



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337  
Blumenau, v. 11, n. 1, p. 47-68, jan./mar., 2015

doi:10.4270/ruc.2015103

Disponível em [www.furb.br/universocontabil](http://www.furb.br/universocontabil)



## **A PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL NO BRASIL: DESENVOLVIMENTO, DIFICULDADES E OPORTUNIDADES<sup>1</sup>**

### **MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH IN BRAZIL: DEVELOPMENT, CHALLENGES AND OPPORTUNITIES**

### **LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN BRASIL: DESARROLLO, DIFICULTADES, Y OPORTUNIDADES**

#### **Fábio Frezatti**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professor do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP  
Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 - FEA 3 - Sala 232 - Butantã  
CEP: 05508-900 - São Paulo - SP  
E-mail: [frezatti@usp.br](mailto:frezatti@usp.br)  
Telefone: (11) 3091-5820 r.157

#### **Andson Braga de Aguiar**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professor do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP  
Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 - FEA - Butantã  
CEP: 05508-900 - São Paulo - SP  
E-mail: [abraga@usp.br](mailto:abraga@usp.br)  
Telefone: (11) 3091-5820 r.156

#### **Cláudio de Araujo Wanderley**

PhD in Management Accounting – The University of Sheffield  
Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFPE  
Endereço: Av. dos Funcionários, s/n – 1º Andar – Sala E6-1  
CEP: 50.740-580 – Recife - PE  
E-mail: [claudio.wanderley@ufpe.br](mailto:claudio.wanderley@ufpe.br)  
Telefone: (81) 2126-8911

#### **Ricardo Malagueño**

PhD in Management Sciences - ESADE Business School  
Professor na University of Essex, Essex Business School  
Endereço: Wivenhoe Park, Colchester, CO4 3SQ, Inglaterra  
E-mail: [rmalag@essex.ac.uk](mailto:rmalag@essex.ac.uk)  
Telefone: +44 1206 874108

<sup>1</sup> Artigo recebido em 04.07.2014. Recomendado para publicação em 31.12.2014 por Ilse Maria Beuren. Publicado em 31.03.2015. Organização responsável pelo periódico: FURB.

**RESUMO**

O desenvolvimento da contabilidade gerencial no Brasil passa por estímulos e momentos de inércia ao longo do tempo. A convergência de normas, o desenvolvimento do *International Financial Reporting Standards* (IFRS), por exemplo, têm provocado, ao mesmo tempo, confluência no desenvolvimento de pesquisas e uma oportunidade de olhar para o ambiente de pesquisa de maneira contemporânea. A defasagem entre contribuições teóricas e aplicações nas organizações tem levantado questionamentos quanto à efetividade da área no ambiente empresarial. Estimulando a discussão, em outubro de 2013, pesquisadores brasileiros da área de contabilidade gerencial se reuniram no I Encontro de Docentes de Contabilidade Gerencial/Controle Gerencial promovido pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP) para discutir o desenvolvimento desta área no país. Depois de uma manhã de apresentações e intensa discussão, vários temas foram abordados como, por exemplo, o *status quo* da área de contabilidade gerencial, as dificuldades para o desenvolvimento e possíveis oportunidades para o futuro. Este artigo, além da síntese das apresentações, proporciona continuidade às discussões deste encontro e, conseqüentemente, pretende contribuir para o melhor entendimento do cenário atual com o objetivo de traçar propostas a partir de novos enfoques e perspectivas que se apresentam como tendência para o desenvolvimento da contabilidade gerencial.

**Palavras-chave:** Pesquisa; Contabilidade gerencial; Brasil; Controle gerencial.

**ABSTRACT**

*The development of management accounting in Brazil goes through moments of change and inertia over time. The convergence of norms and the development of IFRS (International Financial Reporting Standards) for instance, have provoked at the same time, confluence into the development of research and the opportunity to observe the research environment in a contemporaneous fashion. The gap between theoretical contributions and organizational practice has raised questions about the usefulness of the research field to the business environment. In order to stimulate discussions, in October 2013, management accounting researchers met at the I Meeting of Management Accounting Researchers hosted by Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo (FEA-USP) in Brazil to discuss the development of this research area in the country. After one morning of presentations and intense discussion, several themes were debated. For instance, debates revolved around themes, such as, the status quo of the field, the challenges for its development, and potential future opportunities. In this article, besides presenting a synthesis of the themes addressed during the event, we aim to encourage a continuity of the discussions of this meeting, and consequently we intend to contribute to a better understanding of the current scenario of the field. More specifically, our objective is to introduce proposals from different perspectives that could foster the development of management accounting in Brazil.*

**Keywords:** Research; Management accounting; Brazil; Management control.

**RESUMEN**

*El desarrollo de la contabilidad de gestión en Brasil pasa por cambios y momentos de inercia a lo largo del tiempo. La convergencia de normas y el desarrollo del IFRS (International Financial Reporting Standards) por ejemplo, han provocado, al mismo tiempo, confluencia en el desarrollo de la investigación y una oportunidad de observar el ambiente de investigación de manera contemporánea. La discrepancia entre contribuciones teóricas y aplicaciones en las empresas ha levantado cuestionamientos respecto a la efectividad del área en un ambiente empresarial. Con el objetivo de estimular la discusión, en octubre del 2013, investigadores del*

*área de contabilidad de gestión se reunieron en el I Encuentro de Académicos en Contabilidad de Gestión y Control Gerencial promovido por Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo (FEA-USP) en Brasil para discutir el desarrollo del área en el país. Después de una mañana de presentaciones e intensa discusión, varios temas se discutieron como, por ejemplo, el status quo del área de contabilidad de gestión, las dificultades para su desarrollo, y posibles oportunidades para el futuro. Este artículo, además de una síntesis de las presentaciones del encuentro, proporciona continuidad a las discusiones del encuentro, y consecuentemente busca contribuir para el mejor entendimiento del escenario actual con el objetivo de enseñar propuestas a partir de nuevos enfoques y perspectivas que se presentan como tendencias para el desarrollo de la contabilidad de gestión.*

**Palabras clave:** *Investigación; Contabilidad de gestión; Brasil; Control de gestión.*

## 1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da contabilidade gerencial tem sido algo estudado de várias maneiras em diferentes enfoques. Uma das abordagens disponíveis leva em conta que as mudanças ocorridas decorreram das pressões do mundo dos negócios, que ocasionaram diferentes problemas e, em decorrência, novas perspectivas ontológicas e epistemológicas foram incorporadas às pesquisas (NAPIER, 2006).

Um fator importante a ser considerado é que ela, a contabilidade gerencial, nasce de uma forte demanda dos práticos, o que proporciona um perfil de pragmatismo nos seus momentos iniciais e proporciona uma forte percepção de que a contabilidade gerencial tem uma trajetória fortemente impulsionada por fatores externos à organização (HOPWOOD, 1976).

No caso brasileiro, tivemos um crescimento do conhecimento muito parecido com o que aconteceu no ambiente americano, onde os trabalhos focando custos foram predominantes, catalisando energias e interesses dos pesquisadores. Paulatinamente, com o passar do tempo, a visão de controladoria e de controle gerencial trouxe relevantes perspectivas ao processo de gestão, tanto no ambiente acadêmico como no pragmatismo do ambiente empresarial. No que se refere ao convívio com a contabilidade societária, principalmente a partir de 2007, enorme impacto tem sido sentido no ambiente empresarial dada a relevância dos estudos que a convergência de normas trouxe, alcançando as organizações como um todo.

Este artigo tem por objetivo discutir o tema contabilidade gerencial sob várias óticas, que são a ótica evolutiva, ótica das dificuldades e desafios, e ótica das oportunidades e perspectivas. Esse foi o pano de fundo do evento ocorrido em 2013, misto presencial e *on line*, promovido pela FEA-USP, para discutir a área com pesquisadores de outros centros. A iniciativa surgiu com a demanda de ter uma oportunidade extracongressos para refletir e se posicionar sobre os temas. Foram escolhidos três pesquisadores da área e foram oferecidas apresentações que proporcionaram uma visão da área por parte de cada um deles, debatidas com o público presencial e com o público *on line*. Andson Braga de Aguiar foi o responsável pela condução do primeiro tema, Cláudio Wanderley trouxe a perspectiva do segundo e Ricardo Malagueño apresentou a terceira perspectiva. O evento mostrou-se relevante e nova edição está sendo organizada para 2015.

Dessa maneira, tendo em vista a ambição de tratar o tema de maneira relativamente abrangente, retratando o que foi apresentado e incluindo os frutos do debate, três questões são aqui colocadas: (i) *O que está acontecendo com a contabilidade gerencial no Brasil?* (ii) *Quais as maiores dificuldades para o desenvolvimento da área (contabilidade gerencial/controlado gerencial)?* e (iii) *Que novas oportunidades temos, ou estão surgindo, ou poderiam ser antecipadas na área de contabilidade gerencial?*

As três questões serão tratadas a partir de uma abordagem ensaística na qual referenciais e análise crítica se complementam.

