

O Estado da Arte da Produção Científica Recente Relacionada com Mudanças em Contabilidade Gerencial

DANILO GOMES CURCIO

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

O Estado da Arte da Produção Científica Recente Relacionada com Mudanças em Contabilidade Gerencial

1 INTRODUÇÃO

Os processos de mudança em organizações, de modo geral, tem sido objeto de atenção e curiosidade há muito tempo (SCOTT; DAVIS, 2016), e se tornado quase um senso comum no ambiente e na literatura de negócios, além de ser o terceiro tópico mais frequente nos trabalhos publicados entre 1990 e 2014 pelo periódico *Management Accounting Research* (HOPPER; BUI, 2016).

A mudança é um tema que chama a atenção dos práticos e é comum verificarmos na literatura de negócios, frases como um dos fragmentos mais famosos de Heráclito de Éfeso (conhecido filósofo pré-socrático), que diz que “não podemos banhar-nos duas vezes no mesmo rio, porque o rio não é mais o mesmo”, ao qual posteriormente a literatura acrescentou “e nós também não somos mais os mesmos” (MARCONDES, 1997).

Apesar de processos de mudança representarem uma constante nas empresas, os profissionais em geral acabam não se beneficiando dos estudos acadêmicos pela falta de uma classificação e até de uma indicação do que deve ser lido. Ou seja, a informação está disponível, mas há uma carência de consolidação desse conhecimento, que possa permitir o avanço. Essa é a justificativa de estudos do tipo revisão da literatura, dos quais os acadêmicos e práticos podem se beneficiar na forma de um guia do que já foi estudado, quem são os autores mais prolíficos, que temas foram abordados, quais foram os resultados e quais métodos foram utilizados.

A presente revisão sintetiza conhecimentos que podem auxiliar atores sociais a orientar, planejar e gerenciar processos de mudança em contabilidade gerencial, classificando os trabalhos conforme o vocabulário constante em seu resumo e identificando as correntes teóricas e práticas metodológicas mais utilizadas, assim como os autores, trabalhos e periódicos mais influentes. Deste modo, este trabalho oferece uma base de referências e indicações de leitura aos profissionais e pesquisadores que desejem construir ou ampliar um repertório sobre mudanças organizacionais, e mais especificamente sobre mudanças relacionadas com contabilidade gerencial.

Uma das abordagens possíveis para o levantamento do estado da arte em determinada área do conhecimento é a bibliometria, uma técnica quantitativa estatística. A princípio a bibliometria se dedicava à mensuração de livros, tais quais quantidades de edições, número total de palavras contidas, espaço ocupado em bibliotecas e outras estatísticas relacionadas à indústria, e foi voltando-se lentamente a atenção à produção bibliográfica, tais como artigos de periódicos e a produtividade de autores (ARAÚJO, 2006).

Portanto, a questão de pesquisa que esse estudo pretende responder é “qual é o estado da arte da produção científica recente em mudanças de práticas de contabilidade gerencial?”. Busca-se ainda atingir objetivos específicos como identificar os principais autores, periódicos, correntes teóricas, abordagens metodológicas e identificar como a produção e a base de referências sobre o tema estão organizadas.

Para responder essa questão foi uma análise exploratória dos artigos encontrados na base de dados *Web of Science*, relacionados com os termos de busca “*Management Accounting*” e “*Change*”, publicados nos períodos que compreende 2015 a 2019, e este recorte temporal justifica-se pelo interesse em se conhecer apenas os trabalhos mais recentes relacionados ao tema. Essa análise foi realizada com o auxílio de softwares especializados em análises bibliométricas, análise de conteúdo e análise de rede.

Após a análise exploratória foi feita uma análise sistemática mais aprofundada para a identificação de pontos convergentes e divergentes da literatura, assim como possíveis *gaps* e oportunidades para pesquisas posteriores. Nosso estudo contribui para a literatura de três formas, a primeira é que identifica-se uma deficiência na maneira que a literatura recente aborda o poder em processos de mudança, a segunda é que fica evidente a formação de uma hegemonia em relação aos autores e periódicos que formam a base de referências sobre o tema, a terceira é que apresentamos um conjunto de ferramentas de análise bibliométrica, análise de conteúdo e análise de redes, que podem enriquecer os insights extraídos das bases de dados dos artigos.

2 MÉTODO

2.1 Base de dados e palavras chaves

Buscou-se na base de dados *Web of Science* as publicações relacionadas com os tópicos “*Management Accounting*” e “*Change*”. O primeiro termo foi inserido entre aspas, pois se desejava obter resultados em que as palavras constassem juntas e nessa ordem. Foi utilizado o operador “*AND*”, para que as buscas retornadas possuíssem os dois tópicos em conjunto.

O resultado da pesquisa foi exportado em formato de texto, e o software BibExcel (PERSSON; R. DANELL; J. WIBORG SCHNEIDER, 2009) foi utilizado para extrair diversas análises bibliográficas. Este aplicativo é uma caixa de ferramenta que interpreta e separa o arquivo resultante da busca no *Web of Science*, permitindo que se extraiam os autores, os documentos citados, as frequências e ocorrências conjuntas de termos para análises de coautoria e cocitação. O software permite também a extração de arquivos que podem ser interpretados por programas de análise de dados através de dados, tais qual o Gephi (BLONDEL et al., 2008), software para análise de redes amplamente utilizada neste trabalho.

A análise de dados com auxílio de softwares e gráficos é de interesse, pois permite a identificação de padrões escondidos na massa de dados brutos.

2.2 Bibliometria

A bibliografia parte da contagem e análise das várias partes da comunicação escrita para interpretar dados estatísticos relativos a um conjunto de textos (QUEVEDO-SILVA et al., 2016). Consiste na abordagem quantitativa para a identificação e descrição de aspectos da literatura e de outros meios de comunicação (ARAÚJO, 2006).

A utilização da abordagem bibliométrica facilita a investigação da colaboração em um ambiente de pesquisa, por meio da aplicação de técnicas estatísticas, como a regressão, correlação e análise fatorial (QUEVEDO-SILVA et al., 2016). Este tipo de análise é favorecido pela organização da produção científica em bancos de dados catalogados e softwares de análise bibliométrica, como o BibExcel (PERSSON; R. DANELL; J. WIBORG SCHNEIDER, 2009).

O BibExcel permite a análise de co-ocorrências em diferentes níveis. Por exemplo, é possível extrair arquivos para a análise de colaboração entre autores, universidades ou países. Neste trabalho, a análise de colaboração estará focada na coautoria, e a de cocitações considerará a co-ocorrência de autores, publicações e periódicos na *tag* CR do arquivo extraído do *Web of Science*.

É possível encontrar uma revisão bibliográfica sobre estudo que utilizam bibliometria no Brasil no trabalho de Araújo (ARAÚJO, 2006).

2.3 Classificação hierárquica descendente

A classificação segundo o algoritmo desenvolvido por Max Reinert, conhecida por Classificação Hierárquica Descendente (CHD), é baseada na Teoria dos Grafos, e parte da lógica de que existe uma relação entre as palavras dentro de um mesmo segmento de texto (SALVIATI, 2017). A Teoria dos Grafos é um ramo da matemática que estuda a relação entre os elementos de um determinado conjunto (FEOFILOFF; KOHAYAKAWA; WAKABAYASHI, 2011).

