



Reflexão sobre a investigação em Contabilidade de Gestão

por Maria João Major

RESUMO: A investigação em Contabilidade de Gestão apresenta-se, presentemente, rica e diversificada, muito embora existam posições antagónicas entre os investigadores norte-americanos e europeus. Neste artigo pretende-se fazer uma reflexão da evolução da investigação nesta área, bem como uma análise dos principais paradigmas teóricos que estão subjacentes à investigação conduzida nos Estados Unidos e na Europa. A autora conclui que a triangulação teórica poderá ser uma forma efectiva de conciliar perspectivas e aproximar investigadores de Contabilidade de Gestão.

Palavras-chave: Investigação na Contabilidade de Gestão, Investigação no Controlo de Gestão, Paradigmas Teóricos, Tendências Futuras na Contabilidade de Gestão

TITLE: Reflection on the development of Management Accounting Research

ABSTRACT: Management accounting has been described as a rich and diversified field for researchers, despite the antagonism between North American and Europeans accounting research these days. This paper aims to present a reflection of the development of management accounting research, and to discuss the main theoretical paradigms that are behind accounting research in USA and Europe. This paper ends with the conclusion that theoretical triangulation can be an effective way of enhancing dialogue between North American and European accounting researchers.

Key words: Management Accounting Research, Theoretical Perspectives, Future Trends in Management Accounting

TÍTULO: Reflexión sobre la investigación en la Contabilidad de Gestión

RESUMEN: La investigación en Contabilidad de Gestión se presenta ahora, rica y diversa, aunque existan muchas posiciones antagónicas entre los investigadores norteamericanos y europeos. Este artículo tiene por objeto hacer una reflexión de la evolución de la investigación en este ámbito, así como un análisis de los principales paradigmas teóricos que están subyacentes a la investigación realizada en los Estados Unidos y Europa. El autor concluye que la triangulación teórica podría ser una forma eficaz de conciliar perspectivas y aproximar investigadores de Contabilidad de Gestión.

Palabras clave: Investigación en Contabilidad de Gestión, Investigación en Control de Gestión, Paradigmas Teóricos, Tendencias futuras en la Contabilidad de Gestión

Muitos têm sido os temas e tópicos que têm vindo a ser objecto de estudo na área da Contabilidade de Gestão, muito em particular, nas últimas quatro décadas (Scapens, 2006; Wickramasinghe e Alawattage,

2007). No período de 1920 até à década de 1980, a Contabilidade de Gestão foi acusada de subserviência à Contabilidade Financeira, dada a importância que esta última assumiu com o dinamismo do mercado de capitais nos



EUA nestas décadas, e a necessidade de as empresas divulgarem junto dos seus diversos *stakeholders* a sua situação económico-financeira (Johnson e Kaplan, 1991).

Depois da publicação de **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting** em 1987, por Johnson e Kaplan (1991), a comunidade científica é alertada para a falta de relevância da informação económica proporcionada para os gestores e para a necessidade da Contabilidade de Gestão se tornar um sistema de informação de maior utilidade. Porventura, em consequência das críticas colocadas à Contabilidade de Gestão, tem-se vindo a assistir, desde os finais da década de 1980 e até à actualidade, a um desenvolvimento ímpar de técnicas e ferramentas para apoiar processos de decisão nas empresas.

Abordagens como o *activity-based costing*, *the balanced scorecard*, *target costing* e *kaizen costing* são alguns dos muitos exemplos de técnicas que proliferam nos manuais de Contabilidade de Gestão internacionais. Em consequência desta proliferação de abordagens, a investigação em Contabilidade de Gestão tem vindo a crescer de forma significativa (Chua, 1986).

Este artigo propõe-se a analisar a evolução da investigação na Contabilidade de Gestão numa perspectiva internacional, bem como os paradigmas teóricos que se encontram subjacentes à sua condução. O artigo encontra-se estruturado da seguinte forma: na secção seguinte explica-se como nas décadas de 1950 e 1960 a investigação em Contabilidade de Gestão era, fundamentalmente, de cariz normativo e analítico; na secção que se segue, é descrita a evolução da investigação normativa para positivista e apresentadas algumas das críticas colocadas a estes tipos de investigação; o artigo prossegue com a caracterização da investigação dita «alternativa» e com a sistematiza-

ção dos tipos de investigação e paradigmas teóricos que presentemente são mais comuns a nível internacional em Contabilidade de Gestão; por fim, são apresentadas as conclusões e afirmada a importância de, no futuro, se proceder à triangulação teórica como forma de aproximar investigadores com perspectivas teóricas diferentes na área da Contabilidade.

