

Relevance Lost: Uma releitura

Márcio Luiz Borinelli

Dione Olesczuk Soutes

Adriano Zan

Fábio Frezatti

Resumo:

Este trabalho parte do pressuposto de que a obra "Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting", de Johnson e Kaplan (J&K), de 1987, foi um marco para a área de contabilidade gerencial. O ponto central da obra está no fato de que os sistemas de contabilidade gerencial já não eram mais adequados para a realidade das organizações naquele momento. Assim sendo, este ensaio objetiva estudar a referida obra e trabalhos e pesquisas dela decorrentes, com o propósito de verificar se as razões apontadas para perda de relevância da contabilidade gerencial ainda persistem. Para tanto, este contempla uma análise dos argumentos utilizados por J&K para justificarem a perda de relevância e apresenta críticas de outros pesquisadores aos argumentos. São discutidas, também com críticas de outros estudiosos, as propostas dos autores do Relevance Lost para recuperação da relevância da contabilidade gerencial. Por fim, são apresentados alguns achados de pesquisas empíricas que procuram estabelecer um paralelo com a referida obra, a fim de responder se as deficiências apontadas como causas para a perda de relevância foram resolvidas. Este trabalho conclui que sim, as pesquisas empíricas levam a crer que a contabilidade gerencial tem respondido positivamente às críticas feitas por J&K.

Área temática: *Desenvolvimentos Teóricos em Custos*

Relevance lost: uma releitura

Márcio Luiz Borinelli (Universidade Estadual de Maringá - Brasil) marciolb@usp.br
Dione Olesczuk Soutes (Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Brasil) dione@usp.br
Adriano Zan (Universidade de São Paulo - Brasil) adriano.zan@newbalance.com.br
Fábio Frezatti (Universidade de São Paulo - Brasil) frezatti@usp.br

Resumo

Este trabalho parte do pressuposto de que a obra "Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting", de Johnson e Kaplan (J&K), de 1987, foi um marco para a área de contabilidade gerencial. O ponto central da obra está no fato de que os sistemas de contabilidade gerencial já não eram mais adequados para a realidade das organizações naquele momento. Assim sendo, este ensaio objetiva estudar a referida obra e trabalhos e pesquisas dela decorrentes, com o propósito de verificar se as razões apontadas para perda de relevância da contabilidade gerencial ainda persistem. Para tanto, este contempla uma análise dos argumentos utilizados por J&K para justificarem a perda de relevância e apresenta críticas de outros pesquisadores aos argumentos. São discutidas, também com críticas de outros estudiosos, as propostas dos autores do Relevance Lost para recuperação da relevância da contabilidade gerencial. Por fim, são apresentados alguns achados de pesquisas empíricas que procuram estabelecer um paralelo com a referida obra, a fim de responder se as deficiências apontadas como causas para a perda de relevância foram resolvidas. Este trabalho conclui que sim, as pesquisas empíricas levam a crer que a contabilidade gerencial tem respondido positivamente às críticas feitas por J&K.

Palavras chave: Contabilidade Gerencial, Relevance Lost, Argumentos, Críticas.

Área Temática: Desenvolvimentos teóricos em custos.

1. Introdução

Em 1987, em pleno período de fortes transformações nos cenários mundiais político, econômico e tecnológico, os norte-americanos H. Thomas Johnson e Robert S. Kaplan publicam a obra "*Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*". Nessa obra, os autores afirmavam que os sistemas de contabilidade gerencial já não eram mais adequados para aquele contexto vivido pelas organizações empresariais, ou seja, a contabilidade gerencial tinha perdido sua relevância.

Dentre as várias razões apresentadas pelos autores para tal fato, podem-se considerar: crescimento e complexidade das organizações; influência das informações contábeis para usuários externos na contabilidade gerencial; maior importância à contabilidade de custos do que à gestão de custos; automação dos sistemas de informação; omissão acadêmica sobre o assunto; dentre outras razões.

J&K afirmam que, na década de 1980, a contabilidade gerencial tinha atingido uma situação indesejável, haja vista que pesquisadores acadêmicos estavam ocupados demais desenvolvendo modelos altamente sofisticados de contabilidade gerencial, porém em cenários de produção simplificados, como, por exemplo, considerando que as empresas possuíam uma única linha de produtos. Neste sentido, a pesquisa não era motivada por fenômenos organizacionais reais e tampouco testável nos dados organizacionais da época.

Nesta mesma perspectiva, *J&K* (1993¹, p.1) discutem que “[...] o sistema de contabilidade gerencial não apenas deixa de fornecer informação relevante para os gerentes, como também desvia sua atenção de fatores críticos para o desempenho da produção.”

Este ensaio tem como premissa que o *Relevance Lost* (doravante apenas referenciado como *RL*) foi um marco para a área contábil, uma vez que motivou pesquisadores desta área a refletirem sobre o papel da contabilidade gerencial. Isto pode ser percebido pelas palavras de Luft (1997, p.163) quando afirma que “[...] a pesquisa e a prática [da contabilidade gerencial] tem sido fortemente influenciadas por Kaplan (1984) e *J&K* (1987).” Além disso, MacDonald e Richardson (2002, p.120) enfatizam que o *RL* “[...] tem sido o catalisador para mudanças na pesquisa em contabilidade gerencial e, em particular, pesquisa no desenvolvimento do pensamento e prática da contabilidade gerencial”. Alguns exemplos dessas influências são os trabalhos de Drury e Tayles (1997), Burns e Vaivio (2001), Roslender (1996), dentre outros.

A fim de tentar entender os impactos e a importância da obra de *J&K* para a contabilidade gerencial, nos últimos vinte anos, este estudo faz uma incursão teórico-crítica no *RL* e busca apresentar pesquisas que contemplem evidências empíricas que possam elucidar se as deficiências apontadas pelos autores na década de 1980 foram sanadas, ou seja, se a contabilidade gerencial recuperou sua relevância.

2. Metodologia

Tendo em vista o contexto até aqui descrito, a situação problema deste ensaio pode ser delineada da seguinte forma: a contabilidade gerencial existe formalmente em muitas empresas; entretanto, em muitos casos, ela pode não estar sendo relevante no propósito de subsidiar o processo de tomada de decisão; caso isto seja verdade, devem existir razões que elucidem ou expliquem esta situação.

É importante ressaltar que, para fins deste trabalho, é adotada a premissa que, de fato, como afirmado por *J&K* em 1987, a contabilidade gerencial teve sua relevância perdida. Neste sentido, a pergunta que se pretende responder com esta pesquisa é: As deficiências apontadas no *RL* foram superadas a ponto de se poder afirmar que a contabilidade gerencial recuperou sua relevância?

Considerando-se a necessidade de entender o problema descrito, bem como responder à questão proposta, o objetivo geral deste ensaio consiste em estudar a obra *RL*, bem como estudos decorrentes dela, a fim de verificar se as razões apontadas como sendo as responsáveis pela perda da relevância da contabilidade gerencial ainda persistem.

