

Behavioral accounting research e a contabilidade de custos: reinterpretando resultados de pesquisas referentes ao tema

Myrna Modolon Lima (UFSC) - mmodolonlima@gmail.com

Fabricia Silva da Rosa (UFSC) - fabriciasrosa@hotmail.com

Resumo:

Este estudo tem como objetivo analisar a relação entre os estudos anteriores da contabilidade comportamental e a contabilidade de custos, sob as perspectivas da Behavioral Accounting Research (BAR), baseada nos estudos de Birnberg e Shields (1989). A pesquisa teórica baseou-se em estudos bibliográficos com o escopo de reinterpretar os estudos de Ramadan (1989); Chenhall (2004); Pillai (2007); Fennema e Perkins (2007) e Mahama e Cheng (2013). Como justificativa do estudo especifica-se que o comportamento humano pode alterar os resultados de tomada de decisões ou princípios da contabilidade. As pesquisas na área comportamental tendem a explicar porque certas decisões são tomadas ou não e como elas afetam a entidade como um todo. Por fim, conclui-se que se pode constatar a relação entre a contabilidade comportamental e a contabilidade de custos, por meio dos estudos reinterpretados no artigo. Além disso, deve-se futuramente observar os aspectos comportamentais intrínsecos às decisões dos indivíduos.

Palavras-chave: *Contabilidade comportamental; Contabilidade de custos; Contabilidade gerencial; Tomada de decisões.*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

***Behavioral accounting research* e a contabilidade de custos: reinterpretando resultados de pesquisas referentes ao tema**

Resumo

Este estudo tem como objetivo analisar a relação entre os estudos anteriores da contabilidade comportamental e a contabilidade de custos, sob as perspectivas da *Behavioral Accounting Research* (BAR), baseada nos estudos de Birnberg e Shields (1989). A pesquisa teórica baseou-se em estudos bibliográficos com o escopo de reinterpretar os estudos de Ramadan (1989); Chenhall (2004); Pillai (2007); Fennema e Perkins (2007) e Mahama e Cheng (2013). Como justificativa do estudo especifica-se que o comportamento humano pode alterar os resultados de tomada de decisões ou princípios da contabilidade. As pesquisas na área comportamental tendem a explicar porque certas decisões são tomadas ou não e como elas afetam a entidade como um todo. Por fim, conclui-se que se pode constatar a relação entre a contabilidade comportamental e a contabilidade de custos, por meio dos estudos reinterpretados no artigo. Além disso, deve-se futuramente observar os aspectos comportamentais intrínsecos às decisões dos indivíduos.

Palavras-Chaves: Contabilidade comportamental; Contabilidade de custos; Contabilidade gerencial; Tomada de decisões.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos

1 Introdução

As pesquisas sobre comportamento na área de contabilidade (*Behavioral Accounting Research* – BAR), iniciadas há mais de 20 anos por Birnberg e Shields (1989), têm como objetivo interpretar certas decisões tomadas pelos indivíduos. Existem inúmeras hipóteses sobre como certos princípios contábeis foram criados e persistiram, uma vez que a evolução biológica do cérebro humano procura a melhor forma de trocar informações e decisões (BAMBER 1993; BIRNBERG 2000).

Na contabilidade de custos, por exemplo, o comportamento na tomada de decisões é afetado por diversos fatores como: inconsciente coletivo e falta de conhecimento de certos princípios. As pesquisas na área de contabilidade comportamental, portanto, tendem a explicar esses fatos baseando-se em como essas decisões são tomadas pelo ser humano. (FERNANDES, ZONATTO 2013; WAYMIRE 2013).

Historicamente, considerou-se difícil estudar a interação entre o comportamento humano e a contabilidade, uma vez que, apesar do conhecimento de que essa relação existe a mesma não é facilmente observada. Porém, a contabilidade pode promover intercâmbio de informações ao atuar tanto em um papel gerencial como gerador de informações financeiras e, dessa forma, gerar informações de confiança aos parceiros potenciais de negócios (BIRNBERG 2000; BIRNBERG 2011; DOS SANTOS, LAVARDA 2014)

Assim, surge o seguinte questionamento: Qual a relação entre os estudos da contabilidade comportamental e a contabilidade de custos?

Com a finalidade de responder esse questionamento, o presente estudo visa explicar de que maneira as variáveis: estudos da contabilidade comportamental e contabilidade de custos podem se conectar. Além disso, pretende acrescentar desenvolvimento a essa nova abordagem científica, ao apresentar estudos relevantes à área da contabilidade

comportamental e de custos, reinterpretando os estudos de Ramadan (1989); Chenhall (2004); Pillai (2007); Fennema e Perkins (2007) e Mahama e Cheng (2013).

O estudo se justifica devido ao relacionamento entre o comportamento humano e a contabilidade, uma vez que ao aceitarem-se certos princípios ou modificá-los em certas decisões, afetam-se as entidades as quais são submetidas às mesmas. Tais informações são mencionadas nos estudos de Bamber (1993), Ashton (2013), Binberg (2011) e Fernandes e Zonatto(2013).