Uma das leis clássicas da bibliometria é a Lei de Zipf, que descreve como algumas poucas palavras são utilizadas muitas vezes e uma quantidade maior de palavras é utilizada mais raramente. Ao analisar a obra *Ulisses* de James Joyce, Zipf formulou o princípio do menor esforço: há uma economia no uso de palavras, de modo que as mesmas palavras devem se repetir muitas vezes, e as palavras mais usadas indicam o assunto de um documento (ARAÚJO, 2006).

O número de ocorrências de um termo e sua presença em diferentes segmentos de texto permite identificar possíveis associações entre os termos por proximidade e intensidade (CERVI, 2018). Os termos são divididos em classes, que Reinert chama de “mundos lexicais”, e o método de Reinert os classifica em cada grupo conforme a estatística χ^2 de Pearson, ou seja, avalia se a presença de determinado termo em uma classe é estatisticamente diferente da presença do mesmo termo das demais classes (CERVI, 2018).

Essa separação automatizada do texto pelo algoritmo de Reinert é interessante, pois emprega a subjetividade da avaliação ex-post sem exigir que o pesquisador empregue julgamento ex-ante na classificação, mas apenas na interpretação (CERVI, 2018).

2.4 Análise de redes sociais (ARS)

Também baseada na Teoria dos Grafos, é uma abordagem eficaz para a identificação de características topológicas de fenômenos relacionais. Análises de coautoria e citações através da abordagem de redes sociais permitem a compreensão de fenômenos estruturais e a relação entre os atores de uma rede de colaboração científica, tais quais as trocas de informações e conceitos, e a formação de correntes e escolas de pensamento. Uma revisão bibliográfica da produção científica que faz uso deste tipo de análise pode ser encontrada no trabalho de Henryque e Gomes (HENRYQUE; GOMES, 2016).

Com as métricas típicas da ARS é possível investigar se alguém é central ou periférico em uma rede, qual a densidade da rede medida pelo grau de interconectividade dos indivíduos, e a distância geodésica, que é a medida do menor caminho entre um nó e outro na rede. O Gephi possibilita a visualização dinâmica dos dados através da aplicação de algoritmos que simulam forças de retração e repulsão entre os nós, como a gravidade e o eletromagnetismo.

Outra medida importante é a modularidade, uma medida de proximidade coletiva entre os nós de uma rede (JACOMY et al., 2014). A modularidade é uma métrica indica a concentração de conexões dentro de comunidades (HENRYQUE; GOMES, 2016).

3 ANÁLISE DOS DADOS

3.1 Análise de conteúdo

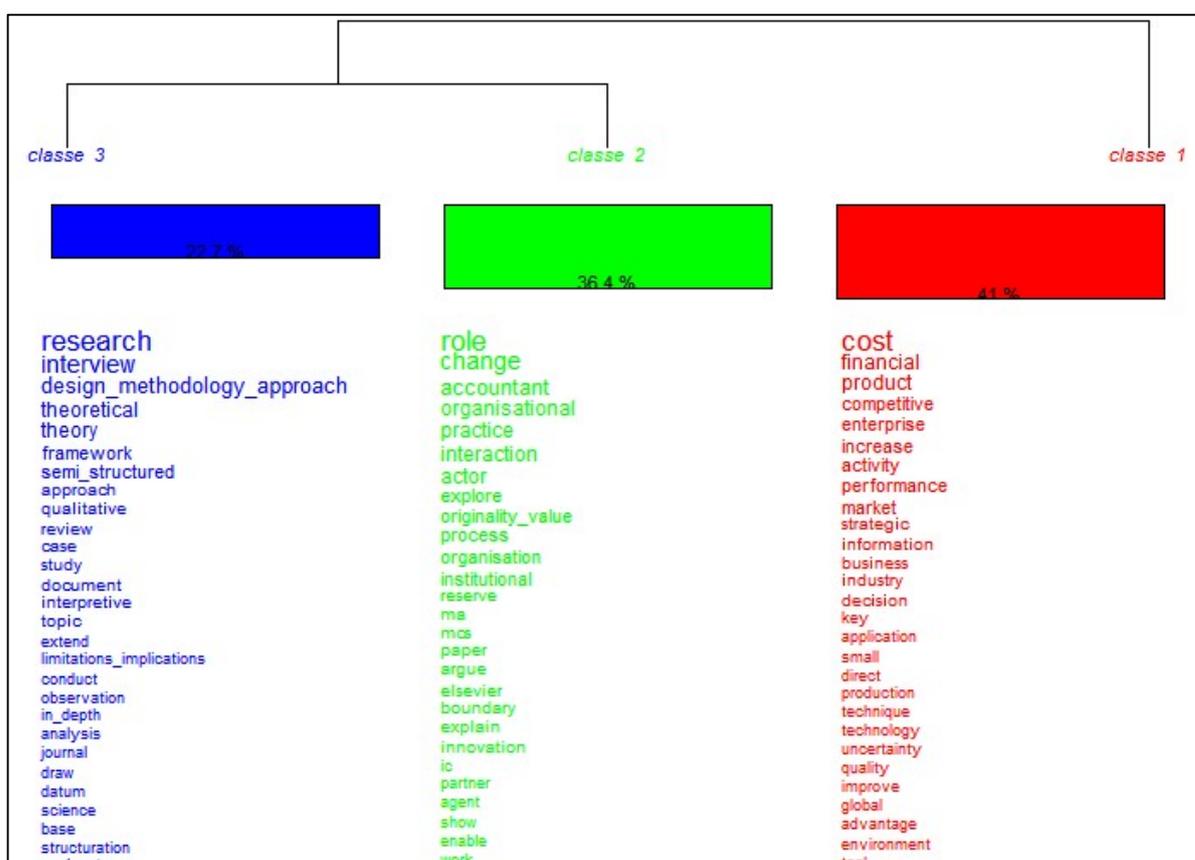
Foi realizada a análise de conteúdo pelo CHD (Figura 1). A análise resultou na identificação de três classes de vocabulários distintas. Conforme proposto por Zipf, deve ser

possível identificar o tema central dos textos observando as palavras que aparecem com maior frequência (Figura 1), e as palavras que aparecem juntas em um segmento de texto com bastante frequência ao mesmo tempo em que não aparecem juntas em outros foram classes de vocabulário distintas.

Para fins de classificação, as classes extraídas pela análise do conteúdo serão denominadas Performance (vermelha), Organizacional (verde) e Pesquisa (azul). Quando as publicações são distribuídas de acordo com as classes, 115 (52%) possuem em seus resumos vocabulário relacionado com a dimensão de Performance, 77 (35%) foram classificados como Organizacional e 30 (13%) classificados como Pesquisa. As classes Organizacional e Pesquisa são próximas entre si.

O resultado da separação das classes conforme o método de Reinert será utilizado mais adiante como um complemento das análises de citação.

Figura 1 – Análise de Reinert



Fonte: elaborado pelo autor no software Iramuteq.

3.2 Citações

Foram encontradas 9.053 publicações citadas, a maioria delas circunscritas entre os anos 2.000 e 2.018 (Gráfico 1). Existem referências mais clássicas, mas citadas com mais parcimônia. Foram 5.640 autores listados, sendo que os 40 (0,71%) autores mais citados concentram mais de 10% das citações, revelando que o assunto investigado possui um grupo consolidado de autoridades.