A investigação normativa na Contabilidade de Gestão

A investigação na Contabilidade de Gestão teve as suas origens nas décadas de 1950 e 1960, com o aparecimento da ideia de que a informação gerada por esta deve ser útil para os gestores e para apoiar os seus processos de decisão. A frase «diferentes custos para diferentes propósitos», frequentemente citada neste período, reflecte bem esta preocupação (Ryan *et al.*, 2002; Oliveira *et al.*, 2008). Este tipo de investigação foi designado por investigação normativa (ou analítica).

A investigação normativa baseada na teoria económica neoclássica admitia como pressupostos que os decisores têm disponível, a custo zero e sem incerteza, toda a informação necessária para estruturarem totalmente qualquer problema e capacidade para gerarem a solução óptima que maximizasse os proveitos.

A função dos manuais de Contabilidade de Gestão era a de divulgarem os mais recentes desenvolvimentos verificados na investigação de forma a auxiliar os gestores a tomarem as melhores decisões. A investigação normativa baseada na teoria económica neoclássica admitia como pressupostos que os decisores têm disponível, a custo zero e sem incerteza, toda a informação necessária para estruturarem total-

Maria João Major

maria.joao.major@iscte.pt

PhD em Contabilidade de Gestão (Univ. de Manchester, Reino Unido). Professora Auxiliar de Contabilidade de Gestão da ISCTE Business School, Lisboa, Portugal, e Directora do Mestrado em Contabilidade.

PhD in Management Accounting (Univ. of Manchester, UK). Assistant Professor of Accounting Management ISCTE Business School, Lisbon, Portugal, and Director of the Masters in Accounting.

Doctorado en Contabilidad de Gestión (Univ. de Manchester, Reino Unido). Profesor Asistente de Contabilidad de Gestión ISCTE Business School, Lisboa, Portugal, y Directora de la Maestría en Contabilidad.

Recebido em Dezembro de 2008 e aceite em Março de 2009.
Received in December 2008 and accepted in March 2009.

mente qualquer problema e capacidade para gerarem a solução óptima que maximizasse os proveitos.

Alguns dos modelos de decisão desenvolvidos nesta altura (os quais são reflexo destes pressupostos) incluem a teoria «Custos-Volume-Resultados» (CVR), «curvas de aprendizagem» e «modelos de controlo de custos de stocks». A Contabilidade de Gestão é, neste período, descrita como «um conjunto de métodos e técnicas, as quais devem ser usadas na prática» para se chegar às melhores decisões (Ryan *et al.*, 2002, p. 72).

O desenvolvimento da investigação positivista

Contudo, a partir dos anos 1970, diversos investigadores alertam para o facto de existir um *gap* entre a teoria e a prática, ou, por outras palavras, um fosso entre o que é prescrito nos manuais e aquilo *que é feito* pelas empresas (Scapens, 1994; Berry e Otley, 2004). Embora nos manuais se recomende a adopção de técnicas complexas, na prática, segundo diversos estudos empíricos, os gestores recorrem a técnicas simples para apoiar processos de decisão (Scapens *et al.*, 2002; Burns *et al.*, 2002).

A investigação na Contabilidade na década de 1970 deixa, em resultado desta constatação, de estar preocupada com «aquilo que deve ser» e passa a centrar-se na explicação da realidade e na sua previsão (i.e., passa a debruçar-se sobre «aquilo que acontece ou irá acontecer»). Este tipo de investigação, designado por investigação positiva (ou empírica), popularizou-se na década de 1980, sendo ainda hoje muito popular entre os académicos das universidades mais conservadoras, em especial nos EUA (Berry e Otley, 2004; Wickramasinghe e Alawattage, 2007).