## **2 O QUE ESTÁ ACONTECENDO COM A CONTABILIDADE GERENCIAL NO BRASIL?**

A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, assim como, de maneira generalizada, a pesquisa brasileira em contabilidade, é relativamente recente, se considerarmos o fato de que o primeiro programa de pós-graduação em contabilidade foi criado apenas na década de 1970 pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Parece natural, portanto, que essa pesquisa ainda esteja procurando definir uma identidade e esteja buscando ampliar o seu escopo, em termos de métodos de pesquisa, temas de pesquisa e perspectivas teóricas (na seção 3 discutimos o caráter recente da pesquisa em contabilidade gerencial).

Também parece ser natural que, nessa busca de identidade e de ampliação do escopo, os pesquisadores brasileiros tenham definido alguns parâmetros de comparação para estabelecer os níveis de rigor científico, de qualidade e de impacto das pesquisas em contabilidade gerencial; nesse sentido, surgem, como candidatos prioritários para atuar como parâmetros de comparação, os centros de pesquisa localizados na Europa, nos Estados Unidos e Oceania, reconhecidos pela excelência das pesquisas e, conseqüentemente, pela influência no pensamento sobre o que é contabilidade gerencial.

O propósito desta seção não é desenvolver uma análise histórica sobre a evolução da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, nem tampouco desenvolver uma análise histórica sobre a evolução do significado de contabilidade gerencial e da pesquisa em contabilidade gerencial, de modo mais amplo. Estudos anteriores têm desenvolvido retrospectivas históricas sobre o desenvolvimento da contabilidade no Brasil (PELEIAS; BACCI, 2004) e sobre o desenvolvimento do campo de pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil (CRUZ et al., 2010).

O propósito desta seção é mais pontual, embora não menos importante, de procurar discutir o que se entende por contabilidade gerencial no Brasil. Enquanto poderíamos buscar esse entendimento a partir da coleta de dados primários, por meio de entrevistas com os pesquisadores da área, a opção feita aqui foi a de coletar dados secundários, por meio de uma análise dos artigos científicos publicados na seção de contabilidade gerencial dos dois principais congressos brasileiros em contabilidade, a saber, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT). Uma vez que a questão é a discussão sobre o que se entende por contabilidade gerencial 'hoje' no Brasil, a análise está restrita aos eventos científicos ocorridos em 2013.

Objetivando ter um parâmetro de comparação, esta seção analisa ainda artigos científicos publicados em dois dos principais eventos científicos internacionais específicos sobre contabilidade gerencial, sendo que um deles ocorre a cada dois anos na Europa (*Conference on New Directions in Management Accounting*) e o outro ocorre anualmente nos Estados Unidos (*Management Accounting Section Midyear Meeting*). De modo semelhante, a análise está restrita aos eventos científicos ocorridos em 2012, no caso do evento europeu, e 2013, para o evento norte-americano.

A análise considera os principais métodos de pesquisa e os principais temas de pesquisa explorados pelos artigos científicos publicados em cada um desses quatro eventos. Inicialmente, é tratado o caso brasileiro, com base nos dois eventos científicos mencionados. Na sequência, destaca-se o perfil de métodos e de temas de pesquisa dos dois eventos internacionais. Por fim, faz-se uma breve reflexão sobre os principais pontos identificados durante a análise.

## 2.1 A Pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil

No Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2013, foram identificados oito artigos científicos na seção de contabilidade gerencial, de um total de 43 artigos apresentados (19%). Em termos de métodos de pesquisa, a Tabela 1 permite observar que quatro artigos (50%) utilizam abordagens quantitativas, sendo que três coletam dados secundários por meio de estudos de arquivo e um realiza coleta de dados primários por meio de levantamento. Os demais quatro estudos dividem-se igualmente entre aqueles que adotam uma abordagem qualitativa por meio de análise de conteúdo e aqueles que representam ensaios teóricos e, portanto, não são empíricos.

Ao considerarmos o Congresso ANPCONT de 2013, é possível identificar 28 artigos científicos na seção de contabilidade gerencial, de um total de 100 artigos apresentados (28%). Uma vez mais, o emprego de abordagens quantitativas (79%) predomina em comparação ao de abordagens qualitativas (21%), conforme pode ser percebido na Tabela 1. Mais especificamente, percebe-se que, dos 22 artigos científicos que empregam abordagens quantitativas, 14 utilizam coleta primária de dados por meio de levantamentos. Destaca-se ainda um número razoável de estudos de arquivo, com sete artigos, no âmbito das abordagens quantitativas. Complementando os estudos com abordagem quantitativa, tem-se um artigo que adota a metodologia de experimento. No âmbito dos artigos científicos que empregam uma abordagem qualitativa, é predominante a coleta primária de dados por meio de estudos de caso, representando cinco dos seis estudos sob essa abordagem.

Considerados em conjunto, o que esses resultados sugerem é uma predominância de estudos quantitativos na pesquisa em contabilidade gerencial, especificamente por meio de levantamentos. Adicionalmente, quando se observa a dimensão qualitativa, o emprego de estudos de caso tem sido o mais utilizado por pesquisadores em contabilidade gerencial. A predominância desses dois métodos está em consonância com o identificado por Nascimento, Junqueira e Martins (2010) que constataram esses dois métodos como os mais comuns nos principais eventos acadêmicos da área de contabilidade (incluindo o Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - EnANPAD), no período de 2005-2008. Ao considerar o ano de 2013, tais indicativos parecem significar que os estudos de pesquisadores brasileiros na área de contabilidade gerencial são predominantemente quantitativos, muito embora restritos principalmente a uma das possibilidades metodológicas no âmbito quantitativo, deixando de lado outras abordagens que poderiam ser também mais utilizadas nesse âmbito, tais como estudos analíticos, estudos de arquivo e experimentos.

**Tabela 1 - Métodos de pesquisa em Contabilidade Gerencial – Congresso USP de Controladoria e Contabilidade 2013 e Congresso ANPCONT**

Métodos de Pesquisa	Congresso USP		Congresso ANPCONT	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Qualitativos	2	25%	6	21%
Quantitativos	4	50%	22	79%
Não empíricos	2	25%	0	-
Total	8	100%	28	100%

Partindo agora para os temas de pesquisa, a Tabela 2 indica que os artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, em 2013, oferecem uma sinalização de que o entendimento do que seja contabilidade gerencial no Brasil é, no mínimo, confuso. Enquanto é possível observar temas tradicionais da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, tal como custos, e mesmo outros não tão tradicionais, tal como avaliação de desempenho, uma miríade de outros temas aparentemente não diretamente relacionados à

pesquisa em contabilidade gerencial predomina dentre os artigos científicos publicados no referido evento, em 2013.

**Tabela 2 - Temas de pesquisa em Contabilidade Gerencial – Congresso USP de Controladoria e Contabilidade 2013 e Congresso ANPCONT**

Temas de Pesquisa	Congresso USP		Congresso ANPCONT	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Custos	1	13%	2	7%
Orçamento	0	-	5	18%
Orçamento de Capital	0	-	3	11%
Controle Gerencial	0	-	5	18%
Avaliação de Desempenho	1	13%	2	7%
Remuneração	0	-	3	11%
Outros				
Instrumentos Financeiros	2	25%	0	-
Governança Corporativa	2	25%	0	-
Contabilidade Ambiental	1	13%	1	4%
Valor Justo	1	13%	0	-
Gestão Tributária	0	-	2	7%
Gestão Pública	0	-	1	4%
Comprometimento Organizacional	0	-	1	4%
Gestão do Conhecimento	0	-	1	4%
Avaliação de Ativos Intangíveis	0	-	1	4%
Redes de Cooperação	0	-	1	4%
<b>Total</b>	<b>8</b>	<b>100%</b>	<b>28</b>	<b>100%</b>

Os artigos científicos publicados no Congresso ANPCONT, em 2013, parecem sugerir uma figura menos difusa do que está acontecendo com a pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil. A Tabela 2 indica que dois temas se destacam: orçamento (5) e controle gerencial (5). O primeiro representa tema tradicional na pesquisa em contabilidade no mundo, ainda hoje de grande relevância. O tema de controle gerencial evoluiu nas últimas décadas sob a influência de autores, como Anthony (1965), Merchant (1997) e Otley (1999). Destaca-se ainda o tema de incentivos, incluindo avaliação de desempenho (2) e remuneração (3). No que se refere ao tema de remuneração, a disponibilização de dados sobre remuneração dos principais gestores pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) tem oferecido novas oportunidades de pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil. Por fim, três estudos exploram o tema de orçamento de capital e apenas dois abordam o tema de contabilidade de custos. Além dos temas mencionados, também é possível a identificação de uma variedade de outros temas pesquisados no Congresso ANPCONT, 2013.

## 2.2 A Pesquisa em Contabilidade Gerencial fora do Brasil

Ao considerarmos um dos principais eventos científicos específicos da área de contabilidade gerencial que ocorre a cada dois anos na Europa, o *Conference on New Directions in Management Accounting*, é possível observar na Tabela 3 que, dos 63 artigos científicos apresentados nesse evento, quase metade (49%) emprega uma abordagem qualitativa. Isso se explica pelo tipo de problema que a escola anglo-saxã europeia privilegia, o que proporciona oportunidades de tratamento por uma ontologia mais à esquerda da matriz de Burrell e Morgan (1979), tratando problemas gerenciais pelas óticas interpretativista, estruturalista, pós-estruturalista e de teoria crítica.