Foram utilizadas as cores conforme a classificação de Reinert, e os nós em branco correspondem aos autores citados. O algoritmo utilizado para distribuir a rede centraliza os nós mais citados e empurra os menos citados para a periferia. O tamanho dos nós brancos

corresponde à estatística de centralidade de autovetor, que representa a importância das ligações em uma rede. A Tabela 1 mostra os 40 principais autores, de acordo com o grau de entrada.

Gráfico 1 – Distribuição das referências citadas por Ano de Publicação



Fonte: elaborado pelo autor

Tabela 1 – Top 40 autores por grau de entrada

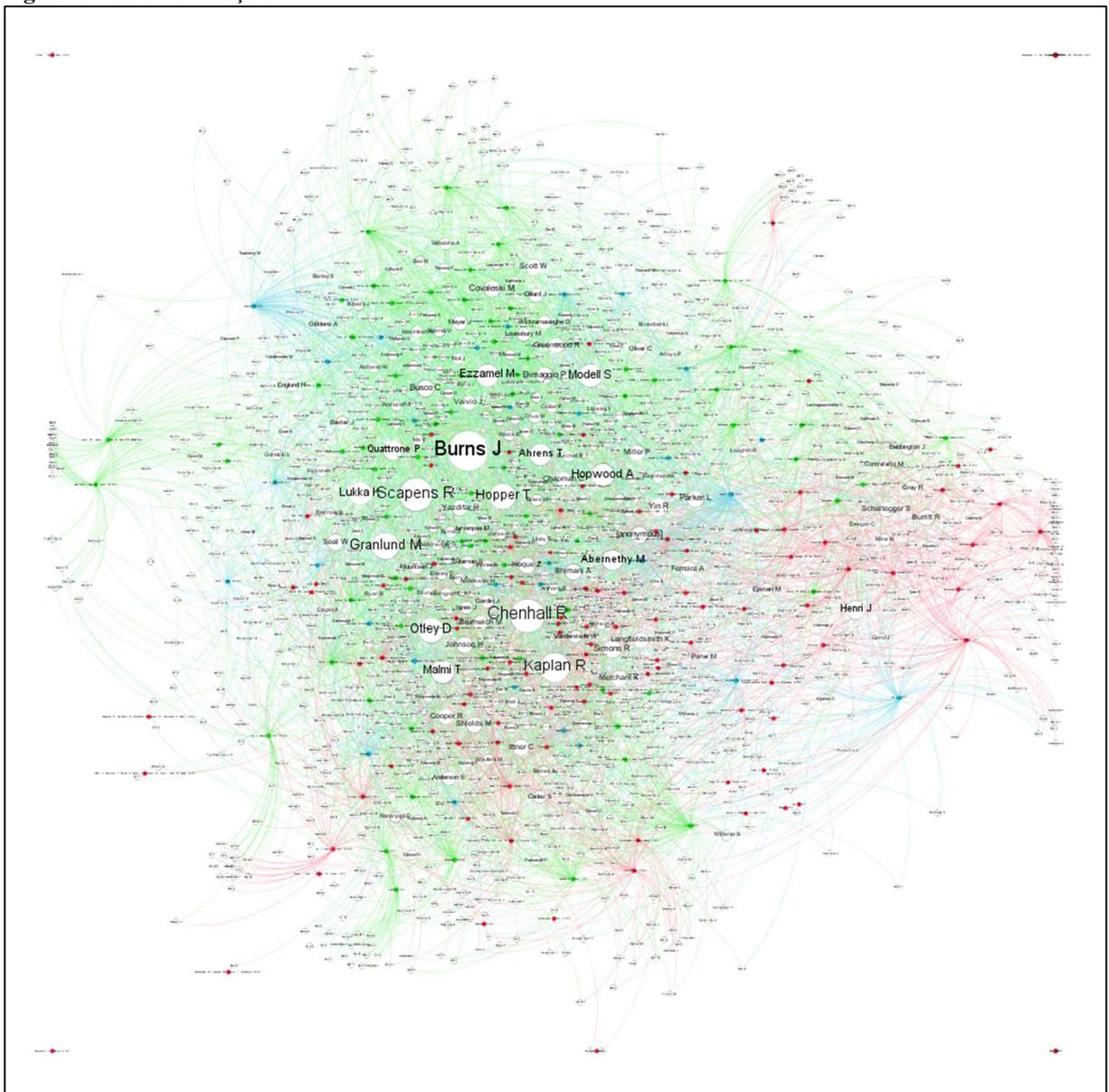
Rank	Autor	Grau de Entrada	Freq.	Freq. Acum	Rank	Autor	Grau de Entrada	Freq.	Freq. Acum
1	Burns J	66	0,7%	0,7%	21	Dimaggio P	23	0,2%	7,5%
2	Chenhall R	54	0,5%	1,2%	22	Parker L	23	0,2%	7,7%
3	Scapens R	53	0,5%	1,7%	23	[anonymous]	23	0,2%	7,9%
4	Kaplan R	46	0,5%	2,2%	24	Hoque Z	22	0,2%	8,2%
5	Granlund M	43	0,4%	2,6%	25	Johnson H	22	0,2%	8,4%
6	Hopper T	40	0,4%	3,0%	26	Seal W	22	0,2%	8,6%
7	Otley D	38	0,4%	3,4%	27	Ittner C	22	0,2%	8,8%
8	Lukka K	35	0,3%	3,7%	28	Chapman C	22	0,2%	9,0%
9	Modell S	35	0,3%	4,1%	29	Ferreira A	22	0,2%	9,2%
10	Malmi T	35	0,3%	4,4%	30	Bhimani A	21	0,2%	9,5%
11	Ezzamel M	34	0,3%	4,8%	31	Langfieldsmith K	21	0,2%	9,7%
12	Hopwood A	34	0,3%	5,1%	32	Scott W	21	0,2%	9,9%
13	Ahrens T	32	0,3%	5,4%	33	Yazdifar H	21	0,2%	10,1%
14	Abernethy M	31	0,3%	5,7%	34	Cooper R	21	0,2%	10,3%
15	Quattrone P	29	0,3%	6,0%	35	Shields M	21	0,2%	10,5%
16	Henri J	27	0,3%	6,3%	36	Burritt R	21	0,2%	10,7%
17	Yin R	26	0,3%	6,5%	37	Greenwood R	21	0,2%	10,9%
18	Simons R	25	0,2%	6,8%	38	Miller P	21	0,2%	11,1%
19	Busco C	23	0,2%	7,0%	39	Merchant K	21	0,2%	11,3%
20	Covaleski M	23	0,2%	7,2%	40	Schaltegger S	20	0,2%	11,5%

Fonte: elaborado pelo autor.

A Figura 2 exibe a disposição da rede dos autores. A rede para análise de citações foi configurada de forma direcionada, já que existe uma relação vetorial entre a publicação citantes

e as fontes citadas. O grau de entrada, listado na tabela abaixo, é uma estatística do número de ligações que o nó do autor recebe. É possível perceber a predominância da classe *Organizacional* (verde), de forma que o núcleo da rede parece ser composto por trabalhos que contenham o tipo de vocabulário observado nesta classe. A dimensão *Pesquisa* (azul) aparece em menor grau, bastante mesclada com a dimensão *Organizacional* ao centro, o que combina com a proximidade do vocabulário observada no dendograma resultante da CHD. A dimensão *Performance* (vermelho), aparece predominantemente na periferia na parte inferior. Os autores mostrados na tabela acima são também aqueles que possuem os nós maiores no centro da figura, evidência de sua importância para esta rede.