Quanto à distribuição do estudo, o mesmo foi separado em quatro segmentos: apresentação dos estudos que fomentarão a discussão, abordagem dos achados de Binberg e Shields referentes à *Behavioral Accounting Research*, por fim, serão discutidos os resultados da pesquisa e as considerações finais.

2 Metodologia

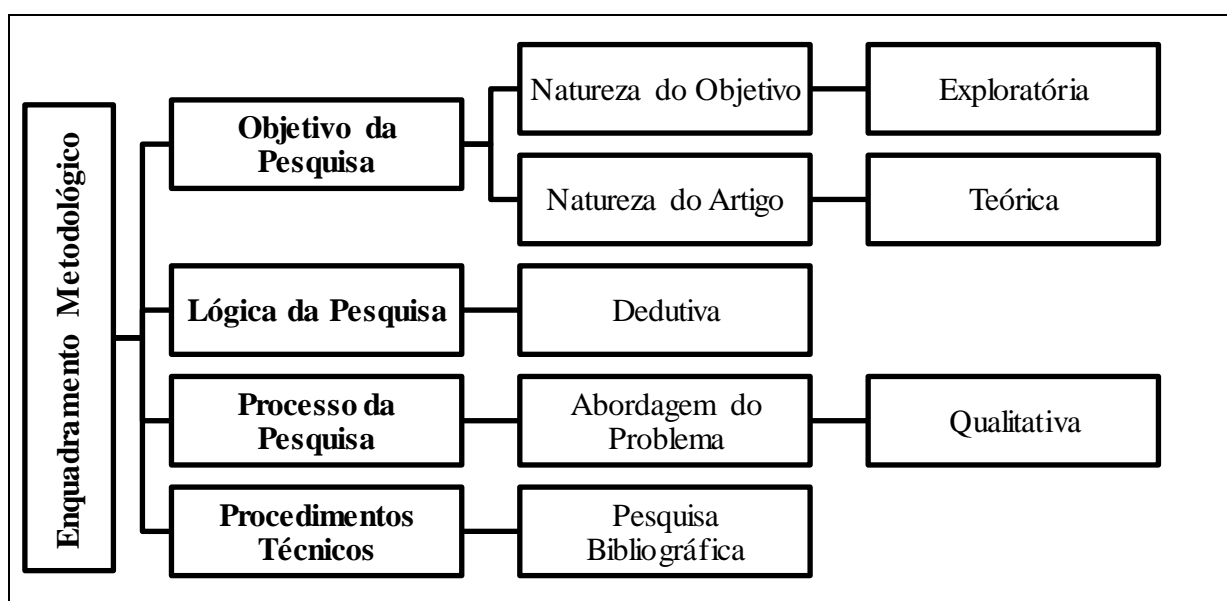
Nesta seção serão tratados o enquadramento e os procedimentos metodológicos referentes à pesquisa. Com o intuito de explicar quais os critérios utilizados para a escolha dos estudos apresentados nesse artigo.

2.1 Enquadramento Metodológico

A natureza do objetivo da pesquisa caracteriza-se como exploratória. Uma vez que, pretende acrescentar informações ao tema proposto, além de consistir em pesquisa bibliográfica (GIL 1991; RAMPAZZO 2005).

Posto que se busque, por meio dos estudos, conclusões acerca do tema, deve-se considerar a lógica da pesquisa como dedutiva (BRYMAN 2008). Já a natureza do artigo constitui-se como teórica, especificada pela *Behavioral Accounting Research*. (GIL 1991) A análise de artigos referentes ao tema efetuou-se por meio de busca nas bases de dados, com os procedimentos técnicos de uma pesquisa bibliográfica. Além disso, dado que se reinterpretaram os resultados dos estudos encontrados, a abordagem do problema deu-se de forma qualitativa (BRYMAN 2008; BABBIE 2001). De forma sintetizada, o enquadramento metodológico da pesquisa consigna-se na figura 1.

Figura 1 – Enquadramento Metodológico



Fonte: Elaborado pela Autora (2015).

2.2 Procedimentos metodológicos da pesquisa

Com o escopo de correlacionar a *Behavioral Accounting Research* e a contabilidade de custos, foram averiguados artigos que fossem condizentes com a pesquisa. Para isso, analisaram-se em três bases de dados: Scopus, Web of Science e Ebsco, pelas seguintes palavras chaves “Behavioral accounting Research” and “cost accounting”.

Após a pesquisa nas bases de dados, encontraram-se, ao todo, 210 resultados, dos quais foram escolhidos os cinco estudos presentes nesse artigo. A escolha dos artigos deu-se de forma interpretativa, visto que, o autor optou por estudos que julgasse mais alinhados com o tema e que tivessem relevância para a comunidade científica. Ainda, os estudos presentes podem ser replicados com empresas, profissionais e estudantes brasileiros, de forma a acrescentar novas informações ao tema.

3 Apresentação dos estudos

Conforme mencionado na proposta da introdução, o estudo constituiu-se de uma pesquisa empírica a partir dos achados de Ramadan (1989); Chenhall (2004); Fennema e Perkins (2007); Pillai (2008) e Mahama e Cheng (2013).

