

MUDANÇA EM CONTABILIDADE GERENCIAL: COMO, QUANDO E POR QUE AS ORGANIZAÇÕES MUDAM?

CHANGE IN MANAGEMENT ACCOUNTING: HOW, WHEN AND WHY DO ORGANIZATIONS CHANGE?

Vitória Letícia Marques dos Santos

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL)
E-mail: vitoria.santos@feac.ufal.br

Tiago de Moura Soeiro

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Professor na Universidade Federal de Alagoas (UFAL)
E-mail: mourasoeiro@gmail.com

Valdemir da Silva

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Professor na Universidade Federal de Alagoas (UFAL)
E-mail: valdemir.silva@feac.ufal.br

Sergio Gouveia Santos

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL)
E-mail: sergiogouveia97@gmail.com

João Gabriel Nascimento de Araújo

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e professor no Centro Universitário Tabosa de Almeida (ASCES-UNITA)
E-mail: j_gabriel90@hotmail.com

Recebido em 27 de dezembro de 2022
Aprovado em 30 de maio de 2023

RESUMO

Essa pesquisa apresenta uma análise dos avanços e tendências das pesquisas que tratam sobre mudança em contabilidade gerencial. Tendo como objetivo o estudo da mudança quanto fenômeno científico e a discussão do conceito de mudança com base no atual estado da arte. Para isso, foi realizada uma revisão sistemática que contou com a pré-análise de 57 artigos científicos, em que foram selecionados 35, incluídos de acordo com os critérios estabelecidos. Os artigos foram classificados de acordo com linhas de pesquisa previamente definidas. O estudo contribuiu para a literatura em mudança em contabilidade gerencial, pois apresenta as tendências e avanços da temática nos últimos dez anos, contribuindo também para agendas de pesquisas futuras e enriquecendo o debate a partir da aglutinação do conhecimento através de uma análise esquematizada de fenômenos abstratos.

Palavras-chave: Mudança em Contabilidade Gerencial; Mudança Organizacional; Revisão Sistemática.

ABSTRACT

This research presents an analysis of advances and trends in research dealing with change in management accounting. Aiming at the study of change as a scientific phenomenon and the discussion of the concept of change based on the current state of the art. For this, a systematic review was carried out that included the pre-analysis of 57 scientific articles, in which 35 were selected, included according to the established criteria. The articles were classified according to previously defined research lines. The study contributed to the changing literature in management accounting, as it presents the trends and advances of the subject in the last ten years, also contributing to future research agendas and enriching the debate from the agglutination of knowledge through a schematized analysis of abstract phenomena.

Keywords: Change in Management Accounting; Organizational change; Systematic review.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial, por sua própria natureza, está diretamente relacionada ao contexto (CARTER, 2008). As empresas estão inseridas em contextos estruturados de formas diferentes e em decorrência dos diversos aspectos ambientais são induzidas a vivenciar constantes processos de mudança, o que afeta diretamente seus modelos de gestão e suas práticas gerenciais (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004).

Há muitos “comos” e “porquês” a serem respondidos dentro da contabilidade gerencial (BUSCO; QUATTRONE; RICCABONI, 2007). Muitas coisas acontecem simultaneamente dentro de uma organização, e, considerando a relevância e a complexidade dos fatores organizacionais envolvidos no processo, nem sempre as coisas parecem claras e interligadas (SCAPENS, 2006).

Enquanto fenômeno, a mudança pode ser analisada a partir de diversas lentes teóricas (MAJOR, 2009). A importância da compreensão dessa questão reside no fato de que independentemente da natureza, essas movimentações apresentam novos desafios para as organizações. Para garantir sua continuidade, as empresas precisam de informações que facilitem a compreensão das razões da mudança, das especificidades organizacionais e, a partir de um entendimento mais amplo do processo, ter a possibilidade de alinhar seu posicionamento competitivo através da identificação de tensões, restrições e problemas (HERLIANSYAH, 2018).

Dessa forma, as pesquisas nesse eixo temático têm caminhado a partir de uma diversidade metodológica que inclui pesquisas tradicionais (mainstream – funcionalistas e positivistas), pesquisas alternativas (críticas, interpretativas), bem como uma variedade de métodos e abordagens (WANDERLEY; CULLEN, 2013).

Nas pesquisas baseadas em abordagens tradicionais, o pesquisador adota uma posição neutra e uma análise objetiva dos fatos envolvidos. Já nas pesquisas alternativas, o pesquisador conduz a análise a partir de aspectos sociais e, a partir disso, a ideia de uma interpretação estritamente objetiva e isenta de valores é descartada (WANDERLEY *et al.*, 2011).

Considerando a diversidade de influências e a heterogeneidade das pesquisas tratando de mudança em contabilidade gerencial (PARKER, 2012), Alshari, Dixon e Youseff (2015) desenvolveram um quadro contextual integrando várias obras diferentes, comparando as obras entre si, destacando descobertas, semelhanças e diferenças. Além disso, foi utilizada uma

triangulação teórica das três vertentes da teoria institucional, fornecendo uma compreensão coesa dos fatores que influenciam a mudança em contabilidade gerencial nos níveis políticos, econômicos e organizacionais.

A presente pesquisa objetiva estudar a evolução da mudança em contabilidade gerencial quanto fenômeno científico, partindo da aglutinação do conhecimento, na tentativa de delinear o que efetivamente pode ser considerado como mudança e visando discutir o conceito de mudança com base no atual estado da arte.

Em direção ao objetivo anteriormente elucidado, o presente artigo foi elaborado como uma revisão sistemática. As revisões sistemáticas proporcionam resultados mais relevantes, pois contam com um corpo de pesquisa mais abrangente, prestando auxílio direto às investigações futuras (SAMPAIO; MANCINI, 2007).

O restante do artigo está organizado da seguinte forma: a seção 2 revisa a literatura relevante. A seção 3 desenvolve e demonstra o método de pesquisa empregado, enquanto a seção 4 analisa e discute os resultados obtidos. A seção final destaca também algumas observações finais e sugestões para pesquisas futuras.

2 MUDANÇA EM CONTABILIDADE GERENCIAL

O entendimento sobre mudança caminha através de seus fatores, de múltiplos focos operacionais, como a alocação de custos e as questões orçamentárias, assim como através do estudo dos impulsionadores da mudança e das variadas manifestações de inovação (PARKER, 2012).

A variedade metodológica e as abordagens alternativas na pesquisa em mudança em contabilidade gerencial têm se mostrado como pontos promissores no desenvolvimento do assunto e na identificação de novos desafios. Uma das principais contribuições das abordagens alternativas é destacar que o processo de mudança dentro de uma organização é marcado por fatores históricos, significados, valores locais, relações de poder, hábitos individuais e pela cultura organizacional (WANDERLEY; CULLEN, 2013).

É válido destacar que formas generalistas de análise restringem o debate. A visão geral adotada a respeito de contabilidade gerencial é de que ela é uma prática unitária e universal, mas, é necessário explorar o tema de forma ampla e realista. Não para buscar definições firmes, mas para construir um arcabouço teórico que incorpore diferentes visões de mundo (WICKRAMASINGUE; ALAWATTAGE, 2007).

Entre as visões existentes no estudo da contabilidade gerencial e de suas mudanças, pode-se destacar a visão técnico-gerencial, voltada para o entendimento das técnicas gerenciais, como o custeio de produtos e a análise custo-volume-lucro. A visão pragmático-interpretativa, voltada para as práticas e processos da contabilidade gerencial e, por fim, a visão crítica-socioeconômica, que se apoia em análises críticas da contabilidade gerencial, avaliando seus contextos sociais e econômicos (WICKRAMASINGUE; ALAWATTAGE, 2007).

Sustentados por uma visão pragmático-interpretativa, Burns e Scapens (2000) abriram margem para uma série de estudos em torno das especificidades das rotinas organizacionais e do processo de institucionalização. Destacando que a contabilidade gerencial pode ser interpretada como uma rotina, um sistema organizacional institucionalizado que compreende a

mudança de forma processual. Poucas pesquisas, naquele período, se preocuparam em entender como ocorre a mudança quanto processo (BURNS; SCAPENS, 2000).