Figura 2 – Rede de citações.



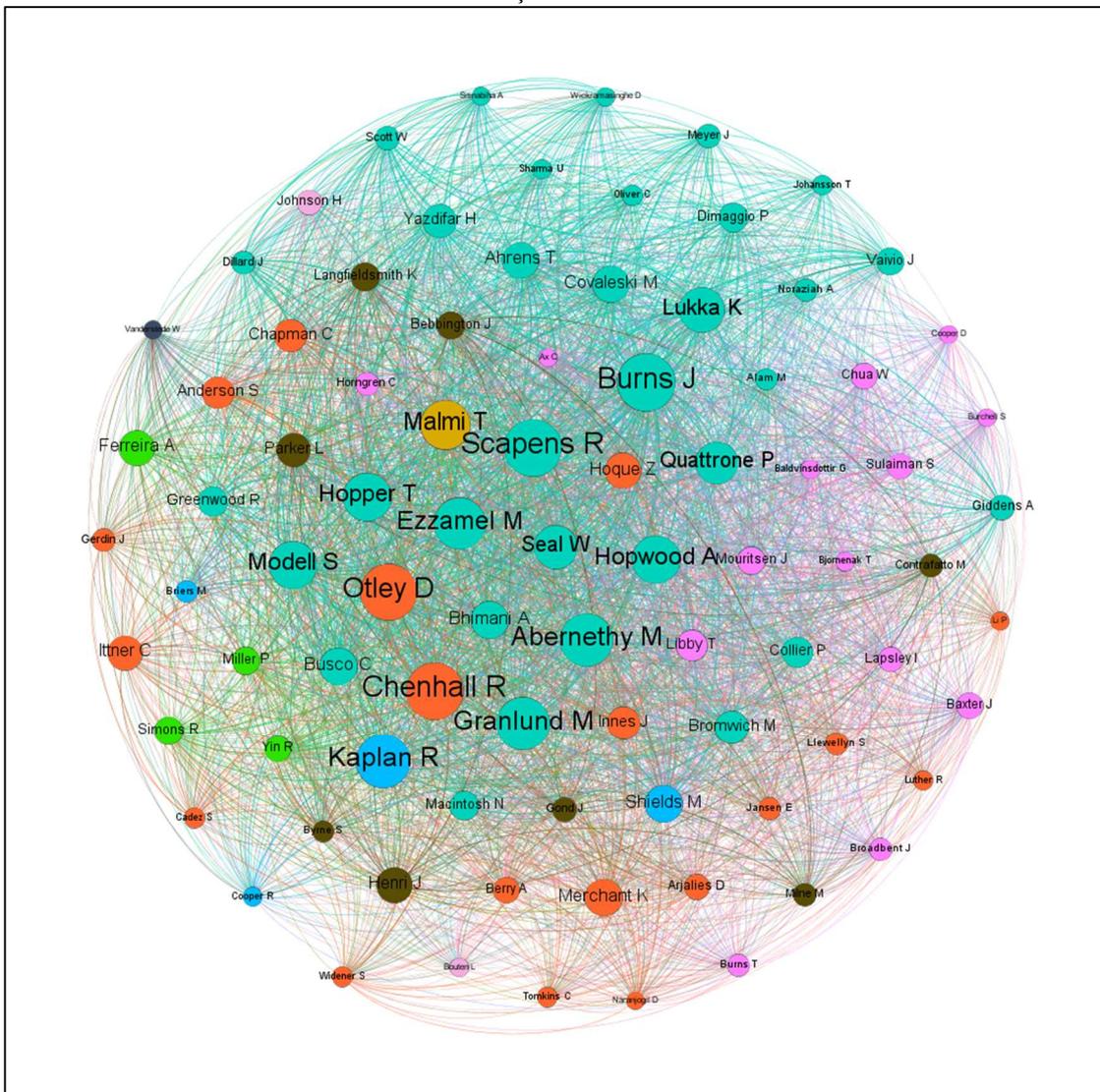
Fonte: elaborado pelo autor no software Gephi

3.3 Cocitações de autores

A análise de cocitação consiste na associação publicações de acordo com a frequência com que são citadas juntas em um mesmo trabalho. A rede resultante da extração no BibExcel é bastante grande. Para facilitar a exploração, a estatística de centralidade de autovetor foi calculada, retornando uma medida da importância de um nó com base nas conexões que possui, em uma escala de 0 a 1.

Foram filtrados apenas os nós com pontuação de centralidade superior a 0.5, de modo que o grafo exibiria apenas os nós centrais da rede (Figura 3). A filtragem resultou em 86 nós com 3440 arestas, indicativo de um alto nível de interconexão. Os nós foram coloridos de acordo com a estatística de modularidade. O grafo resultante é uma confirmação e extensão do núcleo duro de autores exibido na análise de citações.

Figura 3 – Autores mais influentes na rede de cocitação



Fonte: elaborado pelo autor no software Gephi.

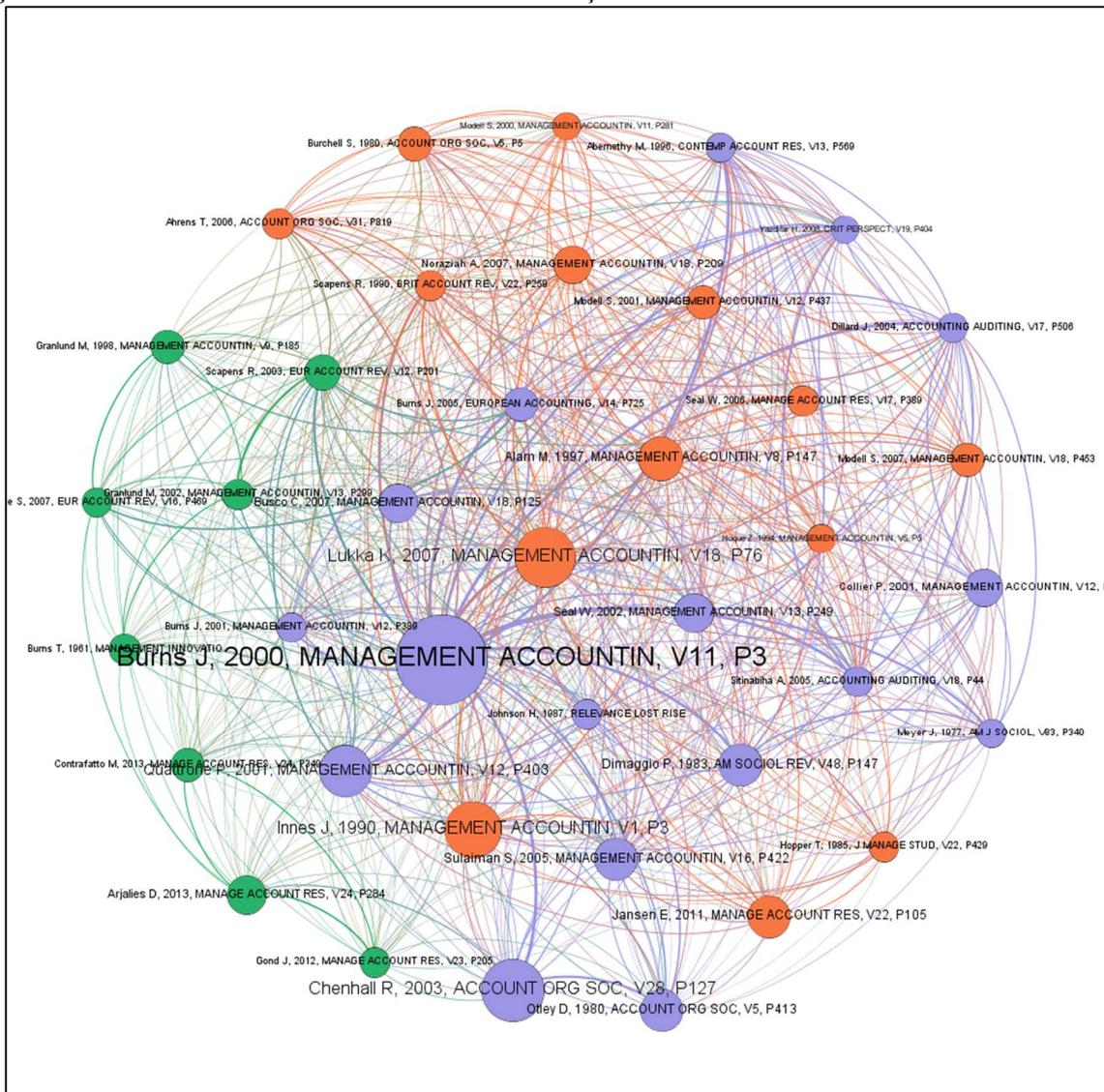
Os autores mais centrais são Burns e Scapens, e o cluster do qual participam é o maior da rede, com 33 autores. Estes autores desenvolveram em conjunto um framework para