Deve-se ressaltar que a contribuição pretendida por este estudo consiste na evidenciação de pontos que ainda precisam ser aprimorados pelas pesquisas e práticas da contabilidade gerencial para que a mesma tenha um papel relevante e eficaz dentro das organizações.

Considerando-se o que diz a literatura, bem como os propósitos deste trabalho, é que se pode afirmar que esta pesquisa é um ensaio, conforme Severino (1986, p.194), pois consiste num estudo bem desenvolvido, formal, discursivo, lógico, reflexivo e argumentativo; uma vez que se pretende aprofundar o assunto em tela, utilizando-se de estudos teóricos e empíricos já realizados que possam analisar o impacto do fenômeno em estudo no contexto das instituições empresariais e acadêmicas, especialmente na contabilidade gerencial.

Finalmente, quanto à abordagem do problema, entende-se que esta pesquisa é qualitativa, pois, de acordo com os propósitos deste trabalho, será dedicada em parte ao entendimento dos impactos do fenômeno *RL* na contabilidade gerencial. Por estas razões, e considerando as palavras de Cortes (*in*: BÊRNI, 1992, p.237), quando afirma que a abordagem qualitativa

“[...] possibilita descrever as qualidades de determinados fenômenos ou objetos de estudo”, é que esta pesquisa assume caráter qualitativo.

Este trabalho é composto pelos seguintes tópicos: identificação e revisão do ambiente em que foi escrito o *RL*; entendimento do que foi o *RL*, bem como dos argumentos utilizados por J&K para apontarem a perda de relevância da contabilidade gerencial; simultaneamente, são trazidas algumas críticas de outros pesquisadores a esses argumentos; apresentação das propostas de J&K para superar a perda de relevância, além das críticas a estas propostas; achados de pesquisas empíricas que denotam a recuperação ou não da relevância da contabilidade gerencial; e considerações finais.

3. Revisão do ambiente: político, econômico e tecnológico

Este tópico visa apresentar ao leitor uma visão resumida do momento vivido, principalmente nos EUA, na época em que o *RL* foi escrito. Isto se faz necessário, pois a referida obra, tida como o resultado de um “desabafo” dos seus autores, causou impactos no contexto da contabilidade gerencial, bem como das organizações como um todo. Vale ressaltar que a ênfase desta seção está em contextualizar, especificamente, o ambiente norte-americano, bem como alguns aspectos mundiais que impactaram tal ambiente, uma vez que é este o contexto no qual o *RL* foi escrito.

Em linhas gerais, é importante dizer que a década de 1980 foi marcada por transições na tecnologia, na política e na economia que podem ter influenciado a publicação do referido livro, em 1987. Nesse período ocorreram alterações profundas que acarretaram a alteração do mapa geopolítico global, da competitividade das nações e do cenário econômico internacional. Com o objetivo de traçar um pano de fundo histórico nos anos que norteiam a publicação do *RL*, neste tópico são revisados alguns dos principais eventos que caracterizaram aquele momento, em seus aspectos políticos, econômicos e tecnológicos.

É importante ressaltar que outros cenários (cultural, social, religioso etc.) também passaram por alterações durante o período de abrangência daquele estudo. No entanto, entende-se que os cenários político, econômico e tecnológico são os enfatizados por J&K (1993) e que, no entendimento dos autores deste *paper*, são os que mais fortemente se relacionam com o *RL*. Por estas razões, somente estes últimos são objetos deste estudo.

3.1 Cenário político

Uma seqüência de eventos caracteriza a transformação do período em análise. Primeiramente, o então presidente americano, Ronald Reagan, em seu discurso anual proferido em janeiro de 1987 na sessão conjunta do Congresso Americano, afirma que “[...] o modelo estatal soviético tinha dificuldades em atender as necessidades básicas da população como energia elétrica e saneamento.” No mesmo discurso, Reagan invocava o perigo do comunismo e solicitava alocações orçamentárias ainda maiores ao departamento de defesa.

Mais tarde, no mesmo ano, EUA e URSS assinam o primeiro acordo para destruição das armas nucleares. A redução do arsenal militar, em contradição com a política belicista vigente, faz perder força a guerra fria e a inquestionável polarização mundial (EUA x URSS).

Em 1988, esse cenário culminou com a queda do muro de Berlim. Os regimes totalitários que dependiam da influência soviética estavam comprometidos, dando sinais de enfraquecimento. Posteriormente, as transições políticas levaram ao final da URSS e à criação de diversas repúblicas independentes. Tais transições acarretaram também a unificação da Alemanha e o final do apoio comunista (soviético) ao regime ditatorial de Cuba.

Ainda nesse período ocorria a guerra Irã-Iraque (1980-1988), sendo o governo de Saddam Hussein respaldado pelos Estados Unidos, enquanto que o Ayatollah Khomeini era

paradoxalmente respaldado por Israel, que já identificava o Iraque como um inimigo potencial maior na região (BANDEIRA, 2002). Esse fato denota que o período foi fortemente marcado por conflitos localizados, os quais interferiram no cenário político.

Enfim, esse quadro delineia um novo mapa geopolítico, evidenciando que o período político no qual o RL foi escrito estava marcado por forte instabilidade, com o desaparecimento de algumas forças políticas globais e a aparição de outras. Isto tudo acaba se refletindo na contabilidade como um todo, e na contabilidade gerencial em especial, uma vez que esta tem seu desenvolvimento potencializado pela abertura das relações comerciais. Desta forma, com o fim da polarização do poder político, este poder acaba se concentrando em um único país (EUA), o qual passa a, praticamente, dominar o cenário econômico mundial.

3.2 Cenário econômico

Rodrigues (2003) relata dois ciclos que ilustram o momento econômico americano vivido na década de 1980. O primeiro ciclo (1973-1982) tem as seguintes características: (1) estagnação econômica; (2) taxas de crescimento menores que a média histórica do país; (3) pressões inflacionárias; e (4) conseqüente desvalorização da moeda americana frente a outras moedas de países desenvolvidos. O crescimento médio do PIB americano foi de 2,3% a.a., ruim se comparado à média histórica do país. Esse cenário foi apelidado pela mídia de “estagflação”.

O segundo ciclo (1982-2002) foi marcado por 20 anos de: (1) crescimento econômico; (2) taxas de crescimento do PIB 50% maiores que no período anterior (3,5% a.a.); (3) deflação ou baixa inflação; e (4) efeito da valorização do dólar em relação a outras moedas. Para J&K (1993), a inflação e a desvalorização do dólar na década de 1970, citadas no primeiro ciclo, esconderam os problemas de competitividade da indústria estadunidense.