Na mesma abordagem processual, Quattrone e Hopper (2001) rebateram o pressuposto de linearidade que as organizações eram estudadas, sugerindo que novos sistemas originavam variados tempos e espaços internos. Nessa perspectiva, o processo de mudança deve considerar um pluralismo de variáveis e as noções de ‘deriva’ e do que seria ‘uma organização centrada’ como substitutos para as tradicionais definições de mudança e organização. Há um positivismo ingênuo nas abordagens metodológicas a respeito de mudança, pois parte-se do pressuposto de que os pesquisadores ou gerentes são capazes de identificar com precisão os dois estados da mudança e que as características da mudança são plenamente identificáveis no “começo” e no “fim” do processo (QUATTRONE; HOPPER, 2001).

Cabe enfatizar que um único estudo pode abarcar inúmeras visões e lentes teóricas. A segmentação dos trabalhos em lógicas de estudo é de grande utilidade no processo de facilitação do entendimento. O estudo da mudança pode ser segmentado em análises quanto à natureza, lógica e gestão da mudança. Essa análise estruturada é necessária porque nem sempre existem evidências fundamentadas para a observação concreta do fenômeno (BURNS; VAIVIO, 2001).

No estudo do aspecto técnico-gerencial da mudança organizacional é importante compreender que cada organização vive um processo individual e multifacetado, influenciado por uma série de aspectos independentes. A implementação de técnicas se dá de maneira própria para cada organização e seria basicamente um milagre que a mesma técnica fosse implementada da mesma forma em organizações diferentes (BUSCO *et al.*, 2007).

Esse tratamento organizacional uniforme é impossibilitado porque as organizações existem a partir da interação com fatores externos e internos que pressionam diretamente as práticas de contabilidade gerencial, condicionando seus processos de mudança. Existe um apelo na literatura pelo desenvolvimento de estruturas conceituais que consigam delinear o caminho complexo dessa inter-relação entre os fatores extra e intraorganizacionais (SCAPENS, 2006).

Uma das alternativas de estudo do processo de mudança em contabilidade gerencial foi proposto por Modell (2007), nessa perspectiva, a mudança pode ser analisada através de duas abordagens principais: o estudo dos fatores e as abordagens orientadas a processos. No estudo dos fatores, a análise se dedica a compreender os fatores que facilitam ou dificultam a mudança na contabilidade gerencial, como o papel dos indivíduos, a expectativa, a atitude dos funcionários e outros (MODELL, 2007).

Na abordagem orientada para os estudos dos fatores, há uma predominância da utilização de teorias tradicionais, como a teoria econômica e a teoria da contingência (WANDERLEY, CULLEN, 2013). A teoria da contingência tem destaque nesse tipo de abordagem, pois sugere que as estruturas organizacionais são diretamente afetadas pelo ambiente operacional e suas particularidades (LAWRENCE; LORSCH, 1986).

Utilizando a teoria da contingência como lente teórica, Yigitbasioglu (2016) analisou a relação entre os sistemas de informação e nível da adaptabilidade da contabilidade gerencial, partindo da premissa de que a tecnologia auxilia diretamente as questões gerenciais, principalmente em um contexto de extrema necessidade das organizações de se adaptarem aos seus ambientes.

Já nas abordagens orientadas a processos, o estudo está direcionado aos aspectos sociais e políticos envolvidos no processo de mudança. Para além do caráter técnico e estritamente gerencial, essas abordagens se concentram na dinâmica social, para isso, utilizam teorias das ciências sociais e são classificadas como abordagens alternativas, se baseando principalmente em teorias como a teoria institucional, a teoria da estruturação, a teoria crítica, a teoria do ator-rede e a teoria do processo de trabalho (BAXTER; CHUA, 2003; BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006; WANDERLEY; CULLEN, 2013).

A teoria predominante nos estudos orientados a processos é a teoria institucional (WANDERLEY; CULLEN, 2013). Essa teoria possui três vertentes: a New Institutional Economics (NIE); Old Institutional Economics (OIE); e New Institutional Sociology (NIS). De modo geral, a teoria institucional busca estudar as organizações como parte de uma realidade socialmente construída, sendo útil no entendimento de padrões e processos de mudança organizacional (SOEIRO; WANDERLEY, 2019).

Ozdil e Hoque (2017) utilizaram a perspectiva institucional (sociologia neo-institucional e velha economia institucional) para analisar a dinâmica intraorganizacional envolvida no processo de mudança de um modelo orçamentário de uma universidade australiana. A partir de uma investigação narrativa, as experiências das pessoas envolvidas serviram para analisar e identificar particularidades na mudança orçamentária e em seus contextos sociopolíticos e institucionais.

Para além dos fatores técnicos e dos aspectos conceituais, a contabilidade gerencial é uma construção humana, as pessoas envolvidas no processo de mudança são essenciais na análise de pressões, restrições e oportunidades (GIANETTI *et al.*, 2021). Todo estudo que tem como objetivo compreender processos de mudança em contabilidade gerencial deve levar em consideração as ações dos atores envolvidos (THRANE; BALSLEV, 2017).

Entre os pontos em comum na maioria dos estudos sobre mudança em contabilidade gerencial, está o fato de que eles se constroem ao redor de questões como: por que e como uma coisa se torna outra? (BURNS; SCAPENS, 2000). Os objetos desses questionamentos podem ser os sistemas de contabilidade gerencial, as práticas, os artefatos, o processo em si e ainda as dicotomias envolvidas nele. Dessa forma, o arcabouço teórico explicitado serve para ilustrar as abordagens e perspectivas adotadas nas pesquisas anteriores e para direcionar a atenção para possíveis contribuições e avanços da linha de investigação deste artigo.

3 METODOLOGIA

Foi realizada uma revisão sistemática das pesquisas que utilizam mudança em contabilidade gerencial como temática principal. A revisão sistemática é uma contribuição metodológica que através da coleta de dados, especialmente nos estudos organizacionais, contribui para a redução das ambiguidades, fornecendo uma visão esquematizada de temáticas que abarcam muitos conceitos diferentes (RASHMAN; WITHERS; HARTLEY, 2009).

Em relação aos procedimentos da revisão sistemática e as classificações utilizadas na pesquisa, inicialmente foi conduzida a coleta dos artigos, diretamente na base de dados Scopus, abrangendo várias revistas que publicam artigos de Contabilidade Gerencial. Buscando encontrar artigos relevantes e mais específicos, foram selecionados alguns filtros no processo de pesquisa.

Foram considerados apenas artigos publicados no período de 2011 a 2020, concluídos, que contassem com o termo “*Management Accounting Change*” no título, palavra-chave ou resumo. Além disso, foram selecionados apenas artigos com forte caráter empírico, sendo excluídos artigos de revisão, predominantemente teóricos ou que tangenciam a temática principal adotada neste trabalho.

A partir dos resultados dessa seleção, foram lidos os resumos e feita uma pré-avaliação baseada nos critérios de inclusão e exclusão. Posteriormente, foi realizada uma segunda análise para selecionar os artigos que deveriam ser lidos integralmente. Dessa forma, os artigos efetivamente selecionados foram lidos integralmente e avaliados de acordo com os mesmos critérios, sendo considerados válidos ou inválidos para os objetivos desta Revisão Sistemática.

- ***Crítérios de inclusão:***

- a) Devem ser trabalhos publicados e disponíveis integralmente na base de dados Scopus.
- b) Devem ser trabalhos publicados entre 2011 e 2020, que já estejam concluídos.
- c) Os trabalhos devem tratar especificamente de mudança em contabilidade gerencial.
- d) Devem ser estudos que contenham o termo “Management Accounting Change” no título, palavra-chave ou resumo.