conceptualização da institucionalização de práticas contábeis gerenciais, desenvolvido à luz da Teoria Institucional, mais especificamente a Velha Economia Institucional (BURNS; SCAPENS, 2000). Outros autores constantes no mesmo cluster e que publicam trabalhos com a abordagem da Teoria Institucional são Modell S (MODELL, 2015), Lukka K (MODELL; LUKKA; VINNARI, 2017), Dimaggio P (DIMAGGIO; POWELL, 1983) e Meyer J (MEYER; ROWAN, 1977), o que sugere que esta corrente teórica é bastante utilizada nos estudos sobre mudanças em contabilidade gerencial.

3.4 Cocitação de publicações

Passada a análise dos autores mais relevantes, empreendeu-se uma análise semelhante, mas agora voltada a identificar os trabalhos mais influentes da amostra. Foi realizada a filtragem, considerando apenas os trabalhos com uma estatística de centralidade superior a 0,5, resultando numa rede bastante densa de 39 trabalhos com 683 conexões entre si (Figura 4).

Figura 4 – Referências mais influentes na análise de cocitação



Fonte: elaborado pelo autor no software Gephi

O trabalho de Burns e Scapens (2000), já mencionado acima, desponta como a referência mais influente na amostra considerada. A Tabela 2 mostra os trabalhos exibidos no grafo acima, ordenados pela estatística de centralidade.

Tabela 2 - Referências mais influentes na análise de cocitação

Rank	Referência Citada	Centralidade
1	Burns J, 2000, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V11, P3	1,0000
2	Chenhall R, 2003, ACCOUNT ORG SOC, V28, P127	0,7747
3	Lukka K, 2007, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V18, P76	0,7586
4	Innes J, 1990, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V1, P3	0,7284
5	Quattrone P, 2001, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V12, P403	0,6896
6	Alam M, 1997, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V8, P147	0,6300
7	Dimaggio P, 1983, AM SOCIOL REV, V48, P147	0,6201
8	Sulaiman S, 2005, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V16, P422	0,6189
9	Otley D, 1980, ACCOUNT ORG SOC, V5, P413	0,6164
10	Jansen E, 2011, MANAGE ACCOUNT RES, V22, P105	0,6143
11	Seal W, 2002, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V13, P249	0,5895
12	Arjalies D, 2013, MANAGE ACCOUNT RES, V24, P284	0,5859
13	Busco C, 2007, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V18, P125	0,5855
14	Noraziah A, 2007, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V18, P209	0,5800
15	Collier P, 2001, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V12, P465	0,5765
16	Scapens R, 2003, EUR ACCOUNT REV, V12, P201	0,5630
17	Burchell S, 1980, ACCOUNT ORG SOC, V5, P5	0,5515
18	Burns J, 2005, EUROPEAN ACCOUNTING, V14, P725	0,5476
19	Granlund M, 1998, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V9, P185	0,5457
20	Modell S, 2007, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V18, P453	0,5456
21	Modell S, 2001, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V12, P437	0,5439
22	Contrafatto M, 2013, MANAGE ACCOUNT RES, V24, P349	0,5415
23	Ahrens T, 2006, ACCOUNT ORG SOC, V31, P819	0,5248
24	Burns T, 1961, MANAGEMENT INNOVATIO	0,5235
25	Scapens R, 1990, BRIT ACCOUNT REV, V22, P259	0,5230
26	Granlund M, 2002, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V13, P299	0,5220
27	Seal W, 2006, MANAGE ACCOUNT RES, V17, P389	0,5216
28	Sitinabiha A, 2005, ACCOUNTING AUDITING, V18, P44	0,5181
29	Johnson H, 1987, RELEVANCE LOST RISE	0,5172
30	Hopper T, 1985, J MANAGE STUD, V22, P429	0,5164
31	Dillard J, 2004, ACCOUNTING AUDITING, V17, P506	0,5164
32	Gond J, 2012, MANAGE ACCOUNT RES, V23, P205	0,5138
33	Byrne S, 2007, EUR ACCOUNT REV, V16, P469	0,5127
34	Burns J, 2001, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V12, P389	0,5120
35	Abernethy M, 1996, CONTEMP ACCOUNT RES, V13, P569	0,5109
36	Meyer J, 1977, AM J SOCIOL, V83, P340	0,5108
37	Hoque Z, 1994, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V5, P5	0,5040