Ainda do ponto de vista econômico, conforme Nepomuceno (2004), as décadas de 1970 e 1980 foram de grande preocupação para os norte-americanos por causa do espantoso crescimento da produtividade industrial japonesa e alemã. Cabe ressaltar que esses países já haviam se recuperado dos traumas da 2ª Guerra Mundial, sendo que tal recuperação se deu, essencialmente, por conta da alta produtividade conseguida pelas indústrias e pelo emprego de novas tecnologias.

O que se pode denotar da relação entre esse cenário e o *RL* é que o momento econômico vivido pelos EUA, especialmente marcado pela competitividade com outros países, fez com que a gestão das organizações tivesse que responder a esse contexto com novos processos de produção e de gestão. Neste sentido, J&K (1993) argumentam que algumas das razões para a perda de relevância da contabilidade gerencial eram decorrentes das conseqüências das mudanças nestes processos. Em suma: o cenário econômico impôs novas necessidades às organizações e a contabilidade gerencial precisava atender a estas novas demandas.

3.3 Cenário tecnológico

No que tange ao contexto tecnológico da década de 1980, Braga (*apud* OLIVEIRA, 2003) explica que um novo paradigma global passa a vigorar, qual seja, as novas tecnologias impõem às empresas, de todos os países, o desafio de tornarem-se conglomerados empresariais. Desafio ainda maior enfrentou a tecnologia estadunidense, a qual passou a ter a concorrência intensiva do Japão e da Alemanha.

Já na visão de J&K (1993, p.3-4; 11), as características do ambiente da época em que o *RL* foi publicado, especialmente no tocante ao cenário tecnológico, compreendem: rápido progresso na tecnologia de processos e produtos; crescente complexidade das operações; expansão das linhas de produtos; redução dos ciclos de vida dos produtos; e grandes avanços na tecnologia

da informação. Todos esses fatores determinaram inúmeras alterações, não só nos sistemas de informações disponíveis, como também nas necessidades dos usuários destas informações.

Ao se relacionar esse cenário com os cenários político e econômico, verifica-se que o desenvolvimento do ambiente tecnológico impacta no desenvolvimento do ambiente econômico, uma vez que acirra a concorrência por melhores tecnologias, provocando uma competitividade entre organizações empresariais e também entre países. O reflexo disso no cenário político é que os países mais desenvolvidos econômica e tecnologicamente acabam sendo dotados de um maior poder político.

Finalmente, no que tange à relação entre o RL e o cenário tecnológico, o que se pode perceber é uma série de oportunidades para a geração de informação da contabilidade gerencial, como se pode verificar no Quadro 1 a seguir.

Característica do ambiente	Oportunidade
Crescente demanda por sistemas de contabilidade gerencial de excelência.	Queda exponencial nos custos de coletar, processar, analisar e apresentar informações.
Enorme expansão da capacidade de computação.	Oportunidades inimagináveis aos projetistas e usuários dos sistemas de informação.
Ambientes automatizados.	Registro e geração de informação em tempo real e captação de praticamente todas as transações para posterior análise.
Viabilidade de sistemas de informações abrangentes.	Capacidade de medir e determinar com precisão as demandas de recursos de cada produto em diferentes linhas.
Aumento da capacidade dos sistemas.	Fornecimento de informações relevantes e oportunas sobre operações.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de J&K (1993, p.4)

Quadro 1 – Oportunidades decorrentes do cenário tecnológico

3.4 Considerações gerais

Os três cenários aqui descritos, quando analisados conjuntamente, vão ao encontro da contextualização apresentada por J&K (1993), especialmente porque consideram as últimas décadas do século XX como um período de: rápida mudança tecnológica; vigorosa competição global e doméstica; enorme expansão da capacidade de processamento das informações; revolução na organização e tecnologia dos processos de produção.

Finalmente, considerando os fatores descritos, pode-se entender que J&K foram oportunos com a publicação do RL, uma vez que os americanos estavam buscando entender, nesta época, o que havia causado a crise de produtividade na qual eles se encontravam e, por decorrência, superar as dificuldades de um novo paradigma de competitividade global. Neste sentido, talvez a perda da relevância fosse um dos componentes ou manifestação da crise, porém não a precursora desta.

Uma vez conhecido o contexto econômico, político e tecnológico das últimas décadas do século XX, pode-se adentrar no entendimento dos argumentos apresentados pelo RL.

4. *Relevance Lost*: argumentos e críticas

Ao iniciar a discussão deste tópico, é importante entender que o RL é constituído por três pontos fundamentais, a saber: o desabafo; uma descrição da evolução histórica da contabilidade gerencial, a qual justifica o desabafo; e a apresentação de uma proposta, tratada pelos autores como desafio. O foco desta seção está na análise dos dois primeiros pontos. O terceiro ponto será discutido na seção seguinte.

Para fins deste trabalho, está se considerando como “desabafo” a idéia central do RL que consiste na seguinte afirmação: “[...] os sistemas de contabilidade gerencial das corporações são inadequados para a realidade atual” (JOHNSON; KAPLAN, 1993, s/p). De forma geral,

os autores consideram que os sistemas de contabilidade gerencial estão deixando de fornecer informações úteis e oportunas para as atividades de controle de processos, avaliação do custo dos produtos e avaliação de desempenho dos gerentes.

Para dar sustentação a esse desabafo e para que seja compreendido, os referidos autores se utilizaram de uma série de razões que justificam a perda de relevância da contabilidade gerencial. Neste sentido, estas razões serão tratadas a partir de então como “argumentos”.

4.1 Argumentos e críticas

Quando se analisam os argumentos de J&K a respeito da perda da relevância da contabilidade gerencial algumas inquietações surgem, tais como: se os argumentos apresentados são procedentes, se teriam os autores razão em seu desabafo, enfim, críticas da comunidade contábil sobre o RL. Para tentar reduzir tais inquietações, este tópico também apresenta alguns contrapontos às idéias de J&K.

Os argumentos de J&K (1993) estão aqui resumidos em seis itens e serão explicados um a um a seguir, bem como serão apresentadas as críticas que receberam de outros autores.

a) Crescimento das organizações e descentralização da gestão

Um primeiro fator que levou à perda da relevância da contabilidade gerencial foi, segundo os autores, o fato de que as empresas passaram às mãos de administradores profissionais e estes nem sempre conheciam a tecnologia subjacente às organizações em que atuavam. Desta forma, estes executivos tomavam suas decisões pautadas somente pelas informações financeiras. J&K (1993, p.13) explicam que “[...] os executivos passaram a, cada vez mais, tomar decisões com base no impacto por eles projetado sobre indicadores financeiros de curto prazo, sobretudo o lucro por ação e retorno do investimento.”

Neste sentido, o que se presenciava era o impacto da evolução tecnológica no crescimento das organizações, especialmente na complexidade dos processos de produção e na redução do ciclo de vida dos produtos. Isto fez com que as organizações tivessem que incorrer mais em custos de pesquisa e desenvolvimento, projetos de produtos, dentre outros, custos estes que gerariam receitas por períodos mais longos de tempo. Esse fenômeno provocou o crescimento dos custos não identificáveis diretamente aos produtos e, por conseqüência, a perda de utilidade dos indicadores financeiros de curto prazo (lucratividade periódica e retorno do investimento) como indicadores do desempenho corporativo.