Ainda que alguns dos pressupostos inerentes à investigação normativa tivessem sido revistos pelos investigadores positivistas (como por exemplo, a questão da informação se encontrar disponível a custo zero e o pressuposto da certeza), os desenvolvimentos ocorridos foram feitos admitindo a racionalidade dos indivíduos e o objectivo de maximização da sua utilidade (Wickramasinghe e Alawattage, 2007; Hoque, 2006).

Os positivistas têm respondido às várias críticas que lhes têm sido colocadas afirmando que o realismo dos pressupostos é irrelevante numa abordagem teórica. A qualidade

da teoria, segundo estes, está dependente da sua capacidade para prever os fenómenos e de gerar hipóteses para serem posteriormente testadas (Ryan *et al.*, 2002; Hoque, 2006; Wickramasinghe e Alawattage, 2007).

A investigação positivista tem sido bem sucedida na predição do comportamento económico a nível agregado, mas foi confrontada com dificuldades na predição do comportamento individual.

Ao longo dos tempos, a investigação positivista tem sido bem sucedida na predição do comportamento económico a nível agregado, mas foi confrontada com dificuldades na predição do comportamento individual. Este aspecto é de extrema relevância se pensarmos que o objecto de estudo da Contabilidade de Gestão é, por excelência, o comportamento individual das empresas e dos indivíduos nas empresas.

A investigação positivista, ao basear-se na teoria económica neoclássica da empresa que está essencialmente orientada para os mercados, trata a empresa como uma caixa negra (Ryan *et al.*, 2002; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). A teoria positivista é incapaz de explicar o porquê de uma empresa adoptar uma determinada prática de Contabilidade, ou as razões que explicam o comportamento de um dado indivíduo. Estas limitações da teoria positivista levaram a que, nas últimas três décadas, diversos investigadores 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 (Hoque, 2006; Hopper, 2005).

A consciencialização das muitas limitações da investigação normativa e positivista conduziu ao aparecimento de investigação designada por «alternativa» (Ryan *et al.*, 2002; Hopper, 2005; Chua, 1986), a qual se desenvolveu tendo por base pressupostos bem mais próximos da realidade, assentes na ideia de que o ser humano tem racionalidade limitada e não busca a maximização da utilidade (Oliveira *et al.*, 2008; Major e Ribeiro, 2008).

Ainda na década de 1960, diversos investigadores procuraram estudar o impacto de variados tipos de informação gerada pela Contabilidade nos indivíduos. O desenvolvi-



mento de estudos de «Contabilidade Comportamental», os quais se baseiam na Ciência Comportamental e na Psicologia, iniciou-se neste período (e continuam ainda hoje), mas foi essencialmente na década de 1970 que estes mais se popularizaram.

Uma das áreas que mais atraiu a atenção da comunidade académica da Contabilidade de Gestão foi o estudo do impacto dos orçamentos e do processo de orçamentação nas pessoas. Os investigadores estavam preocupados em mostrar que a concepção do processo orçamental e o uso de orçamentos pode afectar o comportamento dos membros de uma organização, o seu nível de satisfação e ainda o seu desempenho individual e a *performance* da organização no seu conjunto (Ryan *et al.*, 2002; Hopper, 2005).

Argyris foi um dos investigadores que mais se destacou nesta área. Mais tarde, investigadores de Contabilidade de Gestão interessaram-se também em estudar o impacto das pessoas nos orçamentos. Segundo estes, as pessoas não são objectos passivos como anteriormente se admitia, susceptíveis de serem afectados passivamente pelo processo orçamental, bem como por diversos outros Sistemas de Gestão, mas principalmente agentes que são capazes de determinar a forma como os orçamentos funcionam numa organização.

Foi também na década de 1970 que se começou a explorar na Contabilidade de Gestão questões de natureza organizacional, assumindo a teoria da contingência um papel importante na investigação em Contabilidade de Gestão (Hopper, 2005; Wickramasinghe e Alawattage, 2007; Chapman, 1987). O objectivo desta abordagem era (e é, porque ainda hoje é defendida por variados académicos na Europa, Austrália e EUA) relacionar variáveis do meio envolvente das organizações com características das organizações, questões de natureza comportamental e práticas de Contabilidade de Gestão.