De maneira mais específica, a análise dos artigos publicados nesse evento indica uma preferência pelo método do estudo de caso, sendo representativos aqueles estudos que incluem

multicasos. Abordagem quantitativa é usada por 38% dos estudos apresentados no *Conference on New Directions in Management Accounting*, 2012. Especificamente, dos 24 estudos que empregam essa abordagem, mais da metade (14) coleta dados primários por meio de levantamentos. Destaca-se ainda que cinco estudos empregam a abordagem experimental e três coletam dados de arquivo. O restante dos artigos pode ser classificado como teóricos ou não empíricos, incluindo desde estudos analíticos (2) até estudos de revisão (3). Essa é uma diferença relevante em relação aos eventos nacionais onde os artigos teóricos não são bem vindos e nem existe espaço para eles.

Movendo-se para o *Management Accounting Section Midyear Meeting*, de 2013, a Tabela 3 indica que há uma evidente inversão na relação entre estudos que empregam abordagens quantitativas *versus* qualitativas, em comparação ao evento europeu. Dos 78 artigos científicos, tem-se que 86% adotam uma abordagem quantitativa. Também pode-se perceber evidente diferença de perfil no âmbito da abordagem quantitativa, quando se compara o evento europeu com o norte-americano, uma vez que, dos 67 estudos que empregam essa abordagem, maior ênfase é dada a estudos de arquivo (32), seguido por experimentos (23). Apenas 10 estudos quantitativos coletam dados primários por meio de levantamentos. A predominância de estudos de arquivo pode ser explicada pelas bases de dados mantidas por universidades e outras organizações de pesquisa norte-americanas, como o Compustat®. Vale a pena destacar a existência de um estudo seguindo uma abordagem de neuropesquisa, que representa uma abordagem ainda pouco explorada na pesquisa em contabilidade gerencial. Apenas três estudos empregam uma abordagem qualitativa, sendo que, em todos os casos, utiliza-se a abordagem do estudo de caso. Os demais oito estudos publicados nesse evento são estudos analítico-teóricos, normalmente mais associados com os estudos quantitativos do que com os qualitativos.

**Tabela 3 - Métodos de pesquisa em Contabilidade Gerencial – *New Directions in Management Accounting* 2012 e *Management Accounting Section Midyear Meeting*, de 2013**

Métodos de Pesquisa	<i>New Directions</i>		<i>MAS Section</i>	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Qualitativos	31	49%	3	4%
Quantitativos	24	38%	67	86%
Não empíricos	8	13%	8	10%
Total	63	100%	78	100%

Em síntese, enquanto o evento europeu sugere uma predominância de estudos qualitativos, com o emprego do estudo de caso, seguido de perto por levantamentos, como principal abordagem quantitativa, o evento norte-americano apresenta a abordagem quantitativa como a principal e preponderante abordagem de pesquisa, com ênfase ao uso de dados de arquivo e estudos experimentais, ao invés de levantamentos, com apenas uma pequena quantidade de estudos com uma abordagem qualitativa.

Diferenças de perfil entre o evento europeu e o norte-americano também podem ser percebidas ao se examinar a Tabela 4 que apresenta os temas de pesquisa dos estudos publicados nesses dois eventos. No *Conference on New Directions in Management Accounting*, percebe-se que o tema de controle gerencial é o mais pesquisado (17), seguido pelo tema de incentivos (13) e por estudos sobre contabilidade de custos (10). No que se refere ao tema de controle gerencial, merece ênfase a discussão sobre formas alternativas de controle, especificamente, o modelo conceitual de Adler e Borys (1996) que sugere dois principais tipos de controle: o capacitador (*enabling*) e o coercivo (*coercive*). O tema de incentivos tem predominância de estudos sobre avaliação de desempenho (9), com os demais examinando o

tema de remuneração (4). O tema de orçamento aparece apenas com cinco estudos. O tema de custos inclui como principal destaque estudos sobre gestão interorganizacional de custos. Diversos outros temas são explorados nos artigos publicados no evento europeu.

Considerando o *Management Accounting Section Midyear Meeting*, tem-se a predominância do tema de incentivos (43), quase que igualmente dividido entre avaliação de desempenho (21) e remuneração (22). O segundo tema mais pesquisado é contabilidade de custos, com destaque para o tema de *cost stickness*, que representa uma resposta assimétrica dos custos, uma vez que as mudanças nos custos quando as vendas aumentam é diferente de quando as vendas diminuem (BALAKRISHNAN; LABRO; SODERSTROM, 2011). Tem-se ainda que os temas de orçamento (7) e controle gerencial (6) são relativamente menos explorados nesse evento. Por fim, outros temas são explorados no evento norte-americano. É provável que o ambiente americano, com forte *drive* da bolsa de valores, traga impacto na definição do que é relevante e sobre como tratar essa relevância em termos de ontologias e mesmo metodologias. Decorre disso a preferência por dados públicos e disponibilizados por bases de dados, bem como a perspectiva quantitativa e preponderantemente funcionalista.

**Tabela 4 - Temas de pesquisa em Contabilidade Gerencial –*New Directions in Management Accounting 2012 e Management Accounting Section Midyear Meeting de 2013***

Temas de Pesquisa	<i>New Directions</i>		<i>MAS Section</i>	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Custos	10	16%	11	14%
Orçamento	5	8%	7	9%
Orçamento de Capital	0	-	0	-
Controle Gerencial	17	14%	6	27%
Avaliação de Desempenho	9	27%	21	8%
Remuneração	4	6%	22	28%
Outros				
Gestão Pública	3	5%	0	-
Inovação	3	5%	0	-
Gerenciamento de Resultados	2	3%	2	3%
Auditoria	1	2%	1	1%
Gestão do Conhecimento	1	2%	0	-
Contabilidade Gerencial Estratégica	1	2%	0	-
Julgamento e Tomada de Decisão	1	2%	0	-
Gestão de Risco	1	2%	3	4%
Sistemas Integrados (ERP)	1	2%	0	-
Accountability	1	2%	0	-
Preços de Transferência	0	-	1	1%
Decisões de Investimento	0	-	2	3%
Conservadorismo	0	-	1	1%
Demais	3	5%	1	1%
Total	63	100%	73	100%

Tomando em conjunto, percebe-se que, enquanto o tema de controle gerencial predomina no evento europeu, seguido do tema de incentivos, no evento norte-americano predominam estudos sobre incentivos e, pode-se dizer, o tema de controle gerencial aparece apenas marginalmente. No caso europeu, essa ênfase pode decorrer de um foco em teorias organizacionais com base sociológica, enquanto que, no caso norte-americano, parece sugerir a predominância de teorias econômicas, com destaque para a teoria de agência e teorias baseadas em psicologia.

No sentido comparativo, percebe-se que os eventos brasileiros recebem influência dos dois polos acadêmicos, mas vale a pena enfatizar que, no que se refere a metodologias, a



abordagem quantitativa é preponderante e pode-se questionar o que isso tem a ver com a capacidade de se voltar para solução de problemas que não sejam possíveis de ser resolvidos a partir dessa abordagem.

### **2.3 Algumas reflexões**

A análise desenvolvida nos dois subtópicos anteriores, ainda que apresentando limitações, permite uma breve reflexão sobre o entendimento do que seja contabilidade gerencial no Brasil. Percebe-se que há uma predominância de estudos quantitativos, principalmente de levantamentos, e de estudos de caso. Esses indicativos podem sugerir duas interpretações, pelo menos. De um lado, a interpretação de que há um perfil bem definido de pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, composto por dois principais grupos de pesquisadores, não necessariamente excludentes. De outro lado, a interpretação de que há falta de treinamento nos Programas de Pós-Graduação em Contabilidade no Brasil, capazes de habilitar os pesquisadores da área no uso de outros métodos de pesquisa, além de levantamentos e estudos de caso. Essa segunda interpretação se torna mais plausível quando se considera que, mesmo no âmbito dos dois métodos mais utilizados, percebem-se limitações em suas aplicações, tal como um artigo que se caracteriza como levantamento tendo apenas seis respondentes.

No que se refere aos temas de pesquisa, percebe-se a predominância de um tema tradicional (orçamento) e outro bastante influente na Europa (controle gerencial), enquanto que o principal tema de pesquisa no evento norte-americano aparece apenas marginalmente dentre as pesquisas em contabilidade gerencial realizadas no Brasil, considerando os dois eventos examinados no ano de 2013. Esse resultado pode significar que o entendimento do que seja contabilidade gerencial esteja restrito até os temas de controle gerencial e orçamento, além dos temas de contabilidade de custos. Sob essa perspectiva, temas de incentivos, incluindo avaliação de desempenho e remuneração, seriam ainda pouco percebidos como parte do escopo de pesquisa em contabilidade gerencial. Tal situação poderia ser explicada pela análise de currículos de graduação, e mesmo de pós-graduação, em contabilidade, em que temas como contabilidade de custos, orçamento, controle gerencial e/ou controladoria são mais comuns do que temas como incentivos.