2.1 Ramadan (1989)

O estudo desenvolvido por Ramadan (1989) constituiu-se de “uma pesquisa empírica para examinar como gestores em companhias compreendem a alocação de custos gerais para fins de avaliação de desempenho”. O escopo do estudo baseia-se na premissa de que, para fins de avaliação de desempenho, a questão da alocação de custos está intimamente relacionada com as divisionalizações de operações de negócios onde os gerentes operam em divisões semiautônomas. Ramadan (1989) complementa que “em vista dessas circunstâncias, quaisquer custos atribuídos a cada divisão vindos de alguma outra fonte tornam-se importantes na avaliação de desempenho dos gerentes”.

Para entender melhor o fenômeno, baseou-se nas pesquisas de Bodnar e Lusk (1977), Horngren e Foster (1987) e Zimmernan (1979), que estabelecem que a alocação de custos para efeitos de avaliação de desempenho são feitas para influenciar o comportamento dos gerentes e para agir no melhor interesse da companhia como um todo. Também se alicerçaram nas pesquisas de Blanchard e Chow (1983), os quais foram mais longe, demonstrando que a alocação de custos, utilizando a receita de vendas como base, irá reduzir a tendência dos gerentes de divisões de serem negligentes com seus orçamentos de desempenho.

Apesar dos estudos anteriores estabelecerem uma tendência em relação ao comportamento dos gerentes e a alocação de custos, nada tinha sido analisado empiricamente. Com esse fim, o autor elaborou quatro hipóteses:

- H1 infere que os altos gerentes perceberem que a alocação de custos central torna os gerentes de cada divisão tenham consciência desses custos e que eles devem ser cobertos com os ganhos;
- H2 estabelece que a alocação de custos possa encorajar a melhor utilização de recursos;
- H3 estipula que os altos gerentes percebem que a alocação central de custos é provável de reduzir os gastos dos gerentes de divisão com bonificações;
- H4 o qual afirma que os altos gerentes percebem uma menor tendência dos gerentes de divisões de fazer orçamentos com despesas superestimadas e faturamentos subestimados quando existe uma alocação central de custos.

A partir das hipóteses, Ramadan (1989) elaborou um questionário para empresas listadas na *The Times 1000*, como resposta obteve uma amostra de 120 companhias. Dessas, 69 empresas alocavam custos com intenções de avaliação de desempenho e 51 não o faziam.

Por fim, utilizaram-se as empresas que alojavam custos para determinar as hipóteses anteriormente apresentadas.

A partir dos resultados, aceitaram-se as hipóteses H1 e H2, uma vez que houve percepção dos altos gerentes de que a alocação de custos central beneficiaria a compreensão dos gerentes de divisão em relação aos custos e também estimularia a utilização mais eficiente de recursos. Detectou-se que somente nas hipóteses H1 e H2 o comportamento dos altos gerentes influenciou o dos gerentes divisionais.

Por fim, foram rejeitadas as hipóteses H3 e H4, visto que não foi possível que os altos gerentes verificassem que os gerentes de divisão restringissem seus gastos com bonificações ou que não alterassem os orçamentos de forma incorreta devido à alocação central de custos.

2.2 Chenhall (2004)

A pesquisa de Chenhall (2004) examinou empiricamente o papel do conflito na implantação da gestão de custos baseada em atividade (*Activity Based Cost Management - ABCM*), uma vez que, conforme o autor, “argumenta-se que a atenção para implementação comportamental da gestão de custos baseado em atividades aumenta conflito cognitivo que é, então, associado com aplicações bem sucedidas”. Para corroborar essa afirmação, Chenhall cita Cooper (1988), Kaplan (1994), Shank e Govindarajan (1995).

Todavia, conforme os estudos de Innes e Mitchell (1995), Banerjee e Kane (1996), Evans e Ashworth (1996), Bhimani (1996), Hrisak (1996), Innes et al. (2000) e Kennedy e Affleck-Graves (2001), os níveis de adoção da gestão de custos baseada em atividades foram baixos. Chenhall (2004) conclui que, apesar do entendimento da gestão baseada em custos, existe dificuldade das organizações em implantá-la.

Quanto a essas dificuldades, Shields e Young (1989,1994), Cooper et al. (1992), Argyris e Kaplan (1994), Anderson (1995), Shields (1995), Foster e Swenson (1997), McGowan e Klammer (1997), Krumwiede (1998), Anderson e Young (1999) e Anderson et al. (2002) mencionam que um dos obstáculos para a implementação bem sucedida da ABCM seriam a ausência de atenção aos fatores comportamentais durante o processo.