- ***Crítérios de exclusão:***

- a) Foram desconsiderados trabalhos que não estejam disponíveis integralmente na base de dados utilizada.
- b) Foram desconsiderados trabalhos fora do período estabelecido.
- c) Foram desconsiderados os trabalhos que não abordam diretamente a temática principal desta revisão.
- d) Foram desconsiderados os estudos secundários/ou revisões sistemáticas e outros trabalhos estritamente teóricos.

No período mencionado, foram coletados e pré-avaliados 57 artigos, desse quantitativo, foram efetivamente analisados 35 artigos e excluídos 22 por não atenderem aos critérios básicos estabelecidos, conforme mostra a tabela do anexo A.

Na classificação dos artigos, baseando-se nos estudos de Busco *et al* (2007) e Wanderley e Cullen (2013), foram sugeridas três linhas de pesquisa de acordo com o desenvolvimento dos artigos: agentes e objetos da mudança, forma e proporção da mudança e a interação entre mudança e estabilidade.

Posteriormente, os artigos foram quantificados através de uma matriz que exemplifica a frequência de publicações anuais de acordo com cada linha de pesquisa. Essa quantificação não deve ser considerada de forma restrita, mas oferece uma visão abrangente da recorrência de temas específicos e auxilia na identificação de possíveis lacunas de pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 ANÁLISES DA FREQUÊNCIA DE ARTIGOS PUBLICADOS DE ACORDO COM AS LINHAS DE PESQUISA

A Tabela 1 apresenta a quantidade de artigos analisados no período proposto neste estudo e de acordo com as classificações escolhidas. No período analisado, constatou-se que a maior quantidade de publicações ocorreu em 2011 e que a linha de pesquisa “forma e proporção da mudança” se sobressaiu das demais de acordo com os critérios utilizados.

É importante ainda reafirmar que o mesmo artigo pode fazer parte de uma ou mais linhas de pesquisa, mas, para fins didáticos e de esquematização, a classificação foi feita considerando os aspectos que se destacavam nos estudos de forma a enquadrá-los em apenas uma classificação tida como majoritária.

Tabela 1 - Frequência de artigos publicados de acordo com a linha de pesquisa

Linha de pesquisa	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Agentes e objetos da mudança	4	-	3	1	-	1	1	-	1	-
Forma e proporção da mudança	4	1	4	2	2	4	3	1	1	1
Interação entre mudança e estabilidade	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-
TOTAL	8	1	7	4	2	5	4	1	2	1

Fonte: elaborado pelos autores.

Conforme os resultados apresentados acima, a maior parte das publicações no período analisado foi classificada na linha de pesquisa “forma e proporção da mudança”, representando 65,7% dos artigos analisados. Nessa linha, foram classificados artigos que analisaram o estudo da mudança como um processo que se correlaciona com diversos fatores. Questões relacionadas às contradições institucionais, à harmonização de lógicas institucionais, à adaptação das práticas e às extensões do estudo sobre regras e rotinas tiveram destaque na amostra.

4.2 ANÁLISE DAS LINHAS DE PESQUISA

4.2.1 Os agentes e objetos de mudança

Na análise dos agentes e objetos da mudança, as questões centrais do estudo buscam compreender quem/o que faz a mudança acontecer e quem/o que está mudando. Essa análise passa pela compreensão dos impulsionadores da mudança, através dos fatores de mudança como a atuação humana e questões contextuais mais abrangentes. Na generalidade, são observadas questões relacionadas à agência, estrutura e interação (BUSCO *et al*, 2007) (WANDERLEY; CULLEN, 2013).

Os impulsionadores da mudança podem ser exemplificados através dos motivadores, catalisadores e facilitadores do processo. Nessa perspectiva, os motivadores são entendidos como as razões pelas quais as mudanças são permitidas, iniciadas e efetivamente acontecem. São fatores motivadores o mercado competitivo, os fatores tecnológicos, fatores estruturais das organizações e as questões relacionadas aos produtos, como custo, durabilidade e outros. Já os catalisadores da mudança estão diretamente relacionados ao momento da transformação e aos aspectos envolvidos nele, como um momento de crise, uma nova contratação ou o surgimento de um produto concorrente. Por fim, os facilitadores funcionam como condutores positivos do

processo. São os aspectos que beneficiam a mudança, como o bom desempenho dos funcionários e a utilização dos recursos adequados (INNES; MITCHEL, 1990; WANDERLEY; CULLEN, 2013).

A partir disso, alguns estudos proporcionaram uma análise prática do que se constitui como uma necessidade de mudança. No Paquistão, em um banco que migrou de uma estrutura estatal para a concorrência de mercado, a mudança foi experimentada como fruto de motivadores, catalisadores, facilitadores, do papel dos líderes e dos inibidores da mudança. No processo de implementação de um sistema de desempenho, as condições econômicas imprevisíveis, a interferência governamental e o aumento da concorrência apresentaram-se como principais motivadores e a nomeação de um novo presidente junto a um novo conselho administrativo funcionaram como catalisadores relevantes. Como facilitadores, destacam-se os treinamentos de pessoal e a nomeação de um consultor externo (MUNIR; BAIRD; PERERA, 2013).

A imprevisibilidade econômica e a competição global também funcionaram como fatores de mudança nas empresas de tecnologia egípcias. Através da implementação de um sistema extranet, Youseff (2013) investigou como uma rotina se estabelece apesar de práticas institucionalizadas e considerando as ações dos agentes da mudança. Também foi observado que o apoio do CEO ao novo sistema funcionou como um catalisador para a ação dos contadores, convencendo-os sobre a importância da mudança e a participação desses contadores no processo, a simplicidade das ferramentas utilizadas e a satisfação das pessoas quanto às novas regras funcionaram como principais facilitadores (YOUSEFF, 2013).

Ainda na perspectiva das economias emergentes, na Malásia, a globalização trouxe desafios para o setor de manufatura. A competitividade global e as inovações tecnológicas pressionaram as pequenas empresas manufatureiras a se adequarem às práticas de contabilidade gerencial das grandes empresas, destacando a mudança das práticas como fator que garante a continuidade de empresas menores e assegura a competitividade de mercado, demonstrando que empresas menores tendem a usar simultaneamente práticas de contabilidade gerencial tradicionais e avançadas, buscando adaptar-se ao ambiente de forma mais racional e eficiente (TUANMAT; SMITH, 2011).

Em similaridade, Hoque (2011) demonstrou os possíveis efeitos de impulsionadores da mudança na reorganização interna das empresas do setor manufatura australiano, interligando concorrência, delegação e desempenho para explicar que o aumento da competitividade de mercado sugere que novos sistemas de contabilidade gerencial e novas autoridades internas sejam definidos para que a organização consiga controlar um novo fluxo de informações. A seleção de autoridades adequadas resulta em um processo de tomada de decisão mais assertivo e a análise estabelece que as mudanças na contabilidade gerencial mediam a correlação entre delegação de autoridade e o aumento do desempenho das organizações (HOQUE, 2011).

Permanecendo no cenário oceânico, Yihitbasioglu (2016) também utilizou uma amostra composta por empresas australianas e neozelandesas para demonstrar que sistemas de informação adequados possibilitam a interação entre os usuários das informações gerenciais, conduzindo e favorecendo os processos de inovação. Além disso, levando em consideração questões como o entendimento dos atores, o envolvimento da alta administração e as expectativas dos usuários externos e internos, esses sistemas podem funcionar como motivadores da mudança. O sistema de informação adequado à estrutura organizacional funciona também como um facilitador, entretanto, quando desconsideradas as especificidades

de cada organização, esses sistemas apresentam-se como inibidores (YIGITBASIOGLU, 2016).

Em um estudo empírico com 108 empresas croatas, Pervan e Dropulic (2019) comprovaram a importância dos sistemas de informação integrados para a contabilidade gerencial. Esses sistemas transformam a forma de fazer contabilidade pois o aspecto analítico e tecnológico proporciona a elaboração de relatórios financeiros mais precisos, orçamentos mais eficazes e uma visão mais abrangente da organização, proporcionando a implementação de técnicas cada vez mais modernas (PERVAN; DROPULIC, 2019).