Em síntese, o entendimento do que seja contabilidade gerencial no Brasil parece, de um lado, restrito, seja em termos de métodos de pesquisa, seja em termos de temas de pesquisa, e de outro lado, difuso, ao ser considerada a existência de diversos outros temas, alguns dos quais não apresentando aparente e direta relação com contabilidade gerencial.

## **3 QUAIS AS MAIORES DIFICULDADES PARA O DESENVOLVIMENTO DA ÁREA (CONTABILIDADE GERENCIAL/CONTROLE GERENCIAL)?**

A segunda pergunta proposta neste artigo versa sobre as dificuldades no desenvolvimento para a área de contabilidade gerencial. Ao tentar responder essa pergunta tão abrangente, focamos em seis pontos que julgamos ser de grande relevância para a área, a saber: (1) a pesquisa em contabilidade gerencial é recente; (2) o dilema da qualidade vs. quantidade; (3) falta de pluralismo da pesquisa; (4) relevância prática da pesquisa; (5) o problema da inovação; e (6) recursos para pesquisa e parcerias.

### **3.1 A pesquisa em Contabilidade Gerencial é recente**

O campo de pesquisa em contabilidade gerencial tem se expandido no Brasil, especialmente nos últimos anos, com o surgimento de novos programas de pós-graduação e o aumento do número de eventos e revistas científicas dedicadas a questões relacionadas à contabilidade. Porém, esse crescimento é recente e ainda estamos desenvolvendo a “cultura” da pesquisa e a visão do pesquisador como profissão e uma das principais atribuições de um

professor universitário. A pesquisa é um processo de aprendizado que demanda tempo para a criação de ambiente de discussões e troca de conhecimentos com grau elevado, que já se observa em países com longa tradição de pesquisa na área de contabilidade gerencial como, por exemplo, o Reino Unido e países escandinavos.

Apesar de a pesquisa em contabilidade gerencial ser global, não se pode negar que o ambiente local tem grande influência na geração de pesquisas e criação de sinergia entre os pesquisadores para o desenvolvimento da área e geração de pesquisas de alto impacto. No contexto brasileiro, ainda não atingimos esse ambiente e sinergia que existem em outros países com mais tradição em pesquisa. A inserção nos grupos de pesquisas globais ainda é incipiente e localizada, sendo algo a perseguir e que trará grande impacto sobre a qualidade e mesmo quantidade de pesquisas.

Outro fator que evidencia essa nossa pouca tradição em pesquisa em contabilidade e, em particular, na contabilidade gerencial é o pouco número de doutores na área. Lunkes et al. (2013) apontam que, nos anos de 2008, 2009 e 2010, a média de doutores formados na área em todo país foi de 12 doutores/ano. Esse número é muito pequeno para um país do tamanho e população do Brasil. Por exemplo, só a universidade Alemã WHU (*Otto Beisheim School of Management*) apresenta uma média de doutores formados na área de contabilidade gerencial, entre 2011 e 2012, de 14 doutores/ano (IMC, 2011, 2012). Esse simples exemplo demonstra a necessidade de formação de mais doutores, pois uma única universidade na Alemanha forma mais doutores em contabilidade gerencial do que o Brasil inteiro.

A pesquisa em contabilidade gerencial ser recente no Brasil traz dificuldades, mas também grandes oportunidades, o que precisamos é tentar desenvolver maior massa crítica em nossa área visando a uma rápida e forte sinergia entre os pares, pois acreditamos que o meio é um grande facilitador do desenvolvimento científico de qualquer área de conhecimento. Quem já participou de conferências ou teve oportunidade de interagir com grupos de pesquisadores internacionais conhece bem que esse ambiente de pesquisa voltada para qualidade e inovação é um catalisador e motivador para o desenvolvimento pessoal e profissional do pesquisador. Os pesquisadores brasileiros precisam de um ambiente semelhante para desenvolver suas pesquisas com impacto necessário para prática e comunidade científica (na seção 4 discutimos em detalhes o conceito de impacto e oportunidades para pesquisa em contabilidade).

### **3.2 O dilema qualidade vs. quantidade**

A academia de forma geral depara-se com um dilema do “*Publish or Perish*”, no qual se estabelece que o sucesso do pesquisador é pautado por sua capacidade de gerar publicações científicas, especialmente, em revistas acadêmicas. O publicar é parte natural do trabalho de um pesquisador, pois é a forma que ele tem para entender e modificar a realidade com que se depara; afinal de contas nós somos pesquisadores, e um pesquisador que não toma parte das discussões sobre a evolução do campo que trata da contabilidade gerencial é o mesmo que um boxeador que não entra no ringue. Porém, um problema crescente para os pesquisadores é que o número de publicações e a qualidade por elas requerida vêm crescendo consideravelmente e, nos últimos anos, essa demanda por publicação muitas vezes vai na contramão do número de revistas (especialmente de alta qualidade). Portanto, o grau de dificuldade para publicação aumenta, o que gera uma pressão por artigos de melhor qualidade em termos teóricos e análise de dados empíricos. Esse aspecto é bom para o desenvolvimento da área de forma geral, pois o nível de qualidade melhora, mas, para o pesquisador, isso gera uma pressão extra que ele precisa aprender a gerenciar, pois essa pressão vai fazer parte do seu dia a dia.

No contexto brasileiro, a visão do “*Publish or Perish*” está presente no dia a dia do pesquisador na área de contabilidade gerencial, porém um questionamento que se faz, em função do atual sistema de incentivos criado pelos órgãos governamentais, é se o foco dos pesquisadores está na quantidade de publicações ou na qualidade delas. Um pesquisador

brasileiro pode ser bem sucedido perante os órgãos de pesquisa e fomento brasileiros e universidades se gerar um grande número de publicações mesmo em revistas classificadas como razoáveis. Essa situação não ocorre em outros países, onde existe um equilíbrio maior entre o número de artigos publicados e o *ranking* da revista acadêmica. Pesquisadores internacionais não conseguem entender como produzimos e publicamos tantos artigos científicos em um único ano. Por exemplo, no Reino Unido pesquisadores são avaliados a cada cinco ou seis anos através do *Research Assessment Exercise* (RAE), em que quatro das suas publicações são avaliadas de acordo com os padrões internacionais de publicação (MOIZER, 2009).

Acreditamos que o foco deve ser sempre mais voltado para a qualidade, pois é com esse foco que somos capazes de gerar pesquisas relevantes e de impacto. Porém, gerar publicações de “alta qualidade” demanda tempo e recursos: será que nossos pesquisadores podem esperar anos para publicar com nosso atual modelo de avaliação e geração de artigos científicos? O risco de se focar na quantidade é a perda de recursos relevantes dos pesquisadores para o desenvolvimento de projetos que teriam uma grande aceitação em esfera nacional e internacional e, com isso, perderemos a oportunidade de desenvolver nossa área de forma substancial.

### 3.3 Falta de pluralismo na pesquisa

No contexto brasileiro, Nascimento et al. (2010) apontam um grande domínio do paradigma funcionalista na pesquisa em contabilidade gerencial. No estudo dos referidos autores que analisaram 287 artigos publicados em congressos relevantes na área entre os anos de 2005 e 2008, apenas 8 artigos (cerca de 3% do total) foram classificados como não adotando uma abordagem funcionalista. Isso demonstra o grande domínio da visão funcionalista na pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil.

A pesquisa funcionalista não é pluralista, pois não é suportada por múltiplas teorias e é dominada pela teoria econômica neoclássica. Pesquisadores acadêmicos precisam adotar teorias e metodologias que possam ser relacionadas com a realidade organizacional e em que, ao mesmo tempo, os pesquisadores se engajem criticamente com os valores e lógicas que guiam os gestores numa economia capitalista (SEAL, 2012).

Acreditamos que a pesquisa em contabilidade não pode ser monoparadigmática, precisamos ser mais pluralistas em termos de usos de teorias, metodologias e métodos. No âmbito internacional (especialmente no contexto europeu), a pesquisa na área de contabilidade gerencial pode ser caracterizada por sua diversidade metodológica que inclui as pesquisas interpretativas, críticas e a tradicional pesquisa funcionalista (positivista). Uma grande variedade de métodos é empregada, tais como: pesquisa de campo, estudos de casos e etnografias, além de estudos que adotam uma abordagem quantitativa, tal como aquela baseada na abordagem contingencial. Além disso, os pesquisadores internacionais vêm se utilizando de uma ampla gama de teorias que incluem: as teorias tradicionais positivistas, tais como a teoria econômica e da contingência; e teorias consideradas mais alternativas como a teoria institucional, a teoria da estruturação e a teoria dos atores e redes. Portanto, a pesquisa em contabilidade gerencial é heterogênea e plural sem um paradigma único e dominante. Acreditamos que essa heterogeneidade é fundamental para o desenvolvimento da área, pois diferentes formas de entender e ver o fenômeno estudado enriquecem a criação do conhecimento e o debate sobre diferentes e também válidos argumentos. Conforme Saunders, Lewis e Thornhill (2012), a metodologia quantitativa e a qualitativa foram feitas uma para a outra, pois se complementam. Podemos dizer o mesmo sobre os paradigmas de pesquisa em contabilidade gerencial, sem dúvida um complementa o outro e o convívio ‘pacífico’ entre eles só tende a desenvolver nossa área de conhecimento.