Visto que, existiam poucas literaturas até a época que pudessem comprovar empiricamente essa declaração, Chenhall (2004) elaborou cinco hipóteses para analisar em seu estudo, H1 (a qual foi separada em H1a, H1b e H1c e H1d), H2, H3, H4 e H5. As hipóteses H1 referem-se à implementação do ABCM; de H2 aos critérios de resultados cognitivos; H3 aos conflitos afetivos; H4 e H5 aos fatores comportamentais da implementação:

- H1a declara que existe uma associação positiva entre auferir apoio da alta gerência e a utilidade da ABCM no planejamento de produtos e gestão de custos;
- H1b afirma que existe uma associação positiva entre definir-se a clareza dos objetivos e a utilidade da ABCM no planejamento de produtos e gestão de custos;
- H1c infere que existe uma associação positiva entre prover treinamento e a utilidade da ABCM no planejamento de produtos e gestão de custos;
- H1d entende que existe uma associação positiva entre sucesso financeiro e a utilidade da ABCM no planejamento de produtos e gestão de custos;
- H2 concebe que existe uma associação positiva entre conflitos cognitivos e a utilidade da ABCM no planejamento de produtos e gestão de custos;
- H3 considera que existe uma associação negativa entre conflitos afetivos e a utilidade da ABCM no planejamento de produtos e gestão de custos;
- H4 julga que existe uma associação positiva entre fatores comportamentais de implementação e apoio da alta gerência, clareza de objetivos e treinamento;
- H5 crê que existe uma associação negativa entre fatores comportamentais de implementação e apoio da alta gerência, clareza de objetivos e treinamento.

Com as hipóteses explicitadas, Chenhall (2004) desenvolveu um questionário aplicado em 56 gerentes de empresas que recém adotaram o ABCM. Como resultado, percebeu-se que as hipóteses H1a, H1b e H1c são aceitas como verdadeiras para a gestão de custos, porém são rejeitadas para o planejamento de produtos. H1d, contrariamente, rejeitou a associação entre sucesso financeiro e gestão de custos, porém aceitou a correlação com o planejamento de produtos. Quanto a H2 e H3, as quais associavam os efeitos de conflitos à implementação foram aceitas. Já H4 foi aceita somente em relação a clareza de objetivos e treinamento e H5 foi rejeitada completamente.

Chenhall (2004) conclui que, baseado em seus resultados “[...] a ideia de que o conflito cognitivo é importante para garantir a utilidade da ABCM e que a preocupação com a formação e clareza de objetivos [...] pode incentivar conflito cognitivo”. Além disso, destaca a relevância do treinamento, o qual “[...] proporciona um papel importante para assegurar que os indivíduos sejam qualificados e confiantes em debater questões relacionadas com a adoção e utilização de ABCM”.

2.3 Fennema e Perkins (2007)

O estudo conduzido por Fennema e Perkins (2007) caracterizou-se como uma pesquisa empírica a fim de detectar se formação acadêmica relevante e experiência na área financeira justificam as decisões de investimento envolvendo custos irre recuperáveis. Segundo os autores, “muitos estudos realizados sobre a tomada de decisão examinaram o efeito de custos irre recuperáveis, ou custos que resultam de gastos do passado e que as decisões atuais ou futuras não podem mudar”. Entretanto, os autores constataram que poucos estudos abordaram sobre a influência dos custos irre recuperáveis nas decisões ruins do indivíduo.

As pesquisas efetuadas nesse tema, conduzidas por Arkes e Blumer (1985), Garland (1990), Staw (1976) e Thaler (1980), concluíram que os gestores continuam investindo para salvar seu investimento mal conduzido no passado. Contrariamente, baseado nos estudos de Heath (1995), percebeu-se que os indivíduos tendem a diminuir o comprometimento com esse investimento ao perceberem os custos irre recuperáveis. Para explicar esse fator, Heath (1995) usou uma expressão chamada *mental budgeting*, em seus estudos, Thaler (1980, 1985) também identificou esse processo cognitivo.

Fennema e Perkins (2007) concluem que tanto estudantes das áreas financeiras e econômicas, quanto empresários e contadores são ensinados a ignorar custos irre recuperáveis em suas decisões, considerando somente os custos futuros e benefícios. Assim, torna-se relevante determinar qual a influência dos estudos e práticas da profissão para superar o viés do uso indevido de informações sobre os custos irre recuperáveis. Por isso, a pesquisa dos autores possui dois propósitos: examinar como indivíduos de diferentes treinamentos e experiências lidam com custos irre recuperáveis e como esses indivíduos tomam suas decisões em relação aos custos irre recuperáveis. Sabendo-se que as decisões tomadas por esses indivíduos podem alterar a estratégia ou aprimorar a decisão anterior.

Para efetuar a pesquisa, os autores aplicaram o experimento com oitenta contadores, sessenta e um alunos de MBA, cento e cinco alunos de graduação em contabilidade e cinquenta e um estudantes de uma aula de psicologia introdutória. O experimento consistiu em seis decisões em investimentos diferentes, sobre continuar ou não em alguns projetos imobiliários. Em cada uma dessas seis decisões, existem duas alternativas distintas somente pela quantidade de custos irre recuperáveis em cada uma.

Cada participante recebeu três projetos imobiliários com altos custos irre recuperáveis e três projetos com baixos custos irre recuperáveis. Todos os estudos possuíam bons investimentos marginais, então deveriam ser continuados. Além de escolher entre as duas alternativas, foram pedidos dos participantes para relatar o seu número de cursos de contabilidade gerencial,

economia e cursos universitários de contabilidade financeira que frequentou e seu número de anos de experiência em trabalho que seja relacionado com a área financeira.