Basicamente, pretende-se com estes estudos obter relações genéricas que possam ser testadas num número significativo de organizações, com vista a se produzirem generalizações. Paralelamente a estes desenvolvimentos, foram introduzidos na investigação em Contabilidade de Gestão, contributos das Ciências Sociais, nomeadamente

dos trabalhos de diversos filósofos e sociólogos, tais como Giddens, Latour, Foucault, Habermas, Marx, etc. (Wickramasinghe e Alawattage, 2007; Hopper, 2005; Chua, 1986).

Apesar de, com o desenvolvimento da Contabilidade Comportamental e teoria da Contingência, a investigação em Contabilidade de Gestão ter sofrido um importante impulso, este foi conseguido à custa da abertura da investigação a novas áreas e assuntos. Metodologicamente, a «Contabilidade Comportamental» e a teoria da Contingência não representou, propriamente, qualquer tipo de mudança de paradigma (ver, contudo, Chenhall, 2003). Estas abordagens estavam essencialmente orientadas para a predição de tendências gerais, sendo incapazes de explicar como a Contabilidade de Gestão se desenvolve nas organizações (Ryan *et al.*, 2002; Wickramasinghe e Alawattage, 2007).

A investigação «alternativa» na Contabilidade de Gestão

Otley, na década de 1980 no Reino Unido, contribuiu para que a investigação em Contabilidade de Gestão sofresse novo «pulo» no seu desenvolvimento. Para este investigador, a investigação baseada na teoria organizacional sofria das mesmas limitações da investigação positivista: irrelevância dos seus resultados, dado o seu distanciamento da prática empresarial. Otley alerta a comunidade científica para a importância de se conduzirem estudos qualitativos baseados em estudos de caso e de se adoptar uma perspectiva interpretativista em substituição da perspectiva positivista (Ryan *et al.*, 2002; Hopper, 2005; Hopwood, 1983; Hopwood e Miller, 1994).

Scapens, igualmente, chama a atenção para o fosso (*gap*) entre a prática (realidade) e a teoria (manuais) (Scapens, 1994, 2006). Segundo este, só através de estudos profundos e longitudinais baseados em teorias interpretativistas e críticas, é possível melhorar o conhecimento sobre a realidade organizacional e práticas de Contabilidade adoptadas e eliminar o desfasamento entre a teoria e a prática.

Podemos afirmar que, presentemente, existem duas grandes orientações (tendências) na investigação a nível internacional na Contabilidade de Gestão. Por um lado, temos a investigação feita 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 investi-

gação positivista e adopta teorias de natureza social e organizacional para explicar as práticas observadas nas organizações; e por outro, temos a investigação realizada nos EUA, em especial nas universidades mais tradicionais e defensoras dos méritos da teoria económica neoclássica (Hopper, 2005).

Não são só os assuntos abordados diferentes, nestes dois grandes blocos que constituem a investigação nos EUA e Europa, como também são adoptadas metodologias opostas. Enquanto, metodologicamente, os investigadores norte-americanos tendem a realizar experiências laboratoriais e questionários nos seus estudos, os seus congéneres europeus preferem recorrer ao método de estudo de caso.

Não são só os assuntos abordados diferentes, nestes dois grandes blocos que constituem a investigação nos EUA e Europa, como também são adoptadas metodologias opostas. Enquanto, metodologicamente, os investigadores norte-americanos tendem a realizar experiências laboratoriais e questionários nos seus estudos, os seus congéneres europeus preferem recorrer ao método de estudo de caso (Berry e Otley, 2004; Hopper, 2005).

Se os investigadores 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 que permitam explicar holisticamente, e no contexto social, económico, político e cultural em que estão inseridas, as práticas de Contabilidade adoptadas (Hopwood, 1983; Ryan *et al.*, 2002; Major e Ribeiro, 2008).

Resultado desta oposição na forma e no que se investiga são as revistas científicas que foram criadas. Por um lado, temos os *journals* americanos (como por exemplo *Accounting Review*, *Journal of Accounting Research*, etc.), que só admitem publicações baseadas no paradigma positivista; e por outro, temos os *journals* europeus (tais como *Accounting, Organizations and Society* e *The European Accounting Review*), mas também australianos (por exemplo, *Accounting, Accoun-*

tability and Auditing Journal) que encorajam a investigação «alternativa», baseada em paradigmas interpretativistas e críticos.