### 3.4 Relevância prática da pesquisa em Contabilidade Gerencial

Um dos grandes debates na esfera acadêmica internacional e nacional é a questão da relevância prática da pesquisa em contabilidade gerencial. Existe uma percepção de que há uma lacuna entre as pesquisas desenvolvidas e as práticas de contabilidade gerencial realizadas pelas empresas. Baldvinsdottir, Mitchell e Norreklit (2010) destacam que, apesar do grande crescimento do número de pesquisas e pesquisadores na área de contabilidade gerencial, existe um pequeno interesse por parte das pessoas envolvidas com as práticas de contabilidade gerencial acerca dos resultados desses estudos, o que faz com que a lacuna entre teoria e prática aumente.

A comunidade acadêmica mostra-se bastante preocupada com essa situação e há um grande movimento para se desenvolver estudos em contabilidade gerencial que sejam capazes de influenciar as práticas organizacionais. Porém, precisamos estender o conceito de relevância da pesquisa não só para seu aspecto instrumental, mas também para seus aspectos de relevância conceitual e de legitimidade (MEER-KOOISTRA; VOSSELMAN, 2012). A relevância instrumental é a que normalmente se associa à relevância prática da pesquisa. Nessa visão, o conhecimento científico gerado pelas pesquisas em contabilidade gerencial é relevante se for capaz de influenciar no *design* e implementação de tecnologias (artefatos) de contabilidade e controle, bem como nas formas com que esses artefatos são utilizados na prática. Porém, o impacto da pesquisa/teoria da contabilidade gerencial não pode ser somente observado no processo de escolhas de cursos de ações por parte dos gestores, mas também na forma como as decisões são formuladas, na maneira como a decisão escolhida é aplicada e legitimada e na forma como os resultados da alternativa de ação escolhida são medidos, avaliados e premiados. Então, temos a relevância de legitimidade, que indica a significância do conhecimento científico no processo de aplicação e legitimação das decisões gerenciais. A relevância conceitual se dá pelo impacto do conhecimento científico em moldar a situação de decisão no âmbito prático. A relevância conceitual aumenta na medida em que o conhecimento científico é capaz de modificar o nosso entendimento sobre as situações de decisões descobrindo e explicando três aspectos: (1) a construção linguística, (2) as contingências e (3) as relações de causa e efeito. Dessa forma, os pesquisadores precisam entender relevância prática em âmbito mais amplo e não apenas como sendo a relevância instrumental.

Mesmo gerando pesquisa com relevância, o pesquisador tem um grande desafio de circular e comunicar o conhecimento gerado fora da esfera acadêmica, ou seja, com a comunidade ligada à prática, como gerentes e consultores. A pesquisa acadêmica é caracterizada por três distintas características que separam o conhecimento gerado pela academia do tipo de conhecimento que circula entre as comunidades práticas de consultores e gerentes. A primeira característica é que a pesquisa é movida pela curiosidade pessoal do pesquisador. A segunda característica é o tempo para maturação e publicação de uma pesquisa que é muito longo. Por fim, a teoria tem participação central no desenvolvimento e comunicação do conhecimento acadêmico (TER BOGT; HELDEN, 2012).

Então, nesse contexto de pressão crescente para que a pesquisa se engaje com a prática, essas três características acima discutidas representam uma ameaça significativa para a geração de relevância prática. A proposição comum que temos é que a pesquisa não pode privilegiar o interesse pessoal ou a curiosidade acadêmica, mas sim ser direcionada para as questões identificadas pela comunidade prática. O outro aspecto é o cronograma acadêmico que significa que, quando o pesquisador se sente seguro e preparado para divulgar seu trabalho, já se passou muito tempo, o que faz com que o prático (gestor) já tenha perdido o interesse na pesquisa e já tenha se voltado para outro aspecto. A teoria como terceiro pilar do conhecimento acadêmico pode facilmente mascarar os resultados da pesquisa, devido a sua complexidade para o leitor pouco familiarizado com os conceitos e linguagem que suportam a teoria.

Realmente a relevância prática da pesquisa em contabilidade gerencial é um tópico que precisa ser mais bem trabalhado, pois é de grande importância para o desenvolvimento da área, mas isso é um desafio global. De forma geral, defende-se que é necessária uma maior integração entre as necessidades da comunidade prática e o conteúdo das pesquisas realizadas em contabilidade gerencial. Como forma de melhorar essa integração, podem-se desenvolver mais pesquisas intervencionistas, em que os profissionais e os pesquisadores possam trabalhar juntos, além disso, é preciso focar mais na melhor comunicação entre a comunidade acadêmica e a prática de forma que fiquem mais evidentes as implicações, a utilização e o impacto da pesquisa em contabilidade gerencial. Afinal, o que muda na organização, no ambiente econômico ou mesmo na sociedade com a comunicação do artigo? Esse é um novo desafio aos pesquisadores, ou seja, vender a importância do seu trabalho.

### 3.5 Inovação

Uma das principais características da pesquisa de forma geral é a capacidade de se gerar inovações através de novos conhecimentos criados. Portanto, para o desenvolvimento da nossa área de pesquisa, é preciso que sejamos inovadores, mas será que atualmente nossas pesquisas possuem essa característica? O que observamos em vários estudos publicados é que nossos trabalhos, com frequência, são réplicas de estudos internacionais aplicados ao contexto brasileiro. Sem dúvida explorar o contexto brasileiro é muito importante para geração de novos conhecimentos (vamos discutir isso melhor na próxima seção deste artigo), porém muitas vezes o contexto de pesquisa não gera o conhecimento novo necessário para darmos uma contribuição em nível internacional e, dessa forma, não geramos trabalhos de alto impacto, pois o que se publica no Brasil fica restrito ao público brasileiro e o que o leitor apreende com o artigo é algo igual ou assemelhado ao apresentado pelo artigo que deu base ao estudo brasileiro.

O estudo utilizando o contexto brasileiro é muito importante e o uso de artigos internacionais é de extrema importância para a base teórica do estudo, mas precisamos deixar mais de lado a simples ‘clonagem’ de artigos internacionais. Para isso, a pesquisa deve ser desenvolvida com um maior rigor metodológico (com rica fonte de dados) e teórico, com relevância prática. Assim teremos artigos capazes de gerar contribuições teóricas e práticas à comunidade nacional e internacional.

### 3.6 Recursos para pesquisas e parcerias

Uma das grandes dificuldades que um pesquisador brasileiro enfrenta é a restrição de tempo para a realização de pesquisas. Conforme comentamos anteriormente, a atividade de pesquisa demanda um tempo muito longo, porém, no contexto brasileiro, o pesquisador possui uma carga de ensino muito elevada que envolve a graduação e a pós-graduação, além do ensino em cursos de especialização. A carga horária de ensino em outros países é, muitas vezes, bastante inferior a nossa e, desta forma, os professores de universidades internacionais têm um balanceamento maior entre as suas atividades de pesquisa e ensino. Além das atividades de ensino, o pesquisador brasileiro também se depara com uma estrutura institucional e de pesquisa que é ainda muito burocrática e pouco eficiente quando comparada com o ambiente internacional.

A própria carência de doutores na área (como destacamos antes) força um pequeno grupo de pessoas a se envolver em atividades administrativas e de revisão editorial e de artigos de revistas que pulveriza ainda mais o tempo do pesquisador para o desenvolvimento de pesquisa. Isso gera um círculo nefasto, pois, como comentamos anteriormente, pesquisa de ‘alta qualidade’ demanda tempo, mas tempo é um recurso escasso e, assim, o pesquisador tende a fazer trabalhos que possam ser desenvolvidos mais rapidamente, o que, de certa forma, vai prejudicar a qualidade da publicação. Além das restrições de tempo, os pesquisadores

brasileiros também se deparam muitas vezes com restrições de recursos monetários e matérias para sua pesquisa.

Apesar das dificuldades discutidas nesta seção, não podemos negar que a pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil está passando por um momento vibrante com um grande aumento no número de publicações. Além disso, existem sim, no Brasil, trabalhos de alta qualidade de nível internacional e os pesquisadores brasileiros estão começando a publicar suas pesquisas em revistas de referência internacional. Porém, esse número de publicações internacionais ainda é muito pequeno e limitado a um grupo de pesquisadores. A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil precisa sair do casulo e buscar maior interação com o ambiente internacional. A comunidade internacional está ansiosa para saber o que podemos oferecer para a contabilidade internacional, já que o Brasil é apontado como um dos motores do desenvolvimento econômico do mundo nas próximas décadas. Para sairmos desse casulo precisamos publicar trabalhos com alto rigor metodológico e teórico em inglês, porém ainda temos grande dificuldade com esse idioma. Precisamos urgentemente superar essa barreira, incentivando nossos pesquisadores a ler, escrever e ensinar em inglês.