Os resultados apresentados na pesquisa demonstraram que indivíduos versados em finanças ou que fizeram cursos de contabilidade gerencial obtiveram melhor desempenho. Fennema e Perkins (2007) inferem que esses resultados são devidos ao fato de que se ensinam custos irrecuperáveis em cursos de contabilidade gerencial.

Com os resultados em mãos, pediu-se, em um segundo experimento, que os indivíduos justificassem suas escolhas no primeiro experimento. Esse segundo experimento teve como objetivos: identificar quais as estratégias utilizadas para escolher o determinado investimento e definir o efeito que essa justificativa significaria para esse tipo de decisão.

Por meio desse segundo experimento, constatou-se que alunos de graduação de contabilidade e alunos de psicologia, em sua maioria, utilizaram o *mental budgeting* para justificar suas escolhas. A escolha mais empregada pelos alunos de MBA e segunda mais empregada pelos contadores com experiência foi a de tomada de decisão marginal, os autores confirmaram que a experiência e formação acadêmica induziram esses indivíduos na determinada alternativa. Por fim, a opção de que no caso dos custos irrecuperáveis do investimento e a perda que ocorreria caso o investimento fosse finalizado, a segunda seria mais impactante para o investimento e foi escolhida pelos contadores experientes como a mais relevante.

Fennema e Perkins (2007) concluem que, conforme o estudo “os indivíduos que estudaram custos irrecuperáveis em cursos de contabilidade gerencial tiveram melhor desempenho nessa tarefa do que os estudantes não treinados. [...] seria a melhor maneira de prover a formação necessária para tomar boas decisões neste contexto”.

2.4 Pillai (2008)

Os estudos de Pillai (2008) fizeram avaliações empíricas da influência comportamental no sistema de alocação de custos. Conforme o autor “[...] o problema de como lidar com a repartição dos custos em empresas de manufatura e de serviços tem sido reconhecida há décadas, e uma controvérsia sobre a melhor abordagem continua até hoje”.

Pillai (2008) reforça seus argumentos por meio de Modell (2002) e Drury e El-Shishini (2005), os quais afirmam que a alocação de custos influencia na tomada de decisões, métodos motivacionais e efeitos comportamentais. O autor complementa que as pesquisas em alocação de custos e aspectos comportamentais dessa alocação, apesar de vastas, tais quais as efetuadas por Horngren et al. (2005), Bodnar e Lusk (1977), Morse e Zimmerman (1997) e Drury e El-Shishini (2005), a literatura precisava da comparação entre as respostas comportamentais e os diferentes setores da indústria.

Em sua pesquisa, Pillai (2008) destaca que “fatores comportamentais associados a aplicações bem sucedidas do sistema de alocação de custos incluem a utilização ótima dos recursos, a união aos incentivos e recompensas, consciência de custos, teoria da agência, motivação e congruência de objetivos”. Por conseguinte, o autor descarta a possibilidade de utilizar hipóteses para guiar sua pesquisa, optando por utilizar-se dessas seis construções multidimensionais de fatores comportamentais existentes na contabilidade de custos. Assim, o objetivo principal torna-se encontrar o nível de interação dessas seis considerações nos setores de indústria e serviços.

Para que o objetivo fosse atingido, enviaram-se questionários a cinquenta empresas, sendo metade delas de cada setor, a fim de que a representação fosse fidedigna. O respondente da empresa deveria ser o gerente financeiro responsável pela instituição.

Quanto aos resultados observados na pesquisa, destaca-se que o setor industrial considerou que todos os seis fatores comportamentais apresentados são relevantes para a alocação de custos, corroborando com a literatura já existente da área. Além disso,

concordaram com a afirmação de que a alocação de custos influencia o comportamento dos gerentes da empresa.

Já no setor de serviços, uma vez que não são comercializadas mercadorias materiais, a utilização ótima de recursos pela companhia não foi considerada da mesma forma que no setor industrial. Os incentivos e recompensas, todavia, foram considerados mais importantes neste setor do que na indústria. Um dos fatores surpreendentes foi o de consciência de custos, visto que teve influência superior no setor de serviços. A defluência da teoria da agência obteve resultados similares em ambos os setores, ambos baixos, porém, o autor infere que a provável causa dessa resolução seria de que os respondentes não compreenderam como esse fator comportamental estaria conectado a alocação de custos. Finalmente, considerou-se a motivação de extremo valor para ambos os setores, todavia, houve viés nesse fator comportamental específico, dado que muitos julgaram congruência de objetivos como motivação.

Como conclusão do estudo, Pillai (2008) complementa que “[...] a maioria dos gerentes considerou o conjunto de razões comportamentais, fornecidos no questionário, importantes na decisão de alocação de custos. [...] Os achados deste estudo estão em conformidade com a literatura e os achados dos estudos mais proeminentes”.