Hopper e Powell (1985), baseados na estrutura de Burrell e Morgan (1979), resumiram o tipo de investigação em Contabilidade de Gestão a uma taxionomia baseada em dois eixos (ver Figura 1): no eixo horizontal, é representada a variedade dos pressupostos de natureza ontológica e epistemológica do investigador; e no eixo vertical, são representadas as assumpções sobre a natureza humana e a sua relação com a mudança social.

Figura 1
Paradigmas na investigação em contabilidade



Fonte: Hopper e Powell (1985, p. 432, adaptado)

Se o investigador perceber a realidade (perspectiva ontológica) como objectiva, externa à actividade humana e passível de ser totalmente reduzida a um conjunto de variáveis e admitir que o conhecimento sobre esta (perspectiva epistemológica) pode ser adquirido através do método científico experimental típico das Ciências Naturais, aproxima-se da extremidade direita do eixo (a qual representa a objectividade).

Em contrapartida, se o investigador entender a realidade como algo dependente da interacção humana, subjectiva e formada por valores resultantes da actividade de seres sociais, cujo conhecimento não é susceptível de ser quantificado e reduzido a variáveis matemáticas e de aplicação do método científico, encontra-se na extremidade esquerda deste eixo (subjectividade).

Por seu lado, e olhando agora ao eixo vertical desta taxionomia, se os investigadores estão interessados no estudo da



Contabilidade como força motriz de conflitos sociais e de desigualdade, com o objectivo de intervirem activamente na construção da sociedade, então, posicionam-se perto da parte superior do eixo vertical (a qual representa a mudança radical). Em oposição, se os investigadores estão essencialmente centrados no estudo do papel da Contabilidade na regulação e manutenção da ordem e estabilidade sociais, localizam-se na parte inferior do eixo vertical (regulação).

Da conjugação destas relações é possível identificarem-se três grandes tipos de paradigmas (e de linhas de investigação) (Hopper, 2005; Baxter e Chua, 2003):

- Paradigma (Investigação) Positivista (também designada por Funcionalista), o qual ainda hoje se assume como a investigação dominante; inclui abordagens baseadas nas teorias da Contingência, da Agência, Custos de Transacção, etc.;
- Paradigma (Investigação) Interpretativista, o qual inclui abordagens como a institucional (*Old Institutional Economics* e *New Institutional Sociology, Structuration Theory* de Giddens, etc.);
- Paradigma (Investigação) Crítica (que inclui o humanismo radical e o estruturalismo radical) – estão aqui incluídos estudos baseados em Foucault, Latour, Habermas e Marx.

A Contabilidade de Gestão é vista, diferentemente, à luz de cada um destes paradigmas (Baxter e Chua, 2003). Para os investigadores positivistas, a Contabilidade de Gestão tem como objectivo principal o de desenvolver ferramentas e técnicas que permitam a eficiente e efectiva gestão das organizações (Baxter e Chua, 2003). Já para os interpretativistas, a Contabilidade de Gestão visa essencialmente descrever, interpretar e teorizar aquilo que é observado nas práticas organizacionais (Hopwood e Miller, 1994; Baxter e Chua, 2003). No que se refere aos investigadores baseados no paradigma crítico, cabe à Contabilidade de Gestão o papel de destacar os problemas de natureza social no uso de técnicas e ferramentas (Baxter e Chua, 2003).

No Quadro (ver p. 49) apresentam-se sumariadas as principais características de cada um destes paradigmas. As dimensões usadas na comparação podem ser descritas como: objectivos organizacionais; *focus* da análise; imagem da realidade organizacional; estado da Contabilidade de Gestão; e contribuição da Contabilidade de Gestão.

Os objectivos das organizações para os investigadores positivistas são resultado de interesses convergentes entre os seus membros. Contudo, para os interpretativistas, os objectivos organizacionais são recursos simbólicos que guiam e legitimam as acções. Por sua vez, para os investigadores críticos, os objectivos das organizações são o resultado de negociações que visam legitimar interesses diferenciados.