De forma complementar a idéia anterior, J&K defendem a idéia de que todos os custos e despesas das empresas deveriam ser imputados aos produtos. Noreen (1987, p.112) apresenta críticas a esse argumento, fazendo as seguintes indagações: “Como estes engenheiros atribuiriam estes custos aos produtos de forma racional e precisa? Estavam eles estabelecendo preços de venda pela alocação de custo pleno (presumivelmente ignorando a demanda)?”

MacDonald e Richardson (2002) têm uma visão diferente do que pode ter levado à perda da relevância, qual seja a perspectiva marxista do desenvolvimento da contabilidade. Nela, as relações sociais e individuais são dependentes das condições de restrições impostas pela sociedade. As forças sociais dominantes farão com que as restrições e o desenvolvimento atendam às suas necessidades, sendo que a dominação ocorre pelos meios econômicos e políticos. Logo, o que propulsiona a contabilidade não é a expansão, descentralização ou administração profissional e sim a mudança nas relações sociais e do trabalho. Alguns exemplos são: padronização das tarefas, subjugação de uma administração bem remunerada aos interesses capitalistas e desenvolvimento de técnicas de controle do trabalhador.

b) Influência das informações contábeis para usuários externos

Para os autores do RL, dois sistemas contábeis existiam e operavam de forma independente: o gerencial, utilizado para promover a eficiência na atividade operacional básica da organização, e o financeiro, que registrava as receitas e despesas e produzia demonstrações financeiras periódicas.

Neste sentido, a queda da relevância dos sistemas de contabilidade gerencial foi marcada pela inexistência de informações periódicas (mensal, trimestral etc.). J&K (1993, p.1) justificam esse desabafo dizendo que “[...] atualmente, as informações de contabilidade gerencial, condicionadas pelos procedimentos e pelo ciclo do sistema de informes financeiros da organização, são atrasados demais, agregados demais e distorcidos demais para que sejam relevantes para as decisões de planejamento e controle dos gerentes.” Isto denota uma subserviência da contabilidade gerencial à contabilidade financeira.

No entanto, as informações financeiras vão se tornando inadequadas quando se altera o cenário em que atuam as empresas, no qual medidas de eficiência e produtividade, por exemplo, passam a ser elementos importantes no processo de tomada de decisão.

Em 1997, Drury e Tayles apresentam resultados de uma pesquisa realizada exclusivamente para contestar esse argumento relativo à subserviência da contabilidade gerencial à contabilidade financeira. Segundo esses autores, os argumentos de J&K são baseados, principalmente, em evidências não empíricas. Eles apontam para a necessidade de os autores do RL se posicionarem mais adequadamente a respeito desta questão. Desta forma, Drury e Tayles (1997, p.264) expressam que, se os mesmos dados servem como base para ambas, isto não pareceria implicar que uma é subserviente à outra, e, se a teoria apontasse para o fato que a origem destes dados deveria ser diferente, o máximo que os autores poderiam concluir é que seriam necessárias mais pesquisas.

c) Da gestão de custos à contabilidade de custos

Na mesma linha do argumento apresentado no item anterior, um ponto de destaque pelos autores é o fato de as empresas utilizarem, para fins gerenciais, as mesmas informações de custos dos informes financeiros. Isto fez com que as empresas deixassem de gerir custos para, apenas, contabilizar custos para efeitos de avaliação de estoques. Ressaltando, portanto, a perda da relevância da contabilidade gerencial, em termos de informações de custos, J&K (1993, p.110) asseveram: “Ainda que esses procedimentos gerem informações de custos aparentemente úteis aos informes financeiros, essa mesma informação costuma ser enganosa e irrelevante, para decisões estratégicas sobre produtos.”

Os motivos para esta situação, segundo os autores, estão baseados em dois aspectos: (1) no início do século XX, o custo de coletar e processar informações de custos dos recursos por produtos era alto demais para ser suportado pelas empresas; (2) a formação universitária contábil desenvolveu-se, nos EUA, paralelamente aos informes financeiros.

Além destes aspectos, os autores destacam que as informações geradas não auxiliavam os gerentes operacionais no seu empenho de reduzir custos e melhorar a produtividade. Portanto, o foco dos contadores não era a contabilidade gerencial e o gerenciamento de custos. Isto denota, segundo aqueles autores, a ausência de informações prospectivas.

Uma crítica a esse argumento do RL é apresentada por Vollmers (1996, p.1). Segundo esta autora, “[...] a educação na contabilidade de custos não ficou estagnada após 1925, como afirmam J&K.” O argumento que Vollmers (1996) critica é o de que somente a obra de Vatter trata de informações prospectivas. Para refutar esse argumento, ela examinou diversos livros de contabilidade de custos e identificou, dentre estes, vários que salientaram o caráter

prospectivo, citando como exemplo os de Jordan e Harris (1921), Sanders (1923), Dohr *et al.* (1935), Reitel e Harris (1948), Blocker (1950) e outros mais.

d) Automação dos sistemas de informação

Outro argumento apresentado por J&K (1993, p.12) é que "[...] com a automação dos sistemas de custos nos computadores digitais, começando em meados da década de 1960, os projetistas de sistemas se limitaram a automatizar os sistemas manuais encontrados nas fábricas." Mais adiante, J&K (1993, p.159) explicam que as empresas ficaram muito pautadas nos modelos de contabilidade gerencial de 1920, pois em 1960, na empolgação da descoberta do potencial computacional, os programadores dos sistemas de informações tinham apenas automatizado as rotinas já praticadas.

Não foram encontradas críticas diretas a este ponto na bibliografia estudada. No entanto as limitações do custo de uma informação *versus* o benefício que ela pode trazer, conforme Lucas (2000), é uma explicação razoável para a decisão de automatizar sistemas existentes.

e) Participação dos acadêmicos

Outro aspecto importante abordado pelos autores é a participação dos acadêmicos no processo de perda da relevância, ou obsolescência, dos sistemas de contabilidade gerencial.

J&K (1993, p.119-123) atribuem aos acadêmicos inúmeras “culpas” para a perda de relevância: o desaparecimento da avaliação gerencial de custos de produtos após a Primeira Guerra Mundial, por apresentarem a seus alunos apenas custos estritamente em termos de avaliação de estoques para informes financeiros; ensinarem seus alunos a administrar com base em indicadores financeiros; pesquisadores acadêmicos não desempenharam um papel mais ativo por estarem influenciados por um modelo simplificado do comportamento das empresas (um só produto e um só processo de produção).