2.5 Mahama e Cheng (2013)

A pesquisa empírica de Mahama e Cheng (2013), conforme os autores “investiga se e como os gestores permitem que percepções de seus sistemas de custeio afetem o desempenho de tarefas”. Esses afirmam que um sistema de custos possibilita os gestores a compreender melhor o contexto da organização, melhorar as decisões gerenciais e tomadas de decisões em geral e aumenta a produtividade. Todavia, os autores Bhimani (1996), Innes et al. (2000), Anderson et al. (2002) e Chenhall (2004), explanam que as empresas possuem dificuldade de colocar esses benefícios em prática.

Os autores estabelecem que anteriormente o foco das pesquisas nessa área eram focados nas técnicas do sistema de custeio, tais quais Christensen e Demski (1997), Anderson e Young (1999), Bromwich e Hong (1999) e Ittner et al. (2002). Porém, acreditam, juntamente com Shields e Young (1989), Shields (1995), Foster e Swenson (1997), McGowan e Klammer (1997), McGowan (1998), Anderson et al. (2002) e Chenhall (2004), de que existem fatores comportamentais também envolvidos no sucesso do sistema de custos.

A hipótese dos autores foi testada em gerentes de nível médio, de que, segundo Mahama e Cheng (2013), “gerentes que percebem seu sistema de custeio como mais favorável terão maior nível de desempenho e que essa relação ocorre através da intensidade com que o sistema de custeio é usado e o nível de capacitação psicológica experimentada pelos gestores”. As áreas de percepção que serão testadas nas hipóteses são: percepção do sistema de custeio e a intensidade do uso desses sistemas (1); percepção do sistema de custeio, intensidade de uso e o *empowerment* psicológico (2); os impactos de desempenho do uso do sistema de custeio (3).

A partir das áreas a serem analisadas, formularam-se as seguintes hipóteses:

- H1 infere que existe uma ligação positiva direta entre a capacidade dos gerentes de perceberem o seu sistema de custos e a intensidade com que cada gerente utiliza o sistema de custo para a gestão de custos (1);
- H2 alega que existe uma ligação positiva direta entre a capacidade dos gerentes de perceberem o seu sistema de custos e o *empowerment* psicológico desse gerente (2);
- H3a declara que existe uma ligação positiva direta entre a intensidade com que cada gerente utiliza o sistema de custo para a gestão de custos e o *empowerment* psicológico (2);

- H3b afirma que existe uma relação positiva indireta entre a capacidade dos gerentes de perceberem seu sistema de custos e o *empowerment* psicológico pela intensidade com a qual o gerente utiliza o sistema de custos para a gestão de custos (2);
- H4a estabelece que existe uma ligação direta entre a intensidade com que cada gerente utiliza o sistema de custo para a gestão de custo e seu desempenho na função (3);
- H4b elucida que existe uma ligação direta entre o *empowerment* psicológico do gerente e seu desempenho na função (3);
- H4c assevera que existe uma ligação indireta entre a intensidade com que cada gerente utiliza o sistema de custo para a gestão de custo pelo *empowerment* psicológico (3);

Efetuiu-se o estudo com gerentes de nível médio da empresa, uma vez que, de acordo com Mahama e Cheng (2013), “pesquisas com gerentes nesse nível de hierarquia são teoricamente interessantes, já que seu trabalho varia entre relativamente estruturado e desestruturado e eles possuem mais acesso a informação e rendimentos”, legitimam essa afirmação os autores Johnson e Frohman (1989) e Spreitzer et al. (1997). Foram excluídos, contudo, os gerentes dos departamentos de contabilidade e finanças, por serem eles quem produzem as informações referentes a custos.

Os gerentes respondentes dessa pesquisa foram retirados de empresas listadas na *Australian Stock Exchange (ASX)* e da *Business Review Weekly (BRW)*, já que seria provável que essas empresas possuíssem um sistema de custos adequado. A pesquisa foi efetuada com 71 gerentes respondentes, em 4 blocos de perguntas, relacionadas às áreas de: percepção de habilidade; intensidade do sistema de custos para gestão de custos; *empowerment* psicológico e desempenho na função.

Quantos aos resultados da pesquisa foram aceitas as hipóteses H1, H3a, H3b e H4c e rejeitadas as hipóteses H2, H4a e H4b. Os autores confirmam alguns dos resultados como já previstos, tal qual H1, referente à influência que a percepção de habilidade exibe sobre o comportamento dos gerentes. Já a rejeição de H2 e aceitação de H3a e H3b corroboram os estudos de DeLone e McLean’s (1992). A rejeição de H4b confirma as pesquisas de Hall (2008).

Mahama e Cheng (2013) concluem sobre a maneira como o sistema de custos é percebido “está positivamente associado com a intensidade com que o sistema seja utilizado por gestores. A intensidade de uso, por sua vez, está associado ao *empowerment* psicológico experimentado pelos gestores e, finalmente, através de um maior sentimento de competência, indiretamente relacionadas ao desempenho da tarefa.”