Para os positivistas, a ênfase na análise são os indivíduos, subunidades e sistemas. Ao contrário, para os interpretativistas é a consciência humana que interessa considerarem nas suas análises. Para os críticos, são as interacções sociais e a subordinação institucionalizada (aceite) do trabalho que são destacadas.

Os objectivos das organizações para os investigadores positivistas são resultado de interesses convergentes entre os seus membros. Contudo, para os interpretativistas, os objectivos organizacionais são recursos simbólicos que guiam e legitimam as acções. Por sua vez, para os investigadores críticos, os objectivos das organizações são o resultado de negociações que visam legitimar interesses diferenciados.

No que respeita à dimensão da imagem da realidade organizacional, os investigadores positivistas entendem-na como resultado de comportamentos racionais e colaborativos. Já para os interpretativistas, a realidade organizacional é fruto de um sistema partilhado de significados. Finalmente, os investigadores críticos percebem as organizações como palco de actos de poder, dominação e resistência, resultantes do confronto entre grupos de indivíduos preocupados em controlar as acções e grupos subordinados.

A Contabilidade de Gestão é vista pelos investigadores positivistas como um subsistema de informação neutral que visa disponibilizar informação para se tomar decisão. Os interpretativistas já a descrevem como um projecto interpretativo sujeito a mudanças, de acordo com as interacções dos membros organizacionais. Os críticos, por seu lado, entendem-na como um processo em que certos actores organizacionais

negoceiam significados partilhados e sistemas de controlo que visam reforçar o modo dominante de produção.

O papel da investigação em Contabilidade de Gestão para os positivistas é, por consequência, o de reflectir com rigor e objectividade a realidade. Para os interpretativistas, esse papel é visto como o de fornecer explicações teóricas e sujeitas a subjectividade sobre as práticas de Contabilidade. Finalmente, os investigadores críticos entendem esse papel como sendo a criação de uma linguagem subjectiva a qual pode ser mudada intersubjectivamente.

Conclusões

Não existe, presentemente, em consequência de tudo o que foi referido anteriormente, uma única forma de fazer investigação na Contabilidade de Gestão.

Existirá, então, uma maneira «melhor» de fazer investigação na Contabilidade de Gestão? A resposta é não, na nossa perspectiva. Não existe uma forma melhor de fazer investigação nesta área.

É possível realizar-se investigação de elevada qualidade em Contabilidade de Gestão, adoptando-se o paradigma positivista, o interpretativista ou o crítico. Da mesma forma, pode também fazer-se investigação de má qualidade em qualquer destes tipos de investigação.

A escolha do tipo de investigação a seguir terá de ter uni-

camente em consideração quais os pressupostos ontológicos (visão da realidade) e epistemológicos (como adquirir conhecimento sobre o fenómeno em análise) do investigador.

É possível realizar-se investigação de elevada qualidade em Contabilidade de Gestão, adoptando-se o paradigma positivista, o interpretativista ou o crítico. Actualmente, uma das áreas mais promissoras na investigação é a de triangular teoricamente as diversas abordagens.

Actualmente, uma das áreas mais promissoras na investigação é a de triangular teoricamente as diversas abordagens (Hopper e Major, 2007; Hopper, 2005). A ideia de fundo é (e dado que nenhuma teoria por si só é perfeita, dado serem leituras com maior ou menor grau de sofisticação da realidade) a de eliminar as fraquezas/dificuldades de uma perspectiva teórica com base nos méritos de uma outra. Embora a triangulação teórica seja difícil, os resultados obtidos mostram que é um terreno fértil que merece maior atenção por parte dos investigadores.