Noreen (1987, p.113) discorda da crítica feita às universidades, afirmando que os escritores acadêmicos enfatizam sim a relação custo *versus* benefício das diferentes alternativas de decisão e explicam as limitações da contabilidade financeira, ao mesmo tempo em que expressam a importância de outros dados para o planejamento e controle das operações. Portanto, na visão desse autor, não procedem os argumentos de J&K.

f) Participação dos profissionais

Além da crítica aos acadêmicos, J&K (1993, p.152) atribuem parte da culpa pela perda de relevância aos profissionais de contabilidade, questionando o que estes têm feito nos últimos sessenta anos. Os autores enfatizam que “[...] caso tenha havido grandes inovações, entre 1925 e 1980, afora a introdução dos procedimentos de fluxo de caixa descontado, os profissionais inovadores têm conseguido mantê-las em segredo.”

Roslender (1996, p.533) tece alguns comentários a este ponto dizendo que tem havido relacionamento entre a academia e o ambiente profissional. O autor expressa que os acadêmicos contábeis têm tentado aumentar o conhecimento dos profissionais acerca das condições e conseqüências da teoria e prática contábil, ao mesmo tempo em que os profissionais têm possibilitado o desenvolvimento no projeto crítico da contabilidade.

Na visão dos pesquisadores da linha de Foucauld, conforme Ezzamel, Hoskin e Macve (*apud* MACDONALD; RICHARDSON, 2002), a contabilidade gerencial é resultado do desenvolvimento de uma sociedade baseada em conhecimentos técnicos e que o poder destes profissionais está baseado justamente em tais saberes especializados. Logo, na visão destes estudiosos, a contabilidade gerencial traz a mensuração dos resultados individuais e

autodisciplina às organizações; esta visão da contribuição dos profissionais se contrapõe radicalmente à visão de falta de inovação trazida por J&K (1993).

Com o intuito de inserir o leitor em uma visão abrangente dos argumentos e críticas discutidos no item anterior, apresenta-se, a seguir, o Quadro 2, cujo objetivo é relacionar, num panorama único, os argumentos para a perda de relevância da contabilidade gerencial, as justificativas a estes argumentos e, ainda, algumas críticas encontradas na literatura desta área.

Argumento	Justificativa	Crítica
Crescimento das organizações e descentralização da gestão	<ul style="list-style-type: none"> • Administração profissional desconhece o processo produtivo; • Tomada de decisão com base em indicadores financeiros de curto prazo; • Crescimento de custos não identificáveis diretamente com os produtos; • Todos os custos e despesas deveriam ser imputados aos produtos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Como imputar todos os custos e despesas aos produtos? • A relevância é perdida em função das relações sociais e do trabalho.
Influência das informações contábeis para usuários externos	<ul style="list-style-type: none"> • Inexistência de informações periódicas; • Subserviência da contabilidade gerencial à contabilidade financeira; • Informações financeiras inadequadas para informações gerenciais. 	<ul style="list-style-type: none"> • Os argumentos são baseados em evidências não empíricas; • Necessidade de J&K se posicionarem sobre se os propósitos da contabilidade gerencial e da contabilidade financeira são os mesmos.
Redução do foco de gestão de custos e ênfase na contabilidade de custos	<ul style="list-style-type: none"> • Ênfase na contabilidade e não na gestão de custos; • Alto custo de geração de informações por produtos; • Formação universitária pautada em informes financeiros. 	<ul style="list-style-type: none"> • A educação contábil de custos não ficou estagnada, uma vez que houve diversas publicações que contemplavam informações para a gestão.
Automatização dos sistemas de informação	<ul style="list-style-type: none"> • Automatização dos sistemas já existentes; • Ausência de inovações. 	<ul style="list-style-type: none"> • Novos sistemas estão limitados ao custo x benefício.
Pouca participação dos acadêmicos	<ul style="list-style-type: none"> • Desaparecimento da avaliação gerencial de custos de produtos pós 1ª Guerra Mundial; • Educação pautada na administração com base em indicadores financeiros; • Pesquisadores acadêmicos influenciados por um modelo simplificado do comportamento das empresas. 	<p>Estudiosos acadêmicos enfatizam:</p> <ul style="list-style-type: none"> • relação custo x benefício das diferentes alternativas de decisão; • limitações da contabilidade financeira; • a importância de outros dados para o planejamento e controle das operações.
Os profissionais não estavam divulgando novas técnicas	<ul style="list-style-type: none"> • Questionamento das contribuições dos profissionais nos últimos sessenta anos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tem havido sim relacionamento entre profissionais e acadêmicos. • O poder dos profissionais e acadêmicos vem do seu conhecimento técnico; não aprimorá-lo seria contraproducente ao interesse da classe.

Quadro 2 – Quadro resumo dos argumentos e críticas do *Relevance Lost*

Uma vez conhecidos os argumentos de J&K a respeito da perda de relevância, bem como algumas críticas a tais argumentos, é importante conhecer o que os referidos autores propõem para tornar a contabilidade gerencialmente mais relevante.

5. *Relevance Lost*: propostas e críticas

Depois de apresentarem seus argumentos, justificando a perda de relevância da contabilidade gerencial, J&K apresentam uma série de considerações que contemplam algumas propostas, as quais, na visão desses autores, deveriam contribuir para recolocar a contabilidade gerencial numa posição relevante dentro das organizações. Assim sendo, esta seção destina-se a analisar criticamente tais propostas.

J&K (1993, p.14) acreditam que o desafio e a oportunidade para recuperação da relevância perdida consistem no fato de que "[...] sistemas de contabilidade gerencial podem e devem ser projetados em apoio às operações e estratégia da organização."

Para efeitos deste trabalho, a análise das propostas contidas no RL foi realizada considerando os três propósitos da informação gerencial, enumerados por aqueles autores, que não têm sido atendidos, quais sejam: informações para controle de processos, para avaliação do custo dos produtos e para avaliação de desempenho dos gestores. Além disso, um quarto tópico é apresentado para discutir as propostas que não se enquadram exclusivamente em apenas um dos três primeiros propósitos.

Ainda sobre este ponto, J&K (1993, p.14) caracterizam os seguintes aspectos como elementos presentes no contexto do RL e que podem auxiliar na busca da recuperação da relevância. Estes aspectos são: (1) o ambiente em estudo dispõe de tecnologia para implementar sistemas radicalmente diferentes dos utilizados até a década de 1980; (2) ainda que se disponha de tecnologia, falta conhecimento, o qual pode emergir da experimentação e da comunicação; (3) os gestores e acadêmicos devem recuperar o espírito inovador de cem anos atrás, no princípio do movimento da administração científica; (4) os pesquisadores acadêmicos precisam estar comprometidos com o desenvolvimento de novos conceitos no projeto de sistemas de contabilidade gerencial relevantes.

a) Informações para controle de processos

No que tange a esta questão, a proposta de J&K (1993, p.3) sobre o sistema de contabilidade gerencial adequado contempla: "[...] fornecer informação oportuna e precisa, para facilitar os esforços de controle de custos, para medir e melhorar a produtividade, e para a descoberta de melhores processos de produção."