3 Behavioral Accounting Research (BAR) e os estudos de Birnberg e Shields (1989)

Considerado o primeiro trabalho a tratar a contabilidade comportamental como objeto de estudo da contabilidade, Birnberg e Shields (1989) compilaram mais de trinta anos de estudos na área e classificando-os como pesquisas da contabilidade comportamental. Entre os ramos da contabilidade, inclui-se a contabilidade gerencial como objeto de estudo da pesquisa comportamental.

Birnberg e Shields (1989) elucidam acerca da BAR em relação às outras áreas de pesquisa da contabilidade, “claramente pode-se distinguir entre as pesquisas em contabilidade visto os pressupostos críticos que os pesquisadores fazem, as metodologias que empregam e a orientação acerca das questões da contabilidade”.

Quanto às características da pesquisa comportamental, pode-se considerá-la muito semelhante às outras pesquisas, em que existem os seguintes estágios: observação de um

fenômeno contábil; observação sistemática; determinar as variáveis relevantes para o entendimento do fenômeno e, por fim, a escolha de qual público destina-se a pesquisa. Já, em relação às diferenças das outras pesquisas em contabilidade para a BAR é a preocupação com as ciências comportamentais.

Segundo Birnberg e Shields (1989), classifica-se a BAR em três diferentes dimensões: “metodologias, especialidades de contabilidade e questões de pesquisa”. Complementam que, “exemplos de pesquisas de sub-grupos da literatura em BAR pode ser encontrado utilizando-se cada uma dessas dimensões”. Para definir as dimensões da pesquisa comportamental, os autores mencionam os trabalhos de Libby e Lewis (1977; 1982), Dyckman, Gibbins e Swieringa (1978), Shields (1987) e Brownell (1982).

As pesquisas comportamentais foram influenciadas por áreas de conhecimento diferentes, tal qual a psicologia, a ciência comportamental mais significativa na influência da BAR. Além da psicologia, cita-se a Teoria das Organizações, conforme os trabalhos de Roethlisberger e Dickson (1939), Argyris (1952) e Otley (1980). Mais recentemente, foram incluídas as pesquisas de economia analítica e sociologia a *Behavioral Accounting Research*, baseados em Baiman (1982).

Birnberg e Shields (1989), por fim, fazem uma perspectiva referente aos vinte e cinco anos seguintes ao seu estudo, idealizando a evolução da *Behavioral Accounting Research*. Os estudos futuros abrangerão as áreas de economia experimental e sistemas experientes, além disso, os autores conjecturam de que a sociologia organizacional também será uma área crescente.

Conforme Birnberg e Shields (1989), o futuro reserva uma divisão entre a pesquisa comportamental da contabilidade, “uma divisão da BAR entre uma área racional e uma área subjetiva”. Assim, as pesquisas da área racional contribuiriam com a contabilidade gerencial de acordo com abordagens científicas, já a área subjetiva veria a contabilidade como uma criação dos membros de cada organização.

4 Reinterpretando resultados desses estudos

Os estudos considerados nesse artigo buscam analisar os estudos que interligam a contabilidade comportamental, representada pelos estudos de Birnberg e Shields (1989) pela *Behavioral Accounting Research*, e a contabilidade de custos.

Na pesquisa de Ramadan (1989), comprovou-se a influência do comportamento humano na questão da alocação de custos. Todavia, o autor especifica que “se pesquisas demonstram alcance da alocação de custos na visão dos gestores, é necessário investigar se isso é dado pela validade das alocações ou por outras ações de motivação da empresa”. Além disso, o autor (1989) assevera que as pesquisas futuras precisam investigar quais métodos de alocação de custos são mais eficazes para a motivação, a fim de detectar a eficiência do processo.

Chenhall (2008), apesar das constatações referentes à associação entre o conflito cognitivo e a utilidade da ABCM, a falta de atenção à implementação da ABCM não criou os problemas previstos pelo autor e pela literatura anterior. Prevê-se, para esse resultado, de que companhias que não estão preocupadas com inovações contábeis não sejam afetadas por esse tipo de comportamento.

Os estudos de Fennema e Perkins (2007) efetuados com os estudantes de psicologia foram questionados, posteriormente, pelos autores. Visto que, coloca em questão a qualidade de decisões que esses estudantes podem tomar na vida real. Ainda, os autores acrescentam que para um estudo mais profundo, seria necessário delimitar o número de ano de estudos e experiência de cada indivíduo pesquisado. Uma vez que, sem um padrão, torna-se complicado estabelecer um modelo para o estudo.

Para Pillai (2008), algumas limitações do estudo devem ser trazidas à tona. O autor comenta de que uma das dificuldades da pesquisa foi a utilização de ambos os tipos de empresas (serviços e manufatura) para responder o questionário. Outro ponto levantado pelo autor foi de que a dinâmica da indústria alterou o conceito de manufatura e serviços, devendo ser levado em consideração esse viés da pesquisa.