As ideias de contabilidade gerencial podem ser aplicadas em diversas áreas. Distúrbios no ambiente natural, como mudanças na regulamentação e o crescimento das ideias de responsabilidade ambiental reforçaram, nos últimos anos, a utilidade dos relatórios ambientais. Bouten e Hoozée (2013) destacam que esses relatórios também podem funcionar como impulsionadores da mudança organizacional quando interagem com práticas de contabilidade gerencial. Essa interação ocorre porque as informações contábeis podem complementar e fornecer suporte aos relatórios ambientais e transformá-los em impulsionadores para o desenvolvimento efetivo de práticas de contabilidade gerencial orientadas à sustentabilidade, como por exemplo, novas estratégias para a empresa e alterações em suas análises de custos (BOUTEN; HOOZÉE, 2013).

Tendo como um dos objetivos observar a dinâmica interna e externa das organizações, Ozdil e Hoque (2017) estudaram como as mudanças no regime orçamentário de uma universidade australiana foram motivadas por dinâmicas diferentes. Utilizando a visão técnico-racional e os embasamentos da velha teoria institucional, pode-se afirmar que as pressões externas não são os únicos fatores que motivam a mudança. Na universidade em questão, a insatisfação dos atores e a busca por eficiência representaram uma pressão interna para a mudança. Os funcionários, a alta administração e os demais atores envolvidos no processo funcionaram como “defensores da mudança”, sem esse tipo de estímulo, as pressões externas não são suficientes para institucionalizar uma inovação (OZDIL; HOQUE, 2017).

4.2.2 Participação da agência social

A atuação humana representa um fator de mudança relevante, pois através da agência social, os processos de mudança, além de impulsionados, podem ser traduzidos, conduzidos e monitorados, como por exemplo, o papel da racionalidade de um contador na identificação de questões durante um processo de mudança. Os atores organizacionais também estão envolvidos na dinâmica de recepção ou rejeição de novas práticas, assim como na velocidade das difusões. Além disso, a partir da análise do papel dos atores, é possível observar questões de identidade, sobre como as pessoas se veem e como são afetadas diante das interações com objetos heterogêneos (BUSCO *et al*, 2007).

Boght y e Halden (2011) analisaram as consequências da presença de consultores de mudança no processo de implementação de um modelo orçamentário. Foi verificado que uma análise puramente técnica não bastava para estabelecer a coerência entre as lógicas institucionais da organização e o modelo de orçamento proposto. O papel dos consultores foi importante e proporcionou, através da interação e da colaboração, a construção de novas lógicas institucionais. Atores organizacionais na figura de consultores externos constituem, por si só, uma pressão para a mudança (BOGHT; HALDEN, 2011).

Os atores organizacionais também influenciam o processo de mudança através da maneira que exercem seus papéis de liderança. Jansen (2011) observou que a maneira que os líderes utilizam as informações define o fracasso ou sucesso da mudança contábil. Se líderes transacionais utilizam metas e medidas de desempenho com frequência, líderes transformacionais se apegam a medidas mais abstratas, como a missão e os valores da organização. Esse tipo de diferenciação de demanda informacional impacta diretamente a mudança e define os ajustes necessários para lidar com possíveis resistências e insatisfações (JANSEN, 2011).

Já a respeito do manuseio dos sistemas contábeis pelos atores, Kantola (2014) explica, tendo como cenário os distritos hospitalares da rede pública finlandesa, que a homogeneidade e a heterogeneidade dos sistemas contábeis estão diretamente ligadas ao papel dos atores na tentativa de padronização de uma prática. Nas referidas circunstâncias, as diferenças interpretativas e de propósito entre as pessoas impossibilitaram que o sistema em questão fosse utilizado da mesma forma nos diversos hospitais. A comparabilidade nacional, objetivo principal da implementação, foi comprometida pela falta de instruções adequadas e pela ausência de monitoramento. Para garantir a coerência das informações é necessário influenciar e motivar as pessoas envolvidas no processo, pois isso funciona como peça decisiva (KANTOLA, 2014).

4.2.3 Forma e proporção da mudança

Na análise das formas e proporções da mudança em contabilidade gerencial, busca-se compreender de que maneiras novas práticas e variadas inovações se difundem dentro das organizações, **como e por que** mobilizam os atores, como são efetivamente criadas e implementadas e como essas inovações atuam na resolução de problemas e na conciliação de diferenças intraorganizacionais (WANDERLEY; CULLEN, 2013) (BUSCO et al, 2007).

Abrahamsson, Englund e Gerdin (2011) observaram em seu estudo como um relatório de fluxo de caixa com resultados distorcidos gerou uma discrepância entre a forma que os indivíduos se viam quanto organização e a maneira que acreditavam que eram vistos ou queriam ser vistos por outros importantes. Essa discrepância funcionou como força motriz para o processo de mudança e demonstrou que a contabilidade como linguagem universal tem a capacidade de auxiliar as organizações também em seus processos identitários.

Taylor e Scapens (2016) também reafirmaram através de seu estudo de caso que identidade e imagem podem funcionar como motivadores da mudança. Para além das discrepâncias, a mudança pode ser impulsionada pela insatisfação dos atores e consequente busca por mais eficiência. No cenário tratado, os contadores se viam negativamente, tinham problemas claros de autoestima e a maneira que imaginavam que eram vistos pelos outros também era negativa, essas percepções de identidade e imagem motivaram a adoção de um novo sistema contábil, que apontava para a forma como a equipe de contabilidade gostaria de ser vista. O estudo também demonstrou que, apenas parecer ter mudado, em alguns casos, é suficiente para alterar percepções de identidade e imagem. Além disso, dentro da mesma organização, uma mudança vista como bem-sucedida para um grupo de atores pode ser vista como ineficaz por outro, pois cada pessoa tem uma identidade específica e uma imagem própria, formada por suas próprias suposições tidas como certas (TAYLOR; SCAPENS, 2016).

Seguindo no estudo das discrepâncias e seus sinônimos, Thrane e Balslev (2017) discutiram como as contradições institucionais afetam a mudança contábil. Seguindo a literatura recente de estudos em economias emergentes e a partir de um estudo de caso longitudinal em

uma empresa semi-privada da Groenlândia, foi observado como as divergências entre velhos interesses políticos, uma cultura de intervenção governamental e o processo de adesão de uma política de eficiência econômica e liberalização criou um espaço de novas possibilidades de escolha para os atores. A partir desse espaço, esses atores puderam se posicionar e atuar diretamente no processo de mudança, destacando a mudança organizacional como um processo não-linear, que não pode ser interpretado apenas institucionalmente, tampouco somente a partir de interações estruturais. É necessário perceber a complexidade dos novos espaços que são gerados a partir da existência de perspectivas diferentes (THRANE; BALSLEV, 2017).

No setor sem fins lucrativos da Finlândia, um processo de corporatização derivado de pressões externas afetou as suposições tidas como certas. Ideias conflitantes sobre lucratividade, abertura de mercado e preservação dos princípios da instituição apontaram para a necessidade de harmonizar lógicas institucionais conflitantes. Na análise é possível inferir que organizações diferentes reagem de forma diferente às mesmas pressões. Para sobreviver, as organizações desenvolvem estratégias específicas, levando em consideração seu histórico e os aspectos de sua constituição. O pensamento voltado para o lucro contábil se apresentava como conflitante com as ideias atreladas a instituições de caridade. A disseminação de novas formas de pensar dentro das organizações exige a criação de novos arranjos institucionais, capazes de abranger as diferenças. Nesse contexto, práticas de contabilidade gerencial como a alocação de custos e questões orçamentárias foram essenciais para intermediar a relação entre lógicas de mercado e não-mercadológicas (JÄRVINEN, 2015).