Ao enfocar, especificamente, controle de custos, J&K (1993, p.198-199) sugerem que a organização seja segregada em centros de custos, os quais seriam "[...] a unidade organizacional que será objeto do sistema."

Lucas (2000) faz uma crítica a esse ponto, alegando que, embora os custos de produtos e processos sejam cada vez mais complexos e diversos, que o custo de processamento de informações tenha caído e que tenham sido propostas novas soluções aos custos, há mais de uma década o custeio por absorção é predominante, o que aparentemente enfraquece o argumento ou a proposição dos autores quanto ao controle de custos.

b) Informações para avaliação do custo dos produtos

Além de segregar a organização em centros de custos, J&K (1993, p.201-203) dizem que um bom sistema de custos possibilita conhecer a distribuição dos custos de curto e longo prazo.

Para J&K (1993, p.3), o sistema de contabilidade gerencial deveria informar "[...] custos precisos dos produtos, de modo que a fixação de preços, a introdução de novos produtos, o abandono de produtos obsoletos e a resposta a produtos rivais possam se basear na melhor informação possível sobre as necessidades de recursos para aquele produto."

Além destes pontos, um bom sistema de custos de produção deveria mostrar como todos os custos variam de acordo com as decisões. Ao se considerar todos os custos como sendo variáveis no longo prazo, eles podem ser relacionados às atividades que produzem os custos. Neste sentido, J&K (1993) dizem que deveriam ser abandonados os sistemas que ignoram custos fixos ou aqueles que os alocam em uma base arbitrária.

Ainda segundo J&K (1993, p.197), um sistema de custos adequado deve apresentar quatro diferentes funções: (1) distribuir custos nos demonstrativos financeiros periódicos; (2) facilitar o controle de processos; (3) computar custos dos produtos; (4) auxiliar estudos especiais.

Noreen (1987) discorda de que todos os custos deveriam estar referidos às linhas de produção calculando custos de longo prazo. Para J&K (1993), todos os custos, se variáveis ou fixos, são o resultado de decisões gerenciais até algum ponto no tempo. Então, na visão de Noreen (1987), estes custos são até certo ponto controláveis e, para ele, o único modo de todos os custos poderem ser considerados variáveis é se eles estiverem se referindo às decisões de capacidade. Até então, ele pensa que ainda nem todos os custos de capacidade são variáveis baseados na escala de operações.

Outro aspecto importante é que J&K (1993) querem alocar custos indiretos identificando "os direcionadores" de custo para cada departamento. Um conjunto de custos é estabelecido para cada direcionador. Para conseguir um critério de alocação, o custo total no conjunto é dividido pelo número total de transações que criaram os custos.

Horngrén (*apud* LUCAS, 2000) apresenta dois argumentos contrários à utilização de sistemas tão amplos e supostamente eficientes de apuração de custos, conforme as proposições de J&K (1993). Primeiro o autor cita a limitação do custo de produzir uma informação *versus* o benefício que pode ser proporcionado. Em outras palavras, significa que um sistema detalhado de distribuição e computação de custo não será sempre viável do ponto de vista econômico. O segundo está ligado à forte correlação existente entre os custos fixos e o volume de produção; mesmo sem uma relação causal direta, normalmente o volume produzido é um direcionador de custo razoável e simples de ser utilizado.

Finalmente, Noreen (1987) critica a idéia de que estes "custos totalmente traçados" são outra variedade de custos completamente alocados. Ele sente que os autores estão especulando com as recomendações deles, e que o livro seria um anúncio para serviços de consultoria.

c) Informações para avaliação de desempenho dos gestores

Ao argumentar que as grandes organizações centralizadas necessitam de sistemas para motivar e avaliar o desempenho de seus gestores, J&K (1993, p.3) afirmam que "[...] os sistemas deveriam fornecer incentivos e sinais apropriados para gerentes empenhados em diferentes funções, com diversos produtos e processos, em operações globalmente dispersas."

Em pesquisa subsequente à determinante deste trabalho, Kennerly e Neely (2002) afirmam que os sistemas de medição da performance dos gestores foram significativamente alterados entre 1995 e 2000 em 40 por cento das empresas pesquisadas. Este argumento parece ser favorável à necessidade de melhoria apontada na avaliação da gerência. Por outro lado, ainda conforme Kennerly e Neely (2002), pouca atenção é dada ao acompanhamento da evolução de novas medidas de avaliação implantadas, sendo que estas ficam estáticas. Portanto, apesar das sugestões e críticas de J&K (1993) e do desenvolvimento de novos ferramentais, parte do problema permanece.

d) Outras propostas

Outra característica apresentada pelos autores é o desenvolvimento de sistemas de análise de custos com informações distintas daquelas prescritas pela contabilidade financeira, ainda que baseadas nos mesmos dados. Neste sentido, J&K (1993, p.136) asseveram que "[...] quem toma decisões deseja uma visão mais prospectiva das decisões alternativas a confrontá-lo, propósito para o qual os custos históricos são inúteis. A preocupação relevante é com os custos que serão contraídos no futuro, ou as rendas que serão perdidas em consequência de decisões atuais." Verifica-se, portanto, a presença do conceito de custo de oportunidade.

Deve-se ressaltar ainda que, para J&K (1993, p.3-4, grifo nosso), “[...] o sistema de contabilidade gerencial da organização é um componente necessário na estratégia da empresa de alcançar o sucesso competitivo.”

6. Algumas evidências empíricas relacionadas ao *Relevance Lost*

Esta seção contempla algumas evidências empíricas relacionadas aos argumentos apresentados por J&K (1993) para apontarem a perda de relevância da contabilidade gerencial. Optou-se por organizar este tópico com a mesma estrutura utilizada na seção 4, a fim de se perceber coerência e relacionamento entre os pontos aqui analisados.

a) Crescimento das organizações e descentralização da gestão

Kennerly e Neely (2002) apontam os aspectos multidimensionais, os diferentes níveis hierárquicos e a necessidade de trabalhar no contexto de um objetivo estratégico comum como desafios a serem enfrentados pelas organizações. Sob este enfoque são citados vários instrumentos criados visando mensurar a performance em diferentes aspectos, ao invés de concentrarem-se apenas nos indicadores financeiros de curto prazo. Alguns destes, e seus respectivos precursores, conforme aqueles autores, são: matriz de mensuração de performance (Keegan *et al.*); *balanced scorecard* (Kaplan e Norton), prisma da performance (Kennerly e Neely), enfoque de trabalho de determinantes e resultados (Fitzgerald *et al.*) e pirâmide SMART (Lynch e Cross).