#### **4 QUE NOVAS OPORTUNIDADES TEMOS, OU ESTÃO SURGINDO, OU PODERIAM SER ANTECIPADAS NA ÁREA DE CONTABILIDADE GERENCIAL?**

Este tópico será abordado em três partes. Na primeira, apresentaremos uma breve introdução recordando como alguns pesquisadores, há mais de 10 anos, visualizavam o futuro da contabilidade gerencial. Depois discutiremos um pouco as tendências observadas nos Estados Unidos, Europa Continental e Reino Unido. E, para finalizar, destacaremos algumas áreas ou temas que devem crescer nos próximos anos na área de contabilidade gerencial. Apresentaremos temas como: o impacto como foco principal da pesquisa, empreendedorismo, BRIC (Brasil, Rússia, Índia e China), entre outros.

##### **4.1 Prescrevendo o futuro da pesquisa empírica em Contabilidade Gerencial**

Prescrever o futuro de uma área de conhecimento é uma tarefa muito complexa e sempre falha. É um trabalho que nunca está completo e sempre será afetado pelas limitações de conhecimento específicas do(s) proponente(s).

Em 2001, Jerold Zimmerman, um dos mais renomados pesquisadores na área de contabilidade, escreveu o artigo “*Conjectures regarding empirical managerial accounting research*” publicado no *Journal of Accounting and Economics*, no qual criticava abertamente a pesquisa em contabilidade gerencial. Nesse artigo, o autor apresentava sua visão limitada e monoparadigmática da contabilidade gerencial; afirmava que essa pesquisa havia falhado em criar um conhecimento significativo para a ciência (ZIMMERMAN, 2001). Também nesse artigo, ele pretendeu dar uma direção para a pesquisa futura na área de contabilidade gerencial. Zimmerman identificou o que, para ele, eram problemas na pesquisa em contabilidade gerencial, como, por exemplo, o fato de que os pesquisadores utilizavam métodos qualitativos e uma perspectiva indutiva, não se baseavam em uma teoria econômica, não testavam modelos, e se dedicavam muito ao processo de tomada de decisão, e não ao controle organizacional. Estas afirmações geraram várias críticas e um extenso debate sobre o futuro da contabilidade gerencial, suas limitações e potencialidades (LUFT; SHIELDS, 2002; HOPWOOD, 2002; BAXTER; CHUA, 2003; FREZATTI; NASCIMENTO; JUNQUEIRA, 2009; MALMI; GRANLUND, 2009). A provocação de Zimmerman indica como houve necessidade de estímulo externo para que a comunidade sentisse necessidade de pensar e reagir. É como se a área estivesse anestesiada, sem um profundo compromisso de busca de respostas para as demandas do ambiente e mesmo de alinhamento com a visão de pesquisa de áreas afins. Afinal, não somos capazes de diagnosticar e ajustar nossa própria trajetória?

Começamos este tópico descrevendo os comentários de Zimmerman porque não acreditamos que exista uma pesquisa em contabilidade gerencial que seja melhor ou pior que outra. Não podemos prescrever o futuro da pesquisa em contabilidade gerencial, definindo quais os temas corretos a serem estudados, as teorias a serem adotadas ou os métodos de pesquisa que são apropriados para esta área. Nosso objetivo é tentar entender o que está acontecendo na área e buscar oportunidades de pesquisa que contribuam para o desenvolvimento da contabilidade gerencial no Brasil.

## 4.2 Tendências

Para conseguir enxergar as oportunidades que poderiam ser úteis para a realidade específica da contabilidade gerencial no Brasil e explorar oportunidades que coloquem a pesquisa nacional nesta área em uma posição de vanguarda, faz-se necessário entender um pouco o que acontece fora do país.

Com uma longa tradição em contabilidade, os Estados Unidos exerce grande influência nas correntes de pesquisa contábil que são desenvolvidas no mundo. As universidades americanas dominam o *ranking* dos melhores programas de doutorado em contabilidade em termos do número de artigos publicados pelos seus doutorandos (STEPHENS et al., 2011). Além disso, a maioria dos membros dos conselhos editoriais das revistas acadêmicas mais importantes na área provém de um grupo reduzido de universidades americanas (REINSTEIN; CALDERON, 2004). Nos Estados Unidos, a corrente dominante é a voltada à contabilidade financeira, o estudo dos mercados e a remuneração dos executivos. Esta corrente é extremamente influenciada pela teoria econômica e pelos métodos de pesquisa que são aceitos por estes economistas (modelagem analítica, dados secundários e pesquisa experimental).

De acordo com a quantidade de artigos aceitos para publicação nas revistas acadêmicas consideradas mais importantes, percebe-se que o âmbito da contabilidade financeira tem maior prestígio que o da contabilidade gerencial entre os acadêmicos americanos (REINSTEIN; CALDERON, 2004). Existem vários fatores que contribuem para redução do prestígio da área de contabilidade gerencial. Entre eles, destacamos a utilização de determinados indicadores de desempenho para medir a qualidade dos acadêmicos. Por exemplo, no âmbito acadêmico, os indicadores de desempenho baseiam-se no número de artigos publicados nos jornais de maior prestígio, que são normalmente reconhecidos por economistas e empresas de contabilidade e auditoria. Existem pesquisas que mostram que as empresas de contabilidade e auditoria nos Estados Unidos e Canadá definem consideravelmente não só o que se ensina nas universidades (GREEN; EVERITT, 2003), mas também o que se pesquisa. Normalmente se valoriza uma pesquisa quantitativa e financeira (MAHER, 2001), na qual se utilizam modelos matemáticos, grandes bancos de dados e experimentos.

Notoriamente, a produção científica em contabilidade na Europa continental é mais variada que nos Estados Unidos, onde apenas um limitado número de áreas e metodologia de pesquisa são aceitos (i.e., o estudo da contabilidade financeira a partir de uma perspectiva positivista e métodos estatísticos). Na Europa continental, como discutido anteriormente na seção 3, os pesquisadores em contabilidade estão interessados em outros aspectos e temáticas da contabilidade. Além disso, tanto os jornais acadêmicos estão mais abertos a publicar, como os órgãos de financiamento a financiar pesquisas que utilizam métodos de análise mais heterogêneos (BAKER; BETTNER, 1997; WILLIAMS; JENKINGS; INGRAHAM, 2006).

A maioria das publicações relevantes em contabilidade gerencial na Europa provém de pesquisadores que trabalham no Reino Unido (CARMONA; GUTIERREZ; CAMARA, 1999; JONES; ROBERTS, 2005; RAFFOURNIER; SCHATT, 2010). Particularmente, o que acontece no Reino Unido em termos de contabilidade gerencial é de certa forma diferente do que acontece no resto da Europa. No Reino Unido, existe uma comunidade maior de pesquisadores em contabilidade gerencial que, em sua grande maioria, utiliza métodos

qualitativos associados a uma teoria crítica e/ou institucional. Os temas mais estudados giram em torno da contabilidade em empresas públicas, temas de governança, história da contabilidade e a influência das pressões institucionais na contabilidade e práticas de controle. O método e a corrente teórica utilizados pela maioria destes pesquisadores em contabilidade gerencial restringem suas publicações a revistas europeias, já que as revistas acadêmicas atualmente consideradas de primeira linha (normalmente as revistas norte-americanas ou canadenses como *The Accounting Review*, *Contemporary Accounting Research*, *Journal of Accounting and Economics*) não estão abertas a todas as metodologias e correntes teóricas.

Os novos critérios de avaliação do desempenho das universidades e instituições de pesquisa no Reino Unido podem ter grande influência na temática e nos métodos de pesquisa que serão observados nos próximos anos. A partir de 2014, o Reino Unido começou a quantificar a qualidade das universidades e dos acadêmicos através de um fator chamado “*impact*” (impacto). Impacto é definido como o efeito, mudança ou benefício para economia, sociedade, cultura, políticas públicas, saúde, meio ambiente ou qualidade de vida, que está além da universidade (REF, 2011). O impacto é o indicador utilizado para avaliar a pesquisa em todas as áreas de conhecimento. Para criar um paralelo com o sistema de avaliação das instituições de ensino superior no Brasil, impacto seria algo como extensão, porém mais ligado ao âmbito da pesquisa. A ideia é que toda pesquisa de boa qualidade tem que ter uma aplicação direta para a sociedade. Assim, uma pesquisa sobre melhores sistemas de avaliação de desempenho em empresas, que é publicada em uma revista acadêmica de primeira linha, poderia ser considerada como uma pesquisa de impacto se, por exemplo, a associação da indústria escrevesse um relatório recomendando suas empresas afiliadas a usarem os métodos que foram desenvolvidos nessa pesquisa. Ou seja, o impacto da pesquisa tem que ter uma aplicação prática e comprovada que traga um benefício para a sociedade. Para algumas áreas como a contabilidade gerencial, a avaliação por impacto pode ser muito complicada, já que podem se passar anos até que os resultados das pesquisas tenham um efeito na sociedade, como, por exemplo, que práticas contábeis ou de controle sejam incorporadas por empresas públicas ou privadas.