Em um impasse similar, Järvenpää e Länsiluoto (2016) analisaram, em uma empresa finlandesa, como a implementação de uma contabilidade voltada para a sustentabilidade pode ser uma tarefa desafiadora. A existência de lógicas institucionais conflitantes como sustentabilidade e maximização de lucros pode impedir que as empresas adotem novas medidas, fora da perspectiva estritamente financeira. No caso em questão, a orientação para lucro era a lógica institucional predominante, bem como parte significativa da identidade coletiva da organização. Tendo isso em vista, a adoção de medidas ambientais não se institucionalizou, exemplificando a dificuldade em substituir antigas identidades coletivas por novas (JÄRVENPÄÄ; LÄNSILUOTO, 2016).

Kantola (2012) também utilizou o cenário finlandês para entender, a partir do campo de saúde público, como uma prática se difunde apesar de lógicas institucionais conflitantes e racionalidades diferentes e para compreender, através da introdução do sistema de relatórios baseado em diagnóstico (DRG), como o ambiente institucional pode atrasar a adoção de uma inovação. De acordo com as mudanças no campo organizacional, mudanças que antes não eram consideradas adequadas, podem passar a ser. Todavia, processos de reforma envolvem ambientes com discursos e agendas diferentes, uma adoção tardia pode ser justificada pela contradição dessas lógicas institucionais nos processos de tomada de decisão (KANTOLA, 2012).

Ainda no campo da saúde, Lachmann, Knauer e Trapp (2013) consideraram hospitais alemães que também enfrentavam desafios relacionados ao sistema DRG para analisar como se dá a disseminação de técnicas de contabilidade gerencial em hospitais com estruturas diferentes. No caso em questão, a disseminação foi lenta e moderada, com observações específicas em relação a hospitais afiliados a grandes redes, hospitais de pequenas redes e para hospitais do setor público, pois todos apresentavam cenários específicos e diferenças relevantes. Nesse cenário, técnicas de contabilidade gerencial por si só não constituem garantia de desempenho organizacional. Entretanto, uma combinação específica de aspectos

organizacionais e técnicas funciona como pré-requisito para o desempenho (LACHMANN; KNAUER; TRAPP, 2013).

Laitinen (2011) demonstrou em seu estudo sobre organizações finlandesas em recuperação judicial, que pequenas empresas endividadas podem ter mais dificuldade na mudança de sistemas de contabilidade gerencial, pois entre os desafios postos pelo endividamento, a mudança de sistemas pode representar um novo problema, desviando os esforços da organização para objetivos secundários. A capacidade de adaptação de cada organização deve ser analisada pelo contador gerencial e pela alta administração, levando em consideração que práticas gerenciais avançadas afetam diretamente o desempenho, mas envolvem questões específicas. Empresas sem a estrutura adequada podem enfrentar grandes dificuldades nesse processo de transição (LAITINEN, 2011).

Por outro lado, Robalo (2014) destaca, a partir de seu estudo no Serviço Nacional de Correios de Portugal, que mesmo quando uma inovação está aparentemente alinhada com as rotinas e instituições pré-existentes, podem existir uma série de dificuldades no processo de mudança. Para estudar uma lacuna entre regras e rotinas, observou-se que dois novos sistemas não funcionaram como previsto, apresentando problemas como atraso no fornecimento das informações e, não acompanhando a velocidade de reestruturação da organização. Essas situações contribuíram para que as inovações não conseguissem atingir um nível de estabilidade relevante. No exemplo utilizado, mesmo que as alterações estivessem em conformidade com a estruturação da organização, a ausência de pressões para a manutenção das falhas sistemáticas fez com que a lacuna de não implementação perdurasse (ROBALO, 2014).

Partindo da interação com a realidade social, da fluidez e da heterogeneidade das práticas, Agostino e Arnaboldi (2011) destacaram que diferentes abordagens no processo de adoção de uma nova técnica de contabilidade gerencial predizem resultados diferentes. Na análise, houve o acompanhamento da implementação do BSC (Balanced Scorecard) em empresas não financeiras da Itália. Como resultado, confirmou-se a perspectiva de Burns e Scapens (2000): mudanças que ocorrem de cima para baixo, sem a participação das pessoas, sugerem a homogeneidade da prática e a heterogeneidade do uso. Nas abordagens interativas e bidirecionadas, as pessoas não só entendem como participam do processo e garantem que, diante disso, rotinas se estabeleçam (AGOSTINO; ARNABOLDI, 2011) (BURNS; SCAPENS, 2000).

Na Jordânia, houve a modernização dos sistemas de controle utilizados em organizações públicas, visando o aumento da transparência e da eficiência. Esse processo de transformação na Jordânia decorreu de pressões governamentais, políticas e econômicas. Destaca-se que há um problema específico no ambiente público, pois a institucionalização de velhas práticas e a burocracia atrapalham a fluidez dos processos de mudança. Diante disso, é necessário que a mudança seja compreendida e manifestada de dentro para fora, sem promulgações, considerando que muitos fatores interagem para que uma transformação de fato ocorra, como a confiança dos funcionários, o estabelecimento de uma nova cultura e questões de poder, esse cenário reforça a importância de compreender a os níveis micro e macro da mudança organizacional (ALSHARARI; EL-AZIZ YOUSSEF, 2017; ALSHARARI; ABOUGAMOS, 2017).

Ainda neste sentido, na Líbia, Lasyoud, Haslam e Roslender (2018) consideraram as movimentações econômicas do país em direção ao livre mercado para entender como os sistemas de contabilidade gerencial mudaram em empresas públicas manufatureiras. Esse processo de análise reafirmou que as forças institucionais moldam os processos de mudança e

que a mudança não é um processo homogêneo, podendo ocorrer através da introdução de novos sistemas, da modificação de sistemas já existentes e da remoção. Além disso, as políticas e legislações promovidas pelo governo da Líbia representaram a grande força propulsora das mudanças no setor manufatureiro (LASYOUD; HASLAM; ROSLENDER, 2018).

Van der Steen (2011) buscou compreender a implementação de um sistema de controle e planejamento em um banco holandês e identificar por meio de quais processos as rotinas organizacionais mudam. A segmentação entre aspecto ostensivo e performático deu luz ao entendimento de que a maneira que as pessoas executam as regras formais evolui a partir de microprocessos que partem de um “baixo acoplamento” e resultam em um processo de improvisação. Os discursos e as práticas mudam de acordo com as experiências iniciais e estruturas mínimas de adaptação (VAN DER STEEN; 2011).

De maneira complementar aos estudos sobre baixo-acoplamento, em um estudo na Hudson's Bay Company (HBC), a organização comercial mais antiga do mundo, Ogata e Spraaakman (2013) buscaram explicar como e por que instituições deslegitimadas persistem ao longo do tempo. Utilizando como base teórica a teoria da estruturação e sedimentação, foram apresentados dois possíveis cenários: a estruturação, através da repetição de uma prática até que ela substitua práticas anteriores e a sedimentação, quando uma prática se estabelece, mas indícios de práticas anteriores permanecem. O caso tratado demonstra que mesmo com a incorporação de novos conjuntos, vestígios dos conjuntos anteriores permaneceram, apontando para uma evidência de sedimentação (OGATA; SPRAAKMAN, 2013).

Processos de transição econômica também estão diretamente ligados às mudanças na contabilidade gerencial. Makrygiannakis e Jack (2016) estudaram o impacto da crise de 2008 no setor de hospitalidade grego. Pois para entender a adaptação das práticas gerenciais é necessário entender por que as pessoas agem de maneira específica e individual em determinadas situações. Nesse caso, a análise destacou que diante do período de crise o controle orçamentário foi aperfeiçoado e acompanhado com mais rigidez, além disso, os funcionários foram utilizados de formas diversas e questões relacionadas à tomada de decisão, antes restritas a alta administração, foram expandidas para os outros níveis. Ocorreu que, diante dos aspectos externos determinados pela crise, os agentes reformularam seus pontos de vista e direcionaram suas ações de acordo com as novas necessidades estruturais.