É importante ressaltar que tais medidores demonstram o atendimento às novas necessidades ligadas ao tamanho, descentralização e complexidade das organizações em apoio ao argumento apresentado por J&K (1993).

b) Influência das informações contábeis para usuários externos

Sharma (2000) desenvolveu pesquisa junto a membros associados do AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), visando identificar se as regras rígidas dos relatórios financeiros inibiam o uso de outras práticas gerenciais, além de verificar se os educadores contábeis realmente encorajavam o uso destes relatórios na tomada de decisão. Essa pesquisa visava avaliar os benefícios percebidos na utilização de práticas gerenciais. Para tanto, estas foram segregadas por Sharma (2000) em três categorias, a saber:

Categoria	Tipos de práticas
Tradicionais	Sistemas de orçamento, métodos de custeio tradicionais e análise de produto.
Emergentes	<i>Benchmarking</i> , técnicas baseadas em atividades, <i>employee based measures</i> , técnicas de planejamento estratégico, métodos de criação de valor e <i>balanced performance measures</i>
Outras	Técnicas de orçamento de capital (NPV, IRR, Payback), avaliação da satisfação do cliente, <i>benchmarking</i> entre organizações, desenvolvimento de planos estratégicos separados de orçamentos, lucro residual e avaliação contínua de fornecedores.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de Sharma (2000)

Quadro 3 – Categorias de práticas gerenciais

O autor também considerou que o porte, ramo industrial e prioridades estratégicas seriam responsáveis pela escolha das técnicas gerenciais a serem implementadas.

Sharma (2000) conclui que os gestores necessitam tanto de práticas tradicionais como de práticas não-tradicionais e que porte, ramo industrial e prioridades estratégicas causam impactos diferentes nas organizações. O porte das organizações é significativo para práticas emergentes, enquanto que ramo industrial é significativo para práticas tradicionais. Todavia, prioridades estratégicas interferem tanto em práticas tradicionais como em emergentes.

Através dos resultados obtidos nesta pesquisa é possível perceber que, atualmente nos EUA, a afirmação de J&K (1993), no que se refere à influência de práticas de contabilidade financeira, não se verifica e que os educadores não podem ser considerados os culpados pela falta de relevância da contabilidade gerencial.

Em 1997, na Inglaterra, Drury e Tayles realizaram pesquisa para avaliar se a contabilidade gerencial era subserviente à contabilidade financeira. Eles concluíram que muitas companhias utilizam as mesmas informações para a contabilidade financeira e gerencial, porém isto não é evidência suficiente para afirmar que esta é subserviente àquela. Uma interpretação alternativa possível é a de que as empresas continuam a utilizar sistemas de custeio simplistas porque elas acreditam que investir em sistemas mais sofisticados não levará a um aumento significativo de precisão das informações. Uma justificativa encontrada por tais autores para a utilização das regras da contabilidade financeira na elaboração das demonstrações gerenciais, é a de que as informações fornecidas pela contabilidade gerencial são consistentes com as informações fornecidas pela contabilidade financeira.

c) Da gestão de custos à contabilidade de custos

Sharman (2003) cita duas pesquisas empíricas sobre o uso do ABC (*Activity Based Costing*), ferramenta inspirada na obra de J&K (1993). A primeira, realizada pela Bain and Company revela que embora 60% das empresas estadunidenses tenham tentado utilizar o ABC, somente 20% usaram-no continuamente. No outro estudo, realizado por *RCA Interest Group*, 30 dos 145 respondentes, ou 20,69% das organizações, usam esta ferramenta. Tais números são inconclusivos, pois apresentam a adoção de um novo sistema de custeio em uma parte representativa das empresas, porém não apontam definitivamente para uma nova tendência, ou volta à gestão de custos conforme o argumento apresentado pelos autores.

d) Automatização dos sistemas de informação

Embora tenham sido feitas críticas à forma mecanicista e simplista de automatização dos sistemas de custos, uma das principais barreiras à implantação de novos sistemas de gestão e custos é a falta de integração dos sistemas utilizados no mercado com *softwares* criados com vistas aos novos sistemas de gestão e custos, tais como o ABC e o ABM (*Activity Based Management*). Tal argumento é encontrado de maneira consistente em (1) Sharman (2003), que afirma que os sistemas gerenciais em geral não são integrados aos *softwares* que elaboram os relatórios financeiros e ao razão geral; e (2) Fahy e O'Brien (2000) que mencionam que a maioria das empresas usuárias destes novos ferramentais o fazem com planilhas ou sistemas não integrados aos sistemas de planejamento e gestão.

e) Participação dos acadêmicos

Embora J&K tenham argumentado desinteresse dos acadêmicos, evidência empírica contrapondo este ponto é apresentada por Vollmers (1996), baseada na revisão de 44 textos da *Accounting Review* e *Journal of Accountancy* entre as décadas de 1920 e 1950. Tal revisão invalida o comentário de que a contabilidade gerencial estaria limitada pela contabilidade financeira, ou para usuários externos. O estudo apontou que as pesquisas demonstraram interesse por custo unitário, minimização de desperdícios, planejamento, eficiência e controle via orçamentos, padrões e custos para a formação de preços, técnicas não obrigatórias para os usuários externos. O argumento apresentado demonstra a preocupação da academia com a contabilidade gerencial e seu desenvolvimento.

Luft (1997) desenvolveu trabalho para resumir e criticar a pesquisa histórica em contabilidade gerencial. Nesse trabalho, a autora assume como premissa que a contabilidade gerencial está se utilizando de estudos teóricos das áreas de economia e sociologia, para formar a base teórica desta. Isto comprova que J&K, de certa maneira, estavam corretos ao criticarem as

pesquisas realizadas nesta área. Conforme afirma Luft, esta busca por base teórica começou depois da publicação do RL.

f) Participação dos profissionais

Em pesquisa realizada por Silva (2004), este avaliou o ensino da disciplina de contabilidade de custos, e corroborou a posição apresentada por J&K, quando estes afirmam que o ensino da Contabilidade não evoluiu nas últimas décadas. Silva (2004), assim conclui em seu trabalho:

Por outro lado, por mais paradoxal que possa parecer, o ensino de contabilidade de custos, especialmente nos cursos de graduação, segue imune às transformações no ambiente fabril posto que continua a ser abordado nos referidos cursos da mesma maneira que era há décadas atrás. Desse modo, apesar de se esperar que o ensino da matéria se apresente como agente de vanguarda e portanto protagonista de uma realidade que se vive, ele vem se portando, na melhor das hipóteses, como mero espectador dos acontecimentos.

Pesquisa realizada pelo IMA (*Institute of Management Accounting*) em conjunto com AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), no ano de 1999, buscou identificar qual era o papel dos contadores gerenciais nas empresas. Em pesquisa semelhante, realizada na década de 1980, conclui-se que, naquela década, os contadores gerenciais não participavam do processo de decisão e tomavam conhecimento dos fatos após estes terem se consumado, permitindo assim que fossem chamados de “*bean counters*”. Na pesquisa realizada no ano de 1999, a situação mudou enormemente: esta conclui que os contadores modernos estão ocupando espaços localizados junto aos departamentos operacionais e atuam como consultores internos no processo de tomada de decisão, sendo que atualmente os contadores gerenciais são vistos como “*business partners*”.