38	Yazdifar H, 2008, CRIT PERSPECT, V19, P404	0,5019
39	Modell S, 2000, MANAGEMENT ACCOUNTIN, V11, P281	0,5014

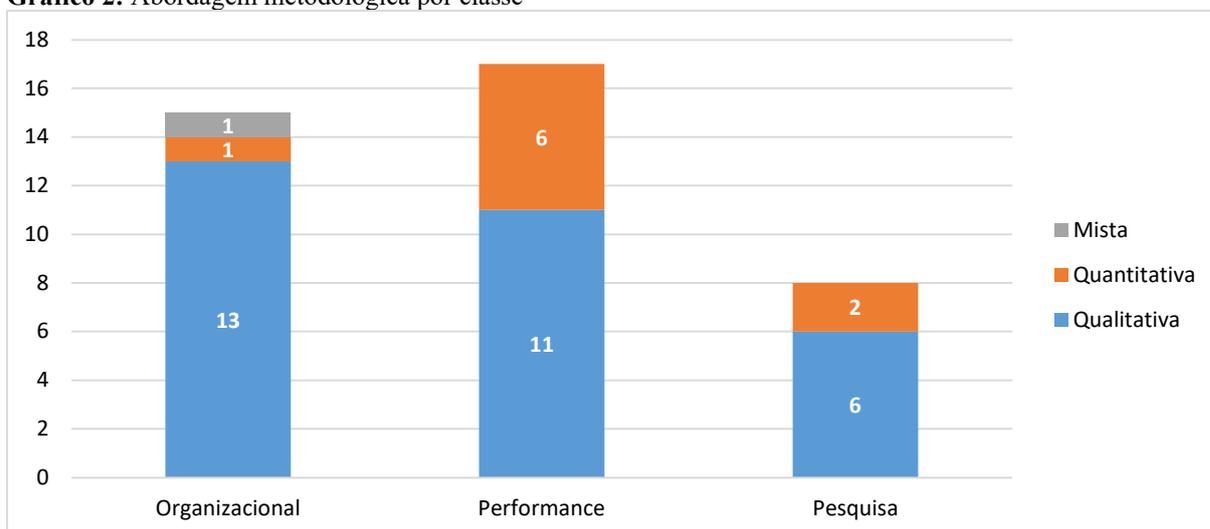
Fonte: elaborado pelo autor

3.5 Análise sistemática da bibliografia

Essa parte do trabalho destina-se a identificar quais são as correntes teóricas e práticas metodológicas predominantes nos estudos relacionados com os termos buscados. Além disso, investigam-se quais são os *drivers* de mudanças capturados pelos estudos, e se fatores como poder, influência, política e especialização são abordados. Realizamos a leitura completa apenas dos 41 trabalhos cujo texto estava disponível para download no *Web of Science*.

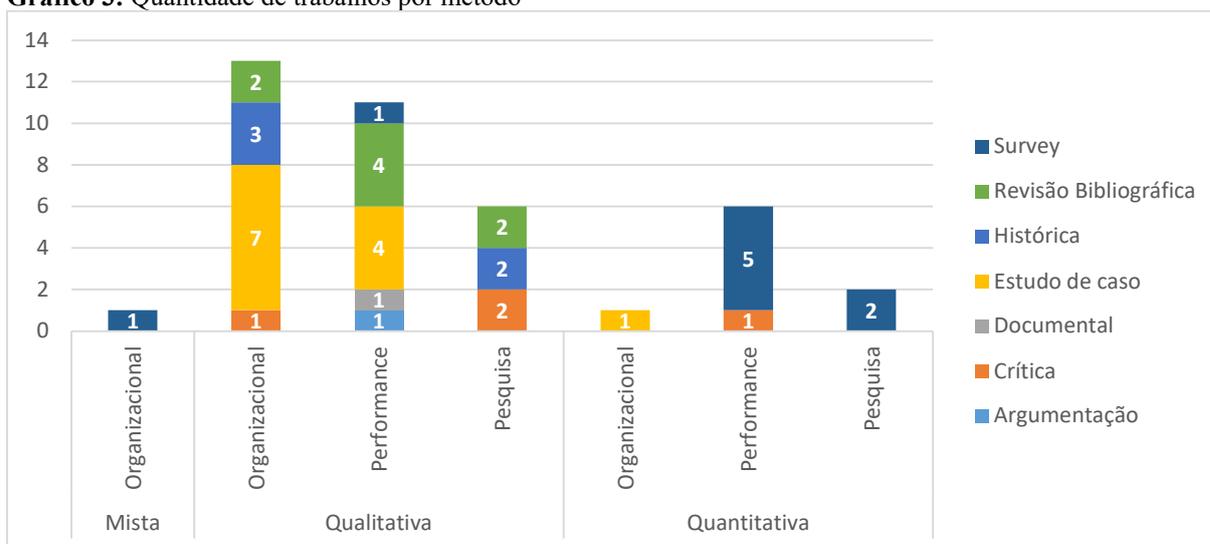
A predominância de trabalhos que utilizam abordagem qualitativa está em linha com os achados de Hopper e Bui (HOPPER; BUI, 2016), e com o fato de Yin, conhecido autor de metodologia, estar entre os autores mais citados (Gráfico 2).

Gráfico 2: Abordagem metodológica por classe



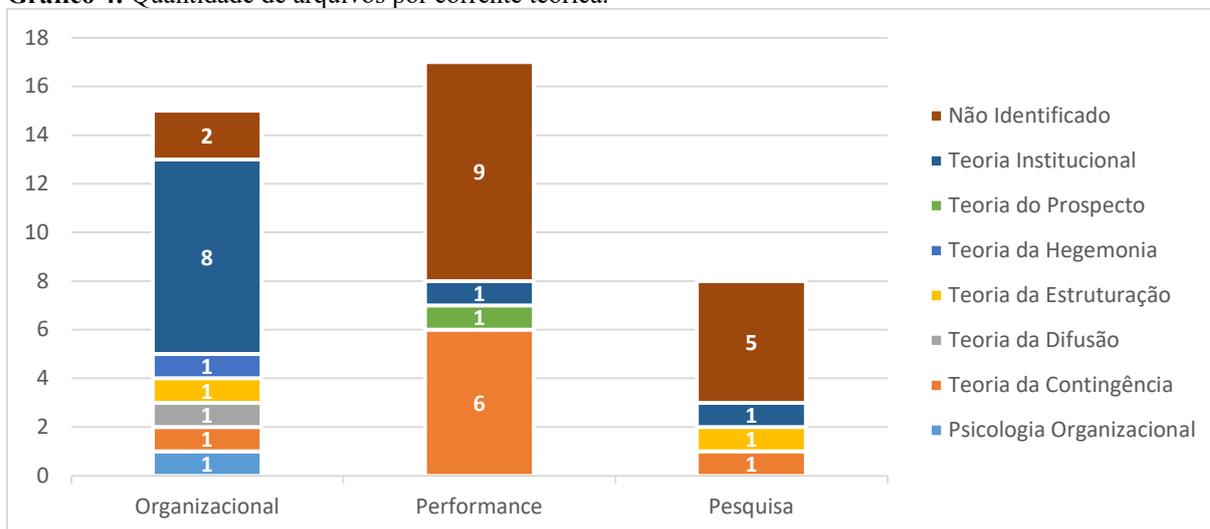
Fonte: elaborado pelo autor.

Quanto aos métodos utilizados, percebe-se a maior incidência dos estudos de caso, surveys e revisões bibliográficas, embora outros métodos apareçam menos frequentemente. Quanto aos surveys, os dados são analisados por meio de técnicas estatísticas, em especial análise fatorial, regressão múltipla e equação estrutural (Gráfico 3).

Gráfico 3: Quantidade de trabalhos por método

Fonte: elaborado pelo autor

Conforme esperado pelos resultados da análise de citações, a abordagem teórica mais comum entre os trabalhos fora a Teoria Institucional, seguida pela Teoria da Contingência (Gráfico 4). Em 16 dos trabalhos revisados a teoria de base não estava indicada explicitamente não foi possível identificá-la implicitamente. Além disso, vários trabalhos baseados em Teoria Institucional tomam emprestados elementos de outras teorias, e.g. Teoria da Estruturação e Teoria da Contingência.