As crises financeiras funcionam como um impulsionador do aperfeiçoamento das práticas de contabilidade gerencial, pois quanto maior o aumento da incerteza ambiental, maior a necessidade de ferramentas de controle mais rebuscadas. Em um cenário de crise, uma gestão participativa pode enriquecer o processo de tomada de decisão ao aproximar gerentes e outros departamentos, reforçando a necessidade de controlar o fluxo de informações externas e internas para enriquecer as análises (ENDENICH, 2014).

Por outro lado, numa amostra com pequenas e médias empresas eslovenas, Odar, Kavcic e Jerman (2015) analisaram que, contrapondo a literatura precedente que afirma a relevância dos sistemas de contabilidade gerencial diante do aumento das incertezas ambientais, algumas empresas não conseguem utilizar esse recurso adequadamente. Ou seja, mesmo diante de períodos de transição e mudanças econômicas impactantes, algumas empresas não conseguem estabelecer novas práticas. No caso exemplificado, as empresas eslovenas não passaram a utilizar os sistemas com mais frequência e esse recurso não foi necessariamente integrado aos processos de tomada de decisão.

Englund, Gerdin e Abrahamsson (2013), em sua contribuição parcial ao paradoxo da agência incorporada, argumentam que na contabilidade gerencial as informações representam quantificações descontextualizadas que em certo nível dependerão da interpretação dos atores envolvidos. Ao passo que os atores precisam interpretar essas métricas, surgem ambiguidades no processo, como incertezas relacionadas ao significado, à qualidade e às causas dessas métricas. A reflexão crítica dos atores a respeito dessas ambiguidades pode resultar em mudanças nas métricas existentes. Nesse contexto, é adequado afirmar que não é apenas o conteúdo das informações de contabilidade gerencial que impulsiona as mudanças estruturais, mas também as incertezas relacionadas a essas informações que surgem durante os processos (ENGLUND; GERDIN; ABRAHASSOM, 2013).

Bogt e Scapens (2019), partindo do estudo das regras e rotinas como elo entre as instituições e as ações, analisaram aspectos como a racionalidade situada dos atores, a influência de instituições mais amplas no processo de mudança dentro das organizações e aspectos como poder e confiança. Através de um estudo de caso, a universidade de Manchester, no Reino Unido, e a Universidade de Groningen, na Holanda, passaram por um processo de observação mediante a implementação de novos sistemas de medição de desempenho. Cada instituição passou por um processo próprio e peculiar, considerando sua cultura e história, bem como a formação institucional dos atores envolvidos. O estudo da mudança em contabilidade gerencial deve considerar a maneira específica como cada pessoa pensa e age diante das situações, de acordo com suas crenças, valores e multiplicidade de instituições pré-determinantes (BOGT; SCAPENS, 2019).

Em detrimento ao predominante estudo das rotinas na literatura, Oliveira e J. Quinn (2015), através de dois estudos de casos, analisaram as regras a partir de duas novas dimensões: a interação com os aspectos cognitivos dos atores envolvidos e a interação com os aspectos sociomateriais. Considerar o domínio psicológico dos atores propõe que as regras sejam elaboradas de forma a serem aceitas pelos atores e não apenas determinadas. Além disso, a utilização de um software no processo de mudança demonstrou o papel fundamental de elementos não-humanos e de fatores tecnológicos na aceitação das regras e posterior estabelecimento de rotinas (OLIVEIRA; QUINN, 2015).

Tendo como ponto de partida o processo de transição de uma empresa familiar para uma não-familiar, Hiebl, Feldbauer-Durstmüller e Duller (2014) analisaram os desafios desse processo de formalização. A presença de contadores gerenciais influencia diretamente a transição pois esses profissionais incentivam a mudança de cultura dentro da organização, contribuindo também para a implementação de controles gerenciais formais que proporcionam a uniformização informacional e a redução da informalidade (HIEBL; FELDBAUER-DURSTMÜLLER; DULLER, 2014).

Wahyuni e Putra (2020) reafirmaram em seu estudo com as empresas manufatureiras da Indonésia a importância de compreender a multiplicidade de fatores que existem dentro das organizações. A adaptação das práticas de contabilidade gerencial deve considerar os recursos humanos, as questões técnicas e as especificidades das pressões externas (WAHYUNI; PUTRA, 2020).

Na análise do processo de pesquisa, pode-se identificar que os autores deram ênfase à discussão das contradições institucionais, a partir da discussão das diferentes lógicas institucionais, das discrepâncias e das questões de identidade das organizações. Além disso, os estudos relacionados ao entendimento das regras e rotinas foram explorados, apontando para dimensões cognitivas e interpretativas dos atores, bem como destacando desafios relacionados

à sociomaterialidade das práticas e destacando a importância da compreensão das organizações de forma global, considerando as interações extra e intraorganizacionais.

4.2.4 A interação entre mudança e estabilidade

No estudo das interações entre mudança e estabilidade, busca-se compreender e superar as interpretações dicotômicas e abranger a mudança quanto processo que coexiste junto à estabilização dentro das organizações. Nesse entendimento, pensar a mudança de forma finita sugere apenas questões relacionadas à estabilidade. Para compreender a mudança de fato, é necessário partir de uma lacuna, de uma contradição ou de algum tipo de incompletude que permita que a mudança seja pensada (BUSCO *et al*, 2007; WANDERLEY; CULLEN, 2013).

No estudo da estabilidade e da análise de regras e rotinas como conceitos distintos e independentes, Quinn (2014), através dos arquivos da *Cervejaria St. James's Gate*, em Dublin, confirmou a proposição de Quinn (2011). A princípio, regras e rotinas são independentes, podendo se tornar semelhantes e dependentes ao longo do tempo. Além disso, uma rotina pode ser estável e contínua ao mesmo tempo, levando em consideração que a maneira como as pessoas executam a rotina pode mudar e seu aspecto ostensivo permanecer o mesmo (QUINN, 2014).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa foi motivada pela necessidade de compreender o processo de adaptação das empresas diante das incertezas ambientais. Entender a mudança enquanto fenômeno proporciona uma análise mais apurada e permite a antecipação de estratégias por parte das organizações. A aglutinação do conhecimento, considerando os últimos dez anos, permite também que gestores, pesquisadores e demais leitores possam compreender e avaliar o atual estágio das descobertas nesta temática.

A partir de estudos empíricos, a evolução da mudança em contabilidade gerencial enquanto fenômeno científico foi analisada, na tentativa de identificar a partir de quais perspectivas o tema está sendo estudado nos últimos dez anos e na pretensão de delinear o que efetivamente pode ser considerado como mudança e quais aspectos estão envolvidos nesse conceito.

Para isso, foi realizada uma revisão sistemática, contando com pesquisas que foram pré-selecionadas e retiradas da base de dados Scopus. No total, utilizou-se 57 artigos, em que 35 foram lidos, interpretados e utilizados no desenvolvimento do tema proposto e 22 foram excluídos por não obedecerem aos critérios definidos.

Esse estudo contribui para a literatura sobre mudança em contabilidade pois a partir da aglutinação do conhecimento, identificou as principais linhas de pesquisa utilizadas nos últimos anos. A análise sugere um interesse maior dos pesquisadores em estudar a mudança em seus aspectos processuais, apontando para a compreensão da mudança a partir de suas formas e proporções.

As principais discussões presentes na linha predominante buscaram compreender, a partir de estudos de caso, as diferenças existentes durante o processo. Essas diferenças foram analisadas a partir das contradições institucionais, do estudo das lógicas institucionais, das discrepâncias organizacionais, das questões de identidade, do processo de adaptação e difusão das práticas e a partir dos conceitos de agência social e sociomaterialidade.

No estudo dos agentes e objetos da mudança, parte dos estudos se dedicou a aplicar e estender os fatores de mudança indicados por Innes e Mitchel (1990), demonstrando, a partir de elementos específicos e próprios de cada ambiente, porque a mudança acontece e qual o impacto da atuação humana. Além disso, os pesquisadores buscaram destacar fatores de mudança próprios de economias em desenvolvimento e as especificidades pouco exploradas relacionadas à agência social, como ambiguidades, aspectos interpretativos e de cognição.