7. Considerações finais

Como se pode depreender da leitura do texto, pode-se afirmar que, de fato, o RL causou impactos na contabilidade gerencial. Enquanto área de conhecimento acadêmico, estes impactos podem ser vistos na quantidade de estudos publicados pós-1987 e que procuram reforçar ou refutar os argumentos de J&K. Já no que diz respeito à contabilidade gerencial no dia-a-dia das organizações, o que se pode notar, conforme os achados das pesquisas citadas, é que as organizações têm estado atentas às questões levantadas pelo RL.

Retomando-se a questão de pesquisa proposta neste estudo, entende-se que parte das deficiências apontadas pela obra estudada foi superada. Entretanto, com base neste estudo, não se pode afirmar categoricamente que a contabilidade gerencial tenha recuperado sua relevância. Nota-se que há, atualmente, uma contabilidade gerencial mais independente da contabilidade financeira, quando comparada à da década de 1980.

No entender destes autores, o que ainda falta à contabilidade gerencial para que recupere por completo sua relevância é uma integração maior entre academia e empresas, a fim de que esta área do conhecimento possa, realmente, subsidiar os gestores no seu processo de tomada de decisão. Neste sentido, pode-se dizer que o argumento de J&K de que houve pouca participação acadêmica e profissional foi combatido e, talvez, superado. Todavia, ainda há de se buscar uma integração entre esses dois tipos de participação de modo que a contabilidade gerencial tenha um ganho efetivo, tanto em termos acadêmicos, como em termos de viabilidade prática.

Deve-se ressaltar, ainda, que alguns dos argumentos sobre o crescimento e descentralização das organizações parecem falhos, como a falta de conhecimento dos administradores profissionais; outros são suportados, como o crescimento como fator de aumento de complexidade. As influências dos relatórios aos usuários externos na contabilidade gerencial não foram empiricamente comprovadas, com base nos estudos aqui relatados. Alterações ocorreram nos sistemas de custos, mas não suficientes para apontar um novo paradigma;

novas ferramentas aparecem como mais uma alternativa e não como o retorno à gestão de custos abandonada, conforme argumento do RL. No outro espectro, as críticas aos profissionais e acadêmicos não encontram suporte teórico ou empírico e se revelam como argumentos frágeis.

Finalmente, considera-se que os objetivos do trabalho foram atingidos, uma vez que se pôde proceder ao estudo aprofundado do RL, bem como das críticas à referida obra.

Referências

BANDEIRA, Luiz A. M. A guerra contra o terror: petróleo e armamentismo. **Revista Espaço Acadêmico**, Maringá, Setembro, 2002.

BÊRNI, Duilio de Avila (Coord.). **Técnicas de pesquisa em economia**. São Paulo: Saraiva, 1992.

BURNS J.; VAIVIO, J. Management accounting change. **Management Accounting Research**, vol. 12, 2001.

DRURY, Colin; TAYLES, Mike. Evidence on the financial accounting mentality debate: a research note. **British Accounting Review**, vol 29, 1997, p. 263-276.

FAHY, Martin; O'BRIEN, Gerry. As easy as ABC? It seems not! **Accountancy Ireland**. Dublin: Vol.32 , Iss. 1, Feb 2000, p. 16, 1 p.

IMA – Institute of Management Accounting. Pesquisador responsável Gary Siegel *et al.* **Counting More, Counting Less Transformations in the Management Accounting Profession**. Agosto de 1999.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KENNERLY, Mike; NEELY, Andy. A framework of the factors affecting the evolution of performance management systems. **International Journal of Operations & Production Management**. Bradford: Vol.22, Iss. 11; 2002, p. 1222, 24 p.

LUCAS, Mike. The reality of product costing. **Management Accounting**. Londres: Vol.78, Iss. 2; Fevereiro, 2000, p. 28, 4 p.

LUFT, Joan L. Long-Term change in management accounting: perspectives from historical research. **Journal of Management Accounting Research**, vol. 9, 1997, p. 163-197.

MACDONALD, Laura D.; RICHARDSON, Alan J. Alternative perspectives on the development of American management accounting: Relevance Lost induces a renaissance. **Journal of Accounting Literature**. Gainesville, v. 21, 2002, p. 120-156.

NEPOMUCENO, Valério. **A queda da contabilidade gerencial e a ascensão da fraude contábil nos Estados Unidos**. Disponível em: <http://www.monografias.com/trabajos11/aquedada/aquedada.shtml>. Acessado em 02/11/2004.

NOREEN, Eric. Commentary on H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan's Relevance Lost. **Accounting Horizons**, December; 1987, p. 110-116.

OLIVEIRA, Allan C. de. **A dinâmica financeira da grande empresa capitalista**. Disponível em: <http://www.economiabr.net/colunas/allan/financeira.html>: 2003-10-06. Acessado em 31/10/2004.

REAGAN, Ronald. **President Address Before a Joint Session of Congress on The State of The Union**. C-Span: January 27, 1987. Disponível em: www.c-span.org/executive/stateoftheunion.asp. Acessado em 31/10/2004.

RODRIGUES, Jorge N. **Cinco olhares sobre a Economia Mundial**. Março e Abril de 2003. Disponível em: <http://www.janelanaweb.com/crise/5pistas.html>. Acessado em 30/10/2004.

ROSLENDER, Robin. Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting. **Critical Perspectives on Accounting**, vol. 7, 1996, p. 533-561.

SEVERINO, Antônio J. **Metodologia do Trabalho Científico**. 14. ed. São Paulo: Cortez, 1986.

SHARMA, Rob. From relevance lost to relevance regained: management practice in the new millennium. **Financial and Management Accounting**. Dezembro de 2000. Disponível em: <http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tmp?NID=9762908175453>. Acessado em 19/12/2004.

SHARMAN, Paul A. **The case for management accounting**. Strategic Finance. Montvale: Vol.85, Iss. 4; Oct 2003, p. 42.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa da. **O impacto do novo ambiente fabril no ensino tradicional de custos: uma abordagem sobre o ensino da disciplina contabilidade de custos**, IV Congresso Internacional de Custos, realizado no período de 16 a 20/10/1995, na Universidade Estadual de Campinas. 2004.

VOLLMERS, Gloria Lucey. Academic cost accounting from 1920-1950: alive and well. **Journal of Management Accounting Research**. Sarasota, vol. 8, 1996, p. 183.

ⁱ Em face de não ter sido possível acessar a obra original datada de 1987, todas as citações foram feitas com base na edição de 1993. Todavia, deve-se ressaltar que as discussões realizadas no texto consideram a data de 1987 como parâmetro de referência.