Gráfico 4: Quantidade de arquivos por corrente teórica.

Fonte: elaborado pelo autor

Apenas 12 trabalhos entre os revisados abordam poder de forma explícita, por vezes de forma superficial, sendo que este aparece como algo inerente às estruturas e replicado em “práticas mundanas” (ASHRAF; UDDIN, 2015a; HIEBL, 2018; HOPPER; BUI, 2016; LASYOD; HASLAM; ROSLENDER, 2018; RUSSO; GUERREIRO, 2017), de forma dialética, decorrente do conflito entre dominadores e dominados (ASHRAF; UDDIN, 2015b; BOURMISTROV; KAARBØE, 2017; THRANE; BALSLEV, 2017; TSAMENYI; HOPPER;

UDDIN, 2017), ou exercido de modo menos ostensivo, como uma forma de influência (JANSEN, 2018; JATI et al., 2015; VAROUTSA; SCAPENS, 2015).

3.6 Análise e discussão dos resultados

Embora a produção científica seja pulverizada, os autores que escrevem sobre o tema “bebem da mesma fonte”, revelando um certo isomorfismo em termos de produção acadêmica. Do ponto de vista mais crítico esse fenômeno, que consiste em uma consolidação de autores, fontes, ideias e teorias que se tornam tão influentes, pode chegar ao ponto de dificultar o surgimento de novas abordagens que avancem o conhecimento sobre o tema.

Em redes muito densas como as observadas anteriormente, predominam relações de homofilia, i.e., interações entre entes muito semelhantes entre si. Por um lado, relações de homofilia favorecem a comunicação, e por outro redes densas podem interferir e resistir à novas ideias, diminuindo as possibilidades de inovação (HENRYQUE; GOMES, 2016). Em seu último editorial, Scapens (2014) alerta sobre como o foco excessivo nos periódicos consideramos como sendo de ponta pode estreitar a área de estudo.

A literatura registra a preocupação com trabalhos que fazem apenas contribuições marginais devido à adoção de um conjunto estreito de abordagens teóricas e metodológicas, e a ênfase excessiva em pesquisas do *mainstream* pode diminuir a oportunidade para que sejam realizadas contribuições utilizando paradigmas fora dele (KIHN; NÄSI, 2017), além de provocar o que Kahneman (2012, p. 345) chama de “cegueira induzida pela teoria”. No trabalho de Hopper e Bui (2016), os autores discutem o modo como os pesquisadores contribuem e estão sujeitos à essa polarização na construção do conhecimento, “sendo avaliados pelo número de publicações realizadas em periódicos ranqueados de forma arbitrária” enquanto propõe medidas de desempenho como “uma questão de acomodação de gerentes neutros e especialistas” que “neutralizam fatores como política, interesses e reformas emancipatórias”.

As numerosas correntes de pensamento que se reúnem sob o título de teoria institucional possuem muitos méritos, tais quais o estabelecimento de diálogos teóricos produtivos em relação à identidade e trabalho institucional, com a emergente abordagem das lógicas institucional permitindo novas explicações de como as inúmeras influências externas e internas transformam as organizações (LOUNSBURY; BECKMAN, 2015; ZYZNARSKA-DWORCZAK, 2018). Contudo, concordamos com Modell, Lukka e Vinnari (2017) quando dizem que as pesquisas que se baseiam em teoria institucional poderiam se beneficiar de uma maior ênfase no papel desempenhado por atores não-humanos e uma visão menos ideológica acerca de campos organizacionais. Além disso, a teoria institucional é criticada por falta de zelo crítico e emancipatório, por ter um viés elitista, por abordar mudanças de modo demasiadamente simplista e eclética, tomando emprestados seletivamente conceitos de outras teorias (MODELL; LUKKA; VINNARI, 2017).

Em relação à abordagem do poder, a maioria dos artigos pesquisados não aborda, ou aborda de modo superficial, a maneira como agentes, de maneira isolada ou organizada, exercem pressão no sentido de forçar ou resistir a propostas de mudança, o que combina com a crítica feita por Hopper e Bui (2016) quanto aos trabalhos que estudam mudanças à luz da teoria institucional publicados pela *Management Accounting Research*, os quais os autores chamam de “míopes”.

A insuficiência da abordagem de poder é amplamente criticada por Modell, Lukka e Vinnari (2017) pelo fato das tensões serem simplesmente ignoradas sem maiores considerações. Os autores defendem que a pesquisa na área de contabilidade se beneficiaria de uma abordagem relacional do poder. Como vimos, na revisão dos trabalhos descrita no capítulo anterior, são

poucos os trabalhos que posicionam o poder como determinante em processos de mudanças, e quando o fazem, o prisma é geralmente Marxista, Weberiano ou Foucaultiano. Embora importantes, as reflexões desses autores emanam da observação de contextos sociais circunscritos em seu próprio tempo. Sem nenhum demérito às suas contribuições, é necessário que novas formas de se pensar sobre os contextos sociais, formas estas que provavelmente incluirão, mas não estarão limitadas a, as contribuições desses autores clássicos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo dedicou-se à análise da produção científica relacionada a mudanças em práticas de contabilidade gerencial no período compreendido entre 2015 e 2019. Em face da quantidade de informação que é produzida e distribuída atualmente, este trabalho atende à necessidade de sintetizar e oferecer uma base de referências para os leitores interessados em mudanças relacionadas com contabilidade gerencial.

Simultaneamente, o presente estudo identifica algumas lacunas na literatura revisada. A primeira delas diz respeito à formação de uma pequena hegemonia de autores e periódicos na base de referências. Isso se verifica pois, embora seja baixo o grau de colaboração entre os autores que se dedicaram ao tema na análise de citações resta claro que existe um corpo de autores, periódicos e ideias bem consolidado. A formação dessa hegemonia acadêmica pode dificultar o surgimento de ideias e abordagens diferentes (HENRYQUE; GOMES, 2016).

A segunda lacuna é observada no sentido em que duas perspectivas teóricas dominam o tema, a saber a Teoria da Contingência e a Teoria Institucional. Percebe-se que a maioria dos direcionadores de mudança identificados na literatura são respostas a fatores contingentes, como o aumento de tamanho e complexidade ou a mudança de um mercado centralizado para a economia de mercado, e, portanto, não surpreende que a Teoria da Contingência seja a segunda abordagem mais frequente entre os trabalhos pesquisados. A abordagem mais frequente, a Teoria Institucional, é criticada por ser elitista, pouco crítica e por adotar seletivamente pressupostos de outras teorias. Procurar novos prismas teóricos pode evitar a “cegueira induzida pela teoria” conceituada por Kahneman (2012, p. 345) como a dificuldade de enxergar as falhas em uma teoria depois de aceita-la e utiliza-la como ferramenta na interpretação da realidade e construção do pensamento, o que está em linha com a limitação humana de processamento de informações apontada por Simon (1955). Neste sentido, a elasticidade da Teoria Institucional, embora seja criticada por alguns autores, pode ser um ponto positivo no sentido em que o pesquisador pode buscar novas formas de pensar sem que seja necessário divorciar-se de uma abordagem teórica que tem contribuído muito para o estudo das organizações.