Nas últimas décadas, a investigação conduzida nos EUA tem sido descrita pelos europeus (e também pelos próprios

Quadro Caracterização da investigação positivista, interpretativista e crítica

	Positivistas	Interpretativistas	Críticos
Objectivos organizacionais	Resultado interesses convergentes	Recursos simbólicos	Resultado negociações
Focus da análise	Indivíduos, sistemas e sub-unidades	Consciência humana	Interações sociais Subordinação
Imagem realidade	Resultado de comportamentos racionais	Fruto de um sistema partilhado de valores	Palco de actos de poder, dominação e resistência
Estado Contab. Gestão	Sub-sistema informação neutral	Projecto interpretativo	Processo de dominação
Contribuição Cont. Gestão	Reflectir com rigor e objectividade a realidade	Fornecer explicações teóricas	Criar linguagem subjectiva

Fonte: Wickramasinghe e Alawattage (2007, pp. 21-22, adaptado)



americanos) como «estéril» e «sem impacto». Esta situação, embora conhecida, tem-se mantido ao longo das últimas décadas, devido a diversas razões, das quais se destaca o conservadorismo das grandes universidades americanas. Têm sido, pois, na Europa, os maiores avanços na investigação em Contabilidade de Gestão, sendo a diversidade de temas e de ferramentas teóricas adoptadas reflexo desta situação. A triangulação teórica poderá ser uma forma de, no futuro, aproximar investigadores e perspectivas teóricas que aparentemente são antagónicas. ■

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.
- BERRY, A. J. e OTLEY, D. T. (2004), «Case-based research in accounting». In C. Humphrey e B. Lee (Eds.), **The Real Life Guide to Accounting Research**, Elsevier, Oxford, Reino Unido.
- BURNS, J.; EZZAMEL, M. e SCAPENS, R. W. (2002), **The Challenge of Management Accounting Change: Behavioral and Cultural Aspects of Change Management**. CIMA, Londres, Reino Unido.
- BURRELL, G. e MORGAN, G. (1979), **Sociological Paradigms and Organizational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life**. Heinemann Educational, London.
- CHAPMAN, C. S. (1997), «Reflections on a contingent view of accounting». *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 189-205.
- CHENHALL, R. H. (2003), «Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future». *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), pp. 127-168.
- CHUA, W. F. (1986), «Radical developments in accounting thought». *Accounting Review*, 61(4), pp. 601-632.
- HOQUE, Z. (2006), «Introduction». In Z. Hoque (2006), **Methodological Issues in Accounting Research**, Spiramus, Londres, Reino Unido, pp. 1-5.
- HOPPER, T. e POWELL, A. (1985), «Making sense of research into the organizations and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions». *Journal of Management Studies*, 22(5), pp. 429-465.
- HOPPER, T. (2005), «Management accounting theory in Europe: thirty years hard labour». Apresentado na Sessão Plenária, *European Accounting Association 2005 Congress*, Gothenburg 18-20 Maio 2005.
- HOPPER, T. e MAJOR, M. (2007), «Extending institutional analysis through theoretical triangulation: regulation and activity-based costing in Portuguese telecommunications». *The European Accounting Review*, vol. 16(1), pp. 59-97.
- 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 University Press, Cambridge, EUA.
- JOHNSON, H. T. e KAPLAN, R. S. (1991), **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**. 2.ª Ed., Harvard Business School Press, Boston, EUA.
- MAJOR, M. J. e RIBEIRO, J. (2008), «A teoria institucional na investigação em Contabilidade». In M. J. Major e R. Vieira (Eds.), **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**, Escolar Editora, Lisboa, Portugal, pp. 35-59.
- OLIVEIRA, J.; PEREIRA, S. e RIBEIRO, J. (2008), «Investigação em Contabilidade de Gestão». In M. J. Major e R. Vieira (Eds.), **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**, Escolar Editora, Lisboa, Portugal, pp. 63-88.
- RYAN, B.; SCAPENS, R. W. e THEOBALD, M. (2002), **Research Method and Methodology in Finance and Accounting**. 2.ª Ed., Thomson, Londres, Reino Unido.
- SCAPENS, R. (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. (2006), «Understanding management accounting practices: a personal journey». *The British Accounting Review*, 38, pp. 1-30.
- SCAPENS, R. W.; EZZAMEL, M.; BURNS, J. e BALDWINSDOTTIR, G. (2002), **The Future Direction of UK Management Accounting Practices**. CIMA, Londres, Reino Unido.
- WICKRAMASINGHE, D. e ALAWATTAGE, C. (2007), **Management Accounting Change: Approaches and Perspectives**. Routledge, Oxford, Reino Unido.