Como limitações do estudo, apontam-se a quantidade limitada de estudos utilizados e a utilização de apenas uma base de dados, impedindo generalizações e direcionando para a necessidade de estudar o fenômeno a partir de outros artigos e de variadas bases de dados, favorecendo a identificação de outras linhas de pesquisa e tendências não abrangidas pelo presente estudo.

A classificação dos artigos em linhas de pesquisa contou com a percepção dos pesquisadores, fato que pode divergir, em algum ponto, da proposta inicial dos autores. Entretanto, consideramos que há espaço na pesquisa qualitativa para divergências interpretativas e que essas também contribuem para o enriquecimento do trabalho. Por fim, algumas limitações geográficas também foram encontradas, considerando que os achados de alguns estudos de caso se referem a estruturas muito específicas de alguns países.

Ademais, há uma ausência de estudos empíricos relacionados à interação entre mudança e estabilidade. Diante dessas dificuldades, pesquisas futuras podem se dedicar ao estudo das dicotomias relacionadas à mudança e estabilidade, sobre a continuidade das instituições e possíveis debates sobre o que seria uma coisa tida como certa e por que coisas tidas como certas têm a necessidade de mudar. Revisões sistemáticas contando com outras bases de dados também podem enriquecer o debate e acrescentar novos cenários e perspectivas.

Em síntese, sugerimos que o estudo proporcionou uma visão mais abrangente do atual estado da arte da temática trabalhada, possibilitando que futuros pesquisadores possam partir deste aglutinado para compreender a mudança em contabilidade gerencial, sugerir outras tendências e avanços e complementar a literatura existente. Acreditamos também que o entendimento, mesmo que básico, da mudança quanto fenômeno científico, pode proporcionar não só aos acadêmicos, mas aos gestores e demais usuários da informação contábil, perspectivas mais ricas que possibilitem a elaboração de estratégias de gestão mais adequadas para cada organização.

REFERÊNCIAS

ABRAHAMSSON, G., ENGLUND, H. and GERDIN, J. Organizational identity and management accounting change. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 24 No. 3, pp. 345-376. 2011. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/09513571111124045>. Acesso em: 20 maio 2022.

AGOSTINO, D. and ARNABOLDI, M. How the BSC implementation process shapes its outcome. **International Journal of Productivity and Performance Management**, Vol. 60 No. 2, pp. 99-114. 2011. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/17410401111101458>. Acesso em: 20 maio 2022.

ALSHARARI, N. M. and ABOUGAMOS, H. The processes of accounting changes as emerging from public and fiscal reforms: An interpretive study. In: **Asian Review of**

Accounting, Vol. 25 No. 1, pp. 2-33. 2017. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/ARA-01-2016-0007>. Acesso em: 15 maio 2022.

ALSHARARI, N. M., DIXON, R. E YOUSSEF, MAE-A. Mudança na contabilidade gerencial: revisão crítica e uma nova estrutura contextual. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 11 No. 4, pp. 476-502. 2015. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JAOC-05-2014-0030>. Acesso em: 20 abr. 2022.

ALSHARARI, N. M. and YOUSSEF, M.A.E.-A. Management accounting change and the implementation of GFMS: a Jordanian case study. In: **Asian Review of Accounting**, Vol. 25 No. 2, pp. 242-261. 2017. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/ARA-06-2016-0062>. Acesso em: 20 maio 2022.

BAXTER, J., CHUA, W. F., Alternative management accounting research—whence and whither, **Accounting, Organizations and Society**, Volume 28, Issues 2–3, 2003, Pages 97-126, [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3). Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368202000223>. Acesso em: 24 maio 2022.

BOGT, H. J., and SCAPENS, R. Institutions, situated rationality and agency in management accounting: A research note extending the Burns and Scapens framework. 2019. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 32 No. 6, pp. 1801-1825. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/AAAJ-05-2016-2578>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BOUTEN, L., HOOZÉE, S. **On the interplay between environmental reporting and management accounting change**. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.005>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BURNS, J. SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, **Management Accounting Research**, Volume 11, Issue 1, 2000, Pages 3-25, <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500599901191>. Acesso em: 20 maio 2022.

BUSCO, C., QUATTRONE, P., RICCABONI, A. Management Accounting: Issues in interpreting its nature and change, **Management Accounting Research**, Volume 18, Issue 2, 2007, Pages 125-149, <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.04.003>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500507000194>. Acesso em: 20 abr. 2022.

BUSCO, C., RICCABONI, A. SCAPENS, R. W. Trust for accounting and accounting for trust, **Management Accounting Research**, Volume 17, Issue 1, 2006, Pages 11-41, <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.08.001>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500505000570>. Acesso em: 30 maio 2022.

CARTER, D. Management Accounting Change: Approaches and Perspectives. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 4 No. 2, pp. 206-209. 2008. Disponível em:

<https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/18325910810878991>. Acesso em: 25 abr. 2022.

ENDENICH, C. Economic crisis as a driver of management accounting change: Comparative evidence from Germany and Spain. **Journal of Applied Accounting Research**, Vol. 15 No. 1, pp. 123-149. 2014. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JAAR-11-2012-0075>. Acesso em: 15 jun. 2022.

ENGLUND, H., GERDIN, J. and ABRAHAMSSON, G. Accounting ambiguity and structural change. In: **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 26 No. 3, pp. 423-448. 2013. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/09513571311311883>. Acesso em: 10 maio 2022.

GIANNETTI, R., CINQUINI, L., MIOLO VITALI, P. and MITCHELL, F. Management accounting change as a learning process: a longitudinal analysis, In: **Qualitative Research in Accounting & Management**, Vol. 18 No. 4/5, pp. 484-515. 2021. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/QRAM-01-2017-0003>. Acesso em: 20 jun. 2022.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. **Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial**. São Paulo: Congresso Universidade de São Paulo, 2004.

HERLIANSYAH, Y. Change of Management Accounting Practices, Volume VI Issue 4, 3-13. 2018. Disponível em: <https://www.ijeba.com/journal/171#>. Acesso em: 05 maio 2022.

HIEBL, M. R. W., FELDBAUER-DURSTMÜLLER, B. and DULLER, C. The changing role of management accounting in the transition from a family business to a non-family business. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 9 No. 2, pp. 119-154. 2013. <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/18325911311325933>. Acesso em: 10 jun. 2022.

HOQUE, Z. **The relations among competition, delegation, management accounting systems change and performance: A path model panel**. 2011.

HUIKKU, J.; KARJALAINEN, J. ; SEPPALA, T. **The dynamism of pre-decision controls in the appraisal of strategic investments**. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.04.002>. Acesso em: 20 abr. 2022.

JANSEN, E. P. **The effect of leadership style on the information receivers reaction to management accounting change**. 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.001>. Acesso em: 20 maio 2022.

JÄRVENPÄÄ, M. and LÄNSILUOTO, A. Collective identity, institutional logic and environmental management accounting change. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 12 No. 2, pp. 152-176. 2016. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JAOC-11-2013-0094>. Acesso em: 20 jun. 2022.

JÄRVINEN, J. T. Role of management accounting in applying new institutional logics: A comparative case study in the non-profit sector. In: **Accounting, Auditing & Accountability**

Journal, Vol. 29 No. 5, pp. 861-886. 2016. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/AAAJ-07-2012-01058>. Acesso em: 20 jun. 2022.

KANTOLA, H. Harmonization of management accounting in health care. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 10 No. 3, pp. 338-354. 2014. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JAOC-09-2012-0091>. Acesso em: 20 maio 2022.

KANTOLA, H. JÄRVINEN, J. **Analysing the Institutional Logic of Late DRG Adopters. 2012.** Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1111/j.1468-0408.2012.00545.x>. Acesso em: 20 maio 2022.

LACHMANN, M., KNAUER, T. and TRAPP, R. Strategic management accounting practices in hospitals: Empirical evidence on their dissemination under competitive market environments. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 9 No. 3, pp. 336-369. 2013. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JAOC-12-2011-0065>. Acesso em: 10 maio 2022.