Mahama e Cheng (2013) apontam que, devido ao método utilizado no estudo, pesquisa auto-referida, existe a possibilidade do surgimento de viés comum do método. Com o escopo de descobrir se o viés seria preocupante para a pesquisa, efetuaram três testes: teste de fator único de Harman, citado em Podsakoff et al. (2003); teste PLS, citado por Liang et al (2007) e o método do marcador variável, sugerido por Chin et al. (2012).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com esse estudo, pretende-se estabelecer uma ligação entre a contabilidade comportamental, com a *Behavioral Accounting Research* e a contabilidade de custos. A partir de subsídios de pesquisa fornecidos no estudo, espera-se que a compreensão da contabilidade comportamental seja estabelecida. E que surjam outras pesquisas futuras que perpetuem a ideia da BAR.

Os estudos apresentados nesse artigo, como vistos anteriormente, não são imutáveis, dessa forma, podem ser contestados quanto a seus vieses. A pesquisa comportamental possui o intento de explicar as atitudes do indivíduo perante os acontecimentos da contabilidade. Dessa forma, não é de simples observação e comprovação sua relação com as diferentes decisões ocorridas nas entidades.

Tanto a contabilidade de custos quanto a contabilidade em si podem evoluir com o conhecimento maior das decisões humanas que permeiam o gerenciamento das companhias. Assim como visto nos trabalhos de Birnberg e Shields (1989), a curiosidade pelo comportamento humano por trás das decisões, acertos e erros das empresas existe há anos e muitas das relações relatadas nas pesquisas anteriores puderam auxiliar muitos gestores a compreender melhor as organizações.

A ideia da contabilidade voltada não somente para normas ou regras, mas também para o comportamento humano, não é recente. Todavia, deve-se lembrar de que esses estudos ainda são incipientes no Brasil, visto que, na busca de pesquisas que delineassem esse artigo, a maioria dos estudos encontrados eram de outros países. Quanto ao por que desse fato, pode-se conjecturar que sejam devido às tradições da contabilidade no País, de ainda estar conectada às preocupações com o fisco acima de quaisquer outros temas ou conceitos.

Por fim, sugere-se um estudo mais aprofundado das literaturas anteriores, que tanto acrescentariam às pesquisas atuais. Além disso, alguns dos estudos relatados no artigo poderiam ser replicados para garantir com que seus resultados fossem comprovados ou rejeitados. E, também, adicionariam relevância aos estudos brasileiros na área.

Referências

ASHTON, RH. **The Evolution of Behavioral Accounting Research (RLE Accounting) : An Overview**. Hoboken : Routledge, 2013. (Routledge Library Editions: Accounting). ISBN: 9780415834568.

BABBIE, Earl. **The practice of social research**. 9. ed. Belmont: Wadsworth/thomson Learning, 2001.

BAMBER, EM. **Opportunities in Behavioral Accounting Research**. Behavioral Research in Accounting. 5, 1, Mar. 1993. ISSN: 10504753

BIRNBERG, JG. The Role of Behavioral Research in Management Accounting Education in the 21st Century. Issues in Accounting Education. 15, 4, 713-728, Nov. 2000. ISSN: 07393172.

BIRNBERG, JG. A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research. Behavioral Research in Accounting. 23, 1, 1-43, Mar. 2011. ISSN: 10504753.

BIRNBERG, JG; SHIELDS, JF. Three Decades of Behavioral Accounting Research: A Search For Order. Behavioral Research in Accounting. 1, 23, Jan. 1989. ISSN: 10504753.

BRYMAN, A. Quantity and Quality in Social Research. London: Unwin Hyman Ltd, 2008.

CHENHALL, RH. The role of cognitive and affective conflict in early implementation of activity-based cost management. Behavioral Research in Accounting. 19, 2004. ISSN: 1050-4753.

DOS SANTOS, AC; LAVARDA, CF. Manager's budget performance and behavioral factors: a case study/Desempenho orçamentarjo dos gerentes e os fatores comportamentais: estudo de caso. Revista de Contabilidade e Controladoria. 2, 16, 2014. ISSN: 1984-6266.

FENNEMA, MG; PERKINS, JD. Mental budgeting versus marginal decision making: training, experience and justification effects on decisions involving sunk costs. Journal of Behavioral Decision Making. 21, 3, 225-239, July 2008. ISSN: 08943257.

FERNANDES, F. C. ; ZONATTO, V. C. S. . Neuroaccounting: reinterpretando resultados de pesquisas em Contabilidade Gerencial. Ciências & Cognição (UFRJ) , v. 18, p. 033-045, 2013.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991. 207 p.

MAHAMA, H; CHENG, MM. The effects of managers' enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task performance. Behavioral Research in Accounting. 1, 89, 2013. ISSN: 1050-4753.

PILLAI, AK. A Review of Literature on Behavioral Cost Allocation with Recommendations for Future Research. ICFAI Journal of Behavioral Finance. 5, 3, 40-53, Sept. 2008.

RAMADAN, S. The Rationale for Cost Allocation: a Study of UK Divisionalised Companies. Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK). 20, 77, 31-37, 1989. ISSN: 00014788.

RAMPAZZO, L. Metodologia científica [para alunos dos cursos de graduação e pós-graduação]. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

WAYMIRE, GB. Neuroscience and Ultimate Causation in Accounting Research. Accounting Review. 89, 6, 2011-2019, Nov. 2014. ISSN: 00014826.