Como discutido na seção 2 deste artigo, atualmente a pesquisa científica em contabilidade gerencial está muito distante das práticas e rotinas operacionais das organizações. E o que é pior, a maioria dos acadêmicos em contabilidade gerencial não tem como objetivo o desenvolvimento das práticas empresariais. Isso foi observado por vários pesquisadores como Mitchell (2002) e Baldvinsdottir, Mitchell e Norreklit (2010). Ainda não se sabe ao certo como o impacto vai influenciar a pesquisa em contabilidade gerencial no Reino Unido, nem se isso vai causar algum efeito em outros países, mas sem dúvida impacto ou relevância prática da pesquisa é o futuro, e a pesquisa em contabilidade gerencial não será exceção.

### **4.3 Oportunidades**

Uma avaliação das oportunidades que estão surgindo no âmbito da pesquisa em contabilidade gerencial com relação às temáticas aponta interessantes direções para o futuro desenvolvimento da área. Apesar de existirem inúmeras possibilidades, apresentamos abaixo algumas que podem ser particularmente relevantes para o Brasil.

A contabilidade e o controle contábil no Brasil apresentam-se como áreas inexploradas a serem descobertas. A maior parte da pesquisa publicada em revistas acadêmicas internacionais na área de contabilidade e controle se dedica ao estudo das características e práticas usadas em países desenvolvidos. Além disso, a grande maioria se restringe a estudar a contabilidade financeira (HOPPER et al., 2009). Como um país ainda em desenvolvimento e pouco internacionalizado, apesar de sua importância para a economia mundial, o Brasil assim como os outros membros do BRIC, constitui em si próprio um tema de pesquisa e uma área de interesse internacional. No entanto, publicações de boa qualidade e bom rigor científico são



raras. Alguns temas que podem ser explorados são: O que sabemos sobre contabilidade gerencial no Brasil? Como nosso passado colonial ou nossa história mais recente influencia a contabilidade gerencial atual? Quais as particularidades do controle gerencial em empresas familiares? Como estão difundidas as práticas de gerenciamento e controle internacionais no país? Como o controle gerencial pode ser estruturado nas “organizações complexas”? Como as empresas internacionais se adaptam à realidade brasileira? Quais os impactos dos modelos de avaliação de desempenho no modelo de gestão? Como a “cultura brasileira” afeta a contabilidade e o controle gerencial? Nesta mesma direção, temas como a perspectiva institucional, e as pressões e o isomorfismo ainda têm sido pouco explorados na contabilidade brasileira e constituem área de bastante interesse. Em um nível mais técnico, outros temas podem ser explorados como, por exemplo, como variações no mercado de capitais afetam a contabilidade gerencial das empresas? Que métodos de análise de investimento são ou podem ser mais apropriados para instituições públicas?

As práticas contábeis e de controle gerenciais utilizadas pelas empresas nacionais que apresentam um bom desempenho e crescem a um ritmo maior que seus competidores em outros mercados internacionais podem também contribuir para o conhecimento de melhores práticas. Ainda se sabe muito pouco sobre quais são as práticas gerenciais e contábeis utilizadas e preferidas pelas empresas nacionais bem sucedidas. Serão as práticas gerenciais e contábeis utilizadas pelas empresas brasileiras customizadas para o contexto nacional? Se sim, de que forma? Quais são os fatores importantes a serem considerados no contexto brasileiro? Quais são os fatores comportamentais e culturais intrínsecos à realidade brasileira que podem explicar práticas gerenciais e contábeis empregadas no país ou por empresas nacionais? (HARRISON; MCKINNON, 2006). Quanto às medidas de avaliação de desempenho, pouco se sabe sobre a utilização, desenho e efeitos das medidas financeiras e não financeiras de avaliação de desempenho (ITTNER; LARCKER, 2008).

Pesquisas que utilizem grandes empresas nacionais que estão se internacionalizando como objeto de estudo podem contribuir bastante para o conhecimento científico na área de administração e contabilidade de empresas globais. Por exemplo: Quais são as práticas e medidas de gerenciamento e controle utilizadas pelas empresas nacionais quando se internacionalizam? Como controlam suas subsidiárias? Que atitude têm estas empresas com relação ao gerenciamento (policêntrica, etnocêntrica ou geocêntrica)? (BUSCO; GIOVANNONI; RICCABONI, 2006).

O gerenciamento do risco é outro assunto de grande interesse na área de contabilidade gerencial. Vários pesquisadores têm voltado suas pesquisas para esta área, o que tem gerado um aumento de publicações neste contexto. Este é um campo em que os pesquisadores brasileiros em contabilidade podem fazer uma grande contribuição. O Brasil constitui um excelente estudo de caso para a análise do gerenciamento de risco, as contingências e a flexibilidade empresarial (SOIN; COLLIER, 2013).

Para um país que almeja tornar-se uma das grandes potências econômicas mundiais, o estudo das empresas empreendedoras e inovadoras é indispensável. Neste sentido, faz-se necessário conhecer mais sobre as práticas gerenciais e contábeis que possibilitam e apoiam o desenvolvimento. Como os controles contábeis (gerenciais) apoiam (dificultam) o desenvolvimento das empresas empreendedoras? Como estes controles contábeis (gerenciais) podem apoiar o desenvolvimento de empresas criativas, microempresas, empresas familiares, *start-ups*, etc.? (DAVILA; FOSTER; OYON, 2009).

A crise financeira que afetou os Estados Unidos e Europa nos últimos anos acendeu o debate sobre o papel da contabilidade gerencial no controle da fraude (POWER, 2009). Como os controles internos, as medidas de desempenho, a ética profissional estão relacionados? Talvez os pesquisadores brasileiros possam entrar nessa discussão mostrando como incorporar

medidas de gerenciamento do risco que não diminuem a capacidade competitiva e flexibilidade das organizações.

As oportunidades na área são inúmeras e podem ser ainda alavancadas com a realização de parcerias internacionais. Essas parcerias podem contribuir enormemente para o pesquisador nacional, porque podem levar desde a realização de pesquisas de maior relevância que resultem da inclusão de diversas perspectivas multinacionais e informação de vários países, até o simples crescimento da rede de contatos. Parcerias internacionais podem ajudar o pesquisador local a superar as dificuldades de preparar artigos em inglês e a buscar fontes de financiamento para sua pesquisa em uma escala global, e conseqüentemente promover a publicação e divulgação dos resultados destas pesquisas de forma internacional.

Os diversos temas que foram aqui elaborados como oportunidades podem ser estudados de diferentes maneiras. Em relação às metodologias de pesquisa em contabilidade gerencial, no caso do Brasil, também se faz necessário ressaltar a pouca criatividade da pesquisa nacional. Diferentes áreas ou perguntas de pesquisa podem e devem ser exploradas de diferentes formas. Como observado na seção 2, a diversidade metodológica na pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil é pouca. Existem dezenas de métodos diferentes para fazer pesquisa sem comprometer a qualidade dos resultados. Contudo, no Brasil, a maioria da pesquisa realizada atualmente se concentra em levantamentos por questionários. Explorar novas metodologias pode ajudar os pesquisadores nacionais a ampliar o horizonte e revelar novas oportunidades na área.

Finalmente, é importante ressaltar que as oportunidades variam com relação ao público/audiência da pesquisa em contabilidade gerencial. Diferentes pesquisadores têm diferentes percepções sobre quem é o público-alvo da pesquisa em contabilidade gerencial. O público-alvo pode ser formado por outros acadêmicos, editores de revistas, órgãos federais de financiamento de pesquisa, governos estaduais e municipais, população local, empresários e empregados. O interesse deste público-alvo é determinante na escolha da temática e avaliação das oportunidades de pesquisa na área. Muitas vezes, o interesse do público-alvo também determina os métodos de pesquisa adequados para buscar respostas para essas perguntas. Mas, sem dúvida o público-alvo não pode limitar a curiosidade científica de um pesquisador.

## 5 COMENTÁRIOS FINAIS

Como uma área inserida entre as ciências sociais aplicadas a contabilidade gerencial brasileira não tem uma dinâmica própria, mas tem se desenvolvido muito ao sabor das tensões e pressões externas do ambiente organizacional. Ao mesmo tempo em que problemas vistos de maneira nova são tratados dentro de abordagens antes não pensadas, a sintonia entre a atividade acadêmica e as organizações ainda parece ser algo muito difícil de ser atingido.

Nesse sentido, em termos de pesquisas, abordagens mais voltadas para a sociologia e psicologia, muitas vezes em detrimento da economia, permitem olhares diferentes quanto ao tratamento de problemas e aplicações nas organizações.

