limitações da investigação positivista em Contabilidade de Gestão – irrelevância dos seus resultados dado o seu distanciamento da prática empresarial, podem, no entanto, ser ultrapassadas se se conduzirem estudos qualitativos baseados em estudos de caso, adoptando perspectivas interpretativistas ou críticas em substituição da perspectiva positivista (Ryan *et al.*, 2002; Hopwood, 1983; Hopwood e Miller, 1994). Só através de estudos profundos, e longitudinais baseados em teorias interpretativistas e críticas (a este propósito veja-se Baxter e Chua, 2003) é possível melhorar o conhecimento sobre a realidade organizacional e práticas de Contabilidade e eliminar o fosso entre a teoria e a prática, conforme Scapens (1994, 2004, 2006) veio a defender.

#### 4. Conclusão

Em resultado das críticas surgidas nas últimas três décadas sobre a relevância das teorias positivistas para apoiar investigação na Contabilidade de Gestão, desenvolveram-se duas grandes orientações (tendências), diria que antagónicas, na investigação nesta área. Por um lado, a investigação conduzida na Europa (muito em particular no Reino Unido e Escandinávia, mas de resto um pouco por toda a restante Europa), que critica a relevância da investigação positivista e normativa, e adopta teorias de natureza social e organizacional para explicar as práticas de Contabilidade observadas nas empresas; e por outro, a investigação realizada no continente Norte-Americano, em especial nas universidades dos EUA mais conservadoras e defensoras dos méritos da teoria económica neoclássica. Se os investigadores Norte-Americanos preferem adoptar uma perspectiva mais micro, baseada em abordagens comportamentais e psicológicas geralmente aceites e consensuais, os investigadores Europeus, mais pluralistas, tendem a privilegiar abordagens mais macro, essencialmente de natureza sociológica e organizacional, que permitam explicar holisticamente e no contexto social, económico, político e cultural em que estão inseridas as práticas de Contabilidade (Hopwood, 1983; Ryan *et al.*, 2002; Major e Ribeiro, 2008). Cabe ao indivíduo que inicia trabalho de investigação em Contabilidade de Gestão questionar-se sobre qual a perspectiva teórica que melhor lhe permitirá compreender o(s) fenómeno(s) para que busca resposta(s).

#### Referências Bibliográficas

- Baxter, J. e Chua, W. F. (2003) Alternative management accounting research – Whence and whither, *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), pp. 97-126.
- Burns, J., Ezzamel, M. e Scapens, R. W. (2002) *The Challenge of Management Accounting Change: Behavioural and Cultural Aspects of Change Management*, London: CIMA.
- Hopwood, A. G. (1983) On trying to study accounting in the contexts in which it operates, *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), pp. 287-305.
- Hopwood, A. G. e Miller, P. (1994) *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Johnson, H. T. e Kaplan, R. S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, 1<sup>a</sup> Edição, Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. (1986) The role for empirical research in management accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11(4-5), pp. 429-452.

Major, M. J. e Ribeiro, J. (2008) A teoria institucional na investigação em contabilidade, em M. J. Major e R. Vieira (Eds) *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, Lisboa: Escolar Editora, pp. 35-59.

Ryan, B., Scapens, R. W. e Theobald, M. (2002) *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2ª Edição, London: Thomson.

Scapens, R. W. (1994) Never mind the gap: Towards and institutional perspective on management accounting practice, *Management Accounting Research*, 5(3-4), pp. 301-321.

Scapens, R. W. (2004) Doing case study research, em C. Humphrey e B. Lee (Eds) *The Real Life Guide to Accounting Research*, Oxford: Elsevier, pp. 257-279.

Scapens, R. W. (2006) Understanding management accounting practices: A personal journey, *The British Accounting Review*, 38, pp. 1-30.

Scapens, R. W., Ezzamel, M., Burns, J. e Baldvinsdottir, G. (2002) *The Future Direction of UK Management Accounting Practices*, London: CIMA.

Williams, P. F. e Ravenscroft, S. (2012) The myth of rigorous accounting research, paper apresentado no congresso do Interdisciplinary Perspectives on Accounting 2012, Cardiff, 11-13 Julho 2012.