LAITINEN, E. K. Effect of reorganization actions on the financial performance of small entrepreneurial distressed firms. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 7 No. 1, pp. 57-95. 2011. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/1832591111125540>. Acesso em: 20 maio 2022.

LAITINEN, E. K. Influence of management accounting change on performance of small entrepreneurial reorganising firms. In: **Inderscience online**. 2014. Disponível em: <https://www.inderscienceonline.com/doi/abs/10.1504/IJMED.2014.062552>. Acesso em: 10 abr. 2022.

LASYOUD, A. A., HASLAM, J. and ROSLENDER, R. Management accounting change in developing countries: evidence from Libya. In: **Asian Review of Accounting**, Vol. 26 No. 3, pp. 278-313. 2018. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/ARA-03-2017-0057>. Acesso em: 20 maio 2022.

LAWRENCE, P. R. and LORSCH, J. W. Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration. In: **Harvard Business School Classics**. 1986.

MAJOR, M. **Management Accounting Change: Approaches and Perspectives** Danture Wickramasinghe and Chandana Alawattage Routledge, Oxon, 2007, xxii + 546 pp., £35.14, ISBN: 978-0-415-39331-7 (hbk); 978-0-415-39332-4 (pbk). **European Accounting Review**, 18(1), 180–183. 2009. Doi:10.1080/09638180902834374.

MAKRYGIANNAKIS, G. and JACK, L. Understanding management accounting change using strong structuration frameworks. In: **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 29 No. 7, pp. 1234-1258. 2016. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/AAAJ-08-2015-2201>. Acesso em: 10 jun. 2022.

MODELL, S. Management Accounting Change. In: T. HOPPER; R.W. SCAPENS; D. NORTHCOTT (eds.), **Issues in management accounting**. Harlow, Financial Times Prentice Hall, p. 335-356. 2007.

MUNIR, R., BAIRD, K. and PERERA, S. Performance measurement system change in an emerging economy bank. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 26 No. 2, pp. 196-233. 2013. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/09513571311303710>. Acesso em: 20 maio 2022.

ODAR, M., KAVCIC, S., JERMAN, M. **The Role of a Management Accounting System in the Decision-Making Process: Evidence from a Post-Transition Economy**. 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.5755/j01.ee.26.1.4873>. Acesso em: 30 abr. 2022.

OGATA, K. and SPRAAKMAN, G. The persistence of delegitimated structures: Insights from changes to management accounting at the Hudson's Bay Company, 1670-2005. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 9 No. 3, pp. 280-303. 2013. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JAOC-11-2011-0053>. Acesso em: 25 maio 2022.

OLIVEIRA, J. and QUINN, M. Interactions of rules and routines: re-thinking rules. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 11 No. 4, pp. 503-526. 2015. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JAOC-11-2013-0095>. Acesso em: 20 maio 2022.

OZDIL, E., HOQUE, Z. Budgetary change at a university: A narrative inquiry, **The British Accounting Review**, Volume 49, Issue 3, 2017, Pages 316-328, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2016.09.004>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838916300385>. Acesso em: 20 maio 2022.

PARKER, L. D. Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance, **Critical Perspectives on Accounting**, Volume 23, Issue 1, 2012, Pages 54-70, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.06.002>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235411000761>. Acesso em: 18 abr. 2022.

PERVAN, I. DROPUŁIĆ, I. The impact of integrated information systems on management accounting: Case of Croatia. In: **Journal of Contemporary Management Issues**, Vol. 24 No. 1, 2019. Disponível em: <https://hrcak.srce.hr/221547>. Acesso em: 20 abr. 2022.

QUATTRONE, P. HOPPER, T. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. In: **Management Accounting Research**, Volume 12, Issue 4, 2001, Pages 403-435, <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0176>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500501901763>. Acesso em: 20 abr. 2022.

QUINN, M. **Stability and change in management accounting over time—A century or so of evidence from Guinness**. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.001>. Acesso em: 15 abr. 2022.

RASHMAN, L.; WITHERS, E.; HARTLEY, J. Organizational learning and knowledge in public service organizations: A systematic review of the literature. **International Journal of Management Reviews**, v. 11, n. 4, p. 463- 494, 2009.

ROBALO, R. **Explanations for the gap between management accounting rules and routines: An institutional approach.** 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.03.002>. Acesso em: 10 jun. 2022.

SAMPAIO, R. F.; MANCINI, M. C. Estudos de revisão sistemática: um guia para síntese criteriosa da evidência científica. **Revista Brasileira de Fisioterapia**, v. 11, n. 1, jan./fev. 2007.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: A personal journey, **The British Accounting Review**, Volume 38, Issue 1, 2006, Pages 1-30, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838905000673>. Acesso em: 22 abr. 2022.

SOEIRO, T. de M.; WANDERLEY, C. de A. A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. **Organizações & Sociedade**, [S. l.], v. 26, n. 89, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/revistaoes/article/view/18254>. Acesso em: 1 maio 2022.

STORMI, K.T., LAINE, T. AND KORHONEN, T. Agile performance measurement system development: an answer to the need for adaptability? In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 15 No. 2, pp. 231-256. 2019. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JAOC-09-2017-007>. Acesso em: 10 abr. 2022.

TAYLOR, L. C. and SCAPENS, R. W. (2016), The role of identity and image in shaping management accounting change. In: **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 29 No. 6, pp. 1075-1099. 2016. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/AAAJ-10-2014-1835>. Acesso: 20 jun. 2022.

TER BOGT, H. J., VAN HELDEN, G. J. **The role of consultant-researchers in the design and implementation process of a programme budget in a local government organization.** 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.006>. Acesso em: 20 maio 2022.

THRANE, S. and BALSLEV, L. Institutional contradictions and change of organisations and accounting: Case evidence from Greenland. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 13 No. 3, pp. 310-330. 2017. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JAOC-02-2016-0009>. Acesso em: 10 abr. 2022.

TUANMAT, T. Z. and SMITH, M. Changes in management accounting practices in Malaysia. In: **Asian Review of Accounting**, Vol. 19 No. 3, pp. 221-242. 2011. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/13217341111185146>. Acesso em: 10 maio 2022.

VAN DER STEEN, M. The emergence and change of management accounting routines. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 24 No. 4, pp. 502-547. 2011. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/09513571111133072>. Acesso em: 20 maio 2022.

WAHYUNI N.; PUTRA, Y. H. S. **Towards understanding changes in management accounting in the manufacturing industry in Indonesia.** 2020. Disponível em: http://www.growingscience.com/ac/Vol6/ac_2020_125.pdf. Acesso em: 10 abr. 2022.

WANDERLEY, C.; CULLEN, J. Management accounting change: a review. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, vol. 10, núm. 4, outubro-diciembre, 2013, pp. 294-307 Universidade do Vale do Rio dos Sinos São Leopoldo, Brasil. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/base.2013.104.01/3799>. Acesso em: 20 maio 2022.

WANDERLEY, C. A.; MIRANDA, L. C.; MEIRA, J. M.; CULLEN, J. MANAGEMENT Accounting Change: A Model Based On Three Different Theoretical Frameworks. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, 8(2):111-121, 2011.

WICKRAMASINGHE, D. and ROUTLEDGE, C. A. **Management Accounting Change: Approaches and Perspectives.** Oxon, 2007, xxii + 546 pp., £35.14, ISBN: 978-0-415-39331-7 (hbk); 978-0-415-39332-4 (pbk).

YIGITBASIOGLU, O. Firms' information system characteristics and management accounting adaptability. In: **International Journal of Accounting & Information Management**, Vol. 24 No. 1, pp. 20-37. 2016. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/IJAIM-10-2014-0066>. Acesso em: 20 maio 2022.

YOUSSEF, M. A. Management accounting change in an Egyptian organization: an institutional analysis. **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 9 No. 1, pp. 50-73. 2013. Disponível em: <https://doi-org.ez9.periodicos.capes.gov.br/10.1108/18325911311307203>. Acesso em: 20 maio 2022.