Um dos elementos relevantes para o desenvolvimento das pesquisas diz respeito ao pêndulo de direcionamento dos projetos de pesquisa no que se refere aos referenciais necessários. Existe uma demanda por aumento da internacionalização dos programas e isso passa por alinhamento dos pesquisadores com visões dos vários *main streams* existentes. Num sentido objetivo, os trabalhos são estruturados a partir de construtos desenvolvidos, predominantemente, no eixo anglo-saxão. Claro que é importante desenvolver construtos que sejam aceitos, mas o fenômeno é que os pesquisadores se esquecem completamente de que existem pesquisas nacionais que incorporam conhecimentos, predominantemente empíricos, que poderiam proporcionar conhecimento consistente e crescente, comportando uma escola brasileira de controle gerencial. A ausência de um reequilíbrio da balança faz com que

conhecimentos sejam ignorados e muitos trabalhos sejam feitos com redundância de conhecimentos ou mesmo como ausência de inovação.

No equilíbrio entre o conhecimento internacional e os desenvolvimentos locais, a academia brasileira moveu o seu pêndulo para o lado externo da matriz de Burrell e Morgan (1979) e os pesquisadores nacionais, muitas vezes, ignoram as produções de seus colegas de corredor, contudo não se esquivam de publicar em seus trabalhos referências de pesquisadores internacionais seminais ou mesmo contemporâneos. Esse efeito faz parte do momento de aprendizagem da área.

Finalmente, no que se refere à inserção, tem sido percebido que a validação de estudos e percepção do impacto das pesquisas sobre as empresas ou sobre a sociedade de maneira direta ou indireta são desafios muito relevantes a serem resolvidos pelos pesquisadores. Nesse sentido, eventos com a participação de diferentes pesquisadores de contabilidade gerencial geraram e podem gerar reflexões relevantes que podem alimentar as demandas da área.

## REFERÊNCIAS

ADLER, P. S.; BORYS, B. Two types of bureaucracy: enabling and coercive. **Administrative Science Quarterly**, v. 41, n. 1, p. 61-89, 1996. <http://dx.doi.org/10.2307/2393986>

ANTHONY, R. N. **Planning and control systems: a framework for analysis**. Boston: Division of Research, Harvard Business School, 1965.

BAKER, C. R.; BETTNER, M. S. Interpretive and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 8, n. 4, p. 293-310, 1997. <http://dx.doi.org/10.1006/cpac.1996.0116>

BALAKRISHNAN, R.; LABRO, E.; SODERSTROM, N. Cost structure and sticky costs. **SSRN Working Paper**, 2011. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1562726>

BALDVINSDOTTIR, G.; MITCHELL, F.; NORREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 79-82, 2010. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.006>

BAXTER, J.; CHUA, W. F. Alternative management accounting research - whence and whither. **Accounting, Organization and Society**, v. 28, n. 2/3, p. 97-126, 2003. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3)

BUSCO, C.; GIOVANNONI, E.; RICCABONI, A. Globalisation and international convergence of management accounting. In: HOPPER, T.; NORTHCOTT, D.; SCAPENS, R. **Issues in management accounting**. New York: Prentice Hall, 2006.

BURRELL, G.; MORGAN, G. **Sociological paradigms and organizational analysis, elements of sociology of corporate life**. Aldershot: Ashgate Publishing, 1979.

CARMONA, S.; GUTIERREZ, I.; CAMARA, M. A profile of European accounting research: evidence from leading research journals. **European Accounting Review**, v. 8, n. 3, p. 463-480, 1999. <http://dx.doi.org/10.1080/096381899335880>

CRUZ, A. P. C. et al. Uma análise do desenvolvimento do campo de pesquisa em contabilidade gerencial sob a perspectiva colaborativa mapeada em redes sociais. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 2, p. 95-120, 2010.

DAVILA, D.; FOSTER, G.; OYON, D. Accounting and control, entrepreneurship and innovation: venturing into new research opportunities. **European Accounting Review**, v. 18, n. 2, p. 281-311, 2009. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180902731455>

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 49, p. 6-24, 2009. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772009000100002>

GREEN, D. L.; EVERITT, J. Accounting education and the reproduction of the accounting profession. **Working Paper**, 2003. Disponível em: <[http://www.accounting.unsw.edu.au/Docs/seminars2003\\_s1/paper4.pdf](http://www.accounting.unsw.edu.au/Docs/seminars2003_s1/paper4.pdf)>. Acesso em: 20 jun 2014.

HARRISON, G.; MCKINNON, J. National culture and management control. In: HOPPER, T.; NORTHCOTT, D.; SCAPENS, R. **Issues in management accounting**. New York: Prentice Hall, 2006.

HOPPER, T. et al. Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 3, p. 469-514, 2009. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570910945697>

HOPWOOD, A. Editorial: the path ahead. **Accounting, Organizations and Society**, v. 1, p. 1-4, 1976. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(76\)90002-7](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(76)90002-7)

HOPWOOD, A. 'If only there were simple solutions, but there aren't': some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. **European Accounting Review**, v. 11, n. 4, p. 777-785, 2002. <http://dx.doi.org/10.1080/0963818022000047073>

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND CONTROL (IMC). Report WHU. Otto Beisheim School of Management, 2011.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND CONTROL (IMC) Report WHU – Otto Beisheim School of Management. 2012.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Extending the boundaries: nonfinancial performance measures. In: CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A. C. E.; SHIELDS, M. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 3, p. 1235-1251, 2008.

JONES, M.; ROBERTS, R. International publishing patterns: an investigation of leading UK and US accounting and finance journals. **Journal of Business Finance and Accounting**, v. 32, n. 5/6, p. 1107-1140, 2005. <http://dx.doi.org/10.1111/j.0306-686X.2005.00624.x>

LUFT, J.; SHIELDS, M. Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. **European Accounting Review**, v. 11, n. 4, p. 795-803, 2002. <http://dx.doi.org/10.1080/0963818022000047091>

LUNKES, R. J. et al. Análise da produção científica e formação de doutores em contabilidade gerencial: um estudo no cenário brasileiro. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 4, n. 3, p. 361-378, 2013. <http://dx.doi.org/10.14392/ASAA.2011040304>

MAHER, M. W. The evolution of management accounting research in the United States. **British Accounting Review**, v. 33, n. 3, p. 293-305, 2001. <http://dx.doi.org/10.1006/bare.2001.0170>

MALMI, T.; GRANLUND, M. In search of management accounting theory. **European Accounting Review**, v. 18, n. 3, p. 597-620, 2009. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180902863779>

MEER-KOOISTRA, J.; VOSSSELMAN, E. Research paradigms, theoretical pluralism and the practical relevance of management accounting knowledge. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 9, n. 3, p. 245-264, 2012. <http://dx.doi.org/10.1108/11766091211257452>

MERCHANT, K. A. **Modern management control systems: text and cases**. New Jersey: Prentice Hall, 1997.

MITCHELL, F. Research and practice in management accounting: improving integration and communication. **European Accounting Review**, v. 11, n. 2, p. 277-289, 2002. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180020017087>

MOIZER, P. Publishing in accounting journals: a fair game? **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 2, p. 285-304, 2009. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2008.08.003>

NAPIER, C. Accounts of change: 30 years of historical accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 4-5, p. 445-507, 2006. doi:10.1016/j.aos.2005.12.004. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2005.12.004>

NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. A. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, 2010. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552010000700008>

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0115>

PELEIAS, I. R.; BACCI, J. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. **Revista Administração On Line – FECAP**, v. 5, n. 3, p. 39-54, 2004.

POWER, M. The risk management of nothing. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 6/7, p. 849-855, 2009. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2009.06.001>

RAFFOURNIER, B.; SCHATT, A. Fairly reflected in academic journals? An investigation of possible non-mainstream and language barrier biases. **European Accounting Review**, v. 19, n. 1, p. 161-190, 2010. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180902989368>

REINSTEIN, A.; CALDERON, T. G. Examining accounting departments' rankings of the quality of accounting journals. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 17, n. 4, p. 457-490, 2004. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2004.09.002>

RESEARCH EXCELLENCE FRAMEWORK (REF). Assessment framework and guidance on submissions, REF02, 2011, p. 48.

SAUNDERS, M.; LEWIS, P.; THORNHILL, A. **Research methods for business students**. 6th ed. Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2012.

SEAL, W. Some proposal for impactful management control research. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 9, n. 3, p. 228-244, 2012. <http://dx.doi.org/10.1108/11766091211257461>

STEPHENS, N. M. et al. Accounting doctoral program rankings based on research productivity of program graduates. **Accounting Horizons**, v. 25, n. 1, p. 149-181, 2011. <http://dx.doi.org/10.2308/acch.2011.25.1.149>

TER BOGT, H.; HELDEN, J. V. The practical relevance of management accounting research and the role of qualitative methods therein: the debate continues. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 9, n. 3, p. 265-295, 2012. <http://dx.doi.org/10.1108/11766091211257470>

WILLIAMS, P. F.; JENKINGS, J. G.; INGRAHAM, L. The winnowing away of behavioural accounting research in the US: the process for anointing academic elites. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 8, p. 783-818, 2006. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2006.07.003>

ZIMMERMAN, J. L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n. 1-3, p. 411-4027, 2001. [http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00023-4](http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00023-4)