Por último, verifica-se a ausência de uma abordagem mais dialética do poder enquanto provocador e direcionador de mudanças e daí as críticas em relação ao elitismo da Teoria Institucional (MODELL; LUKKA; VINNARI, 2017). Mesmo os poucos trabalhos que abordam as relações de poder adotam perspectivas muito clássicas, com o poder sendo tratado como sinônimo de conflito de classe, opressão e violência, e que parecem não aderir muito bem à complexidade da sociedade atual. Novas abordagens, como a de Byung-Chul Han (2019), baseadas nos níveis de mediação, estabilidade e produtividade de um poder podem ser extremamente benéficas à pesquisa em mudanças organizacionais.

Uma sugestão para pesquisas futuras é a análise de colaborações científica em outros níveis de agregação. Este trabalho se dedicou à análise da produção científica em torno de um tema específico, mas método utilizado neste trabalho pode ser utilizado para analisar as publicações de um país, ou dos trabalhos publicados em um periódico como realizado por

Hopper e Bui (2016) em relação à *Management Accounting Research*, ou ainda a análise aprofundada da produção de um autor altamente relevante, como John Burns e Robert Scapens no nosso caso. Outra abordagem interessante seria a verificação da produção e do nível de colaboração entre autores vinculados a uma mesma instituição.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, C. A. Bibliometria : evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, v. 12, n. 1, p. 11–32, 2006.
- ASHRAF, J.; UDDIN, S. Management accounting research and structuration theory: A critical realist critique. **Journal of Critical Realism**, v. 14, n. 5, p. 485–507, 2015a.
- ASHRAF, J.; UDDIN, S. Military, ‘Managers’ and Hegemonies of Management Accounting Controls: A Critical Realist Interpretation. **Management Accounting Research**, v. 29, p. 13–26, 2015b.
- BLONDEL, V. D. et al. Fast unfolding of communities in large networks. **Journal of Statistical Mechanics: Theory and Experiment**, v. 10, p. 1000, 2008.
- BOURMISTROV, A.; KAARBØE, K. Tensions in managerial attention in a company in crisis How tightening budget control resulted in discomfort zones for line managers. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 13, n. 2, p. 239–261, 2017.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change : an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3–25, 2000.
- CERVI, E. U. Análise de conteúdo automatizada para conversações em redes sociais online : uma proposta metodológica. **Anpocs**, n. 48, p. 26, 2018.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147–160, 1983.
- FEOFILOFF, P.; KOHAYAKAWA, Y.; WAKABAYASHI, Y. Uma Introdução Sucinta à Teoria dos Grafos. <http://www.ime.usp.br/~pf/teoriadosgrafos/texto/TeoriaDosGrafos.pdf>, p. 61, 2011.
- HAN, B.-C. **O que é poder?** Petropolis: Editora Vozes, 2019.
- HENRYQUE, C.; GOMES, P. ANÁLISE DE REDES DE COLABORAÇÃO CIENTÍFICA DOS DOCENTES DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM EDUCAÇÃO MATEMÁTICA E TECNOLÓGICA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO Scientific Collaboration Network Analysis of Pos-Graduation Program in Mathematics and Technolo. **Em Teia | Revista de Educação Matemática e Tecnológica Iberoamericana - ISSN: 2177-9309**, v. 7, n. 2, 2016.
- HIEBL, M. R. W. Management accounting as a political resource for enabling embedded agency. **Management Accounting Research**, v. 38, n. April 2017, p. 22–38, 2018.
- HOPPER, T.; BUI, B. Has Management Accounting Research been critical? **Management Accounting Research**, v. 31, p. 10–30, 2016.
- JACOMY, M. et al. ForceAtlas2, a continuous graph layout algorithm for handy network visualization designed for the Gephi software. **PLoS ONE**, v. 9, n. 6, 10 jun. 2014.
- JANSEN, E. P. Bridging the gap between theory and practice in management accounting: Reviewing the literature to shape interventions. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 31, n. 5, p. 1486–1509, 2018.
- JATI, M. K. K. et al. Transformational Leadership and Organizational Culture: A Case of MAHB. **Procedia Economics and Finance**, v. 31, n. 15, p. 425–435, 2015.
- KAHNEMAN, D. **Rápido e Devagar, duas formas de pensar**. Rio de Janeiro: Objetiva,

2012.

KIHN, L. A.; NÄSI, S. Emerging diversity in management accounting research The case of Finnish doctoral dissertations, 1945-2015. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 13, n. 1, p. 131–160, 2017.

LASYOUD, A. A.; HASLAM, J.; ROSLENDER, R. Management Accounting Change in Developing Countries: Evidence from Libya. **Asian Review of Accounting**, v. 26, n. 3, p. 278–313, 2018.

LOUNSBURY, M.; BECKMAN, C. M. Celebrating organization theory. **Journal of Management Studies**, v. 52, n. 2, p. 288–308, 2015.

MARCONDES, D. **Iniciação à história da filosofia : dos pré-socráticos a Wittgenstein**. Rio de Janeiro: Zahar, 1997.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations : Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340–363, 1977.

MODELL, S. Making institutional accounting research critical: Dead end or new beginning? **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 28, n. 5, 2015.

MODELL, S.; LUKKA, K.; VINNARI, E. On the virtues and vices of combining theories: The case of institutional and actor-network theories in accounting research. **Accounting, Organizations And Society**, v. 60, n. 1, p. 62–78, 2017.

PERSSON, O.; R. DANELL; J. WIBORG SCHNEIDER. **How to use Bibexcel for various types of bibliometric analysis**. (R. Danell et al., Eds.) Celebrating scholarly communication studies: A Festschrift for Olle Persson at his 60th Birthday. **Anais...Leuven: International Society for Scientometrics and Informetrics**, 2009 Disponível em: <<https://www.researchgate.net/publication/285473885>>

QUEVEDO-SILVA, F. et al. Estudo Bibliométrico: Orientações sobre sua Aplicação. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 15, n. 02, p. 246–262, 2016.

RUSSO, P. T.; GUERREIRO, R. Percepção Sobre a Sociomaterialidade Das Práticas De Contabilidade Gerencial. **Revista de Administração de Empresas**, v. 57, n. 6, p. 567–584, 2017.

SALVIATI, M. E. **Manual do aplicativo IRaMuTeQ** Planaltina, 2017. Disponível em: <<http://www.iramuteq.org/documentation/html>>

SCAPENS, R. W. My final editorial. **Management Accounting Research**, v. 25, n. 4, p. 245–250, 1 dez. 2014.

SCOTT, W. R.; DAVIS, G. F. **Organizations and Organizing: Rational, Natural and Open System Perspectives**. Rev. of 5t ed. New York: Routledge, 2016.

THRANE, S.; BALSLEV, L. Institutional contradictions and change of organisations and accounting Case evidence from Greenland. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 13, n. 3, p. 310–330, 2017.

TSAMENYI, M.; HOPPER, T.; UDDIN, S. Changing control and accounting in an African gold mine An emergence of a new despotic control. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 13, n. 2, p. 282–308, 2017.

VAROUTSA, E.; SCAPENS, R. W. The governance of inter-organisational relationships during different supply chain maturity phases. **Industrial Marketing Management**, v. 46, n. 0, p. 68–82, 2015.

ZYZNARSKA-DWORCZAK, B. The development perspectives of sustainable management accounting in central and Eastern European countries. **Sustainability (Switzerland)**, v. 10, n. 5, p. 1–21, 2018.