

A INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SÉCULO
XXI: REVISÃO DE ESTUDOS EMPÍRICOS PUBLICADOS NA
MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH

Juma Muteliha

Dissertação de Mestrado em Contabilidade

Orientadora:

Prof^ª. Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, Prof^ª. Auxiliar, ISCTE
Business School, Departamento de Contabilidade

Abril 2012

- Lombada -

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha esposa Marina por estar em todos os momentos marcantes da minha formação me apoiando principalmente nas decisões mais difíceis que tomei. Por amor, presença, companheirismo, por tudo cujo seu valor é inestimável.

Aos meus filhos Jumaldyne, Júdson e Káren por todo o carinho e a paciência necessária que tiveram durante todo o tempo da minha ausência.

Aos meus pais Muteliha e Fátima que mesmo ausente, sempre estiveram presente espiritualmente me apoiando, me acarinhando e transmitindo toda a confiança que afinal tudo é possível.

Aos meus irmãos, amigos e familiares pelo apoio incondicional, palavras de confiança transmitidas durante o processo de formação.

Aos meus professores, pelas bases científicas dadas para desenvolver esta pesquisa e em especial à Professora Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado cujo apoio na orientação nos variados momentos desta pesquisa foi inestimável.

Muito obrigado!

RESUMO

O presente trabalho é uma revisão de literatura e de estudos empíricos publicados na MAR entre 2007 e 2011 subordinado ao tema: investigação em contabilidade de gestão no século XXI. Conduzido através da recolha e análise de 98 artigos publicados na MAR nos últimos cinco anos. Os objectivos específicos consistem em contribuir para a tipificação da investigação actualmente realizada em CG, através de análise das seguintes variáveis: países de afiliação dos investigadores; países onde se realizam os estudos empíricos; temáticas mais analisadas; sectores de actividade mais estudados e metodologias mais utilizadas. O segundo objectivo específico é encontrar relações entre algumas das variáveis utilizadas para tipificar a investigação em CG. Conclui-se que: o Reino Unido é o país de proveniência de autores com mais investigações publicadas correspondendo 19%; a Finlândia, a Suécia e a Austrália figuram como países mais estudados com cerca de 9% cada, depois do Reino Unido (13%); as temáticas mais pesquisadas são as relativas a avaliação de desempenho (34%); o sector público (23%) é dos mais estudados e os estudos de caso (45%) constituem a principal opção metodológica. As relações entre as variáveis indicam que: a característica comum dos europeus é a utilização de estudos de caso; o uso do estudo de caso quando as temáticas são as relacionadas com a gestão de custos e avaliação de desempenho; as investigações tendem a ser de carácter geral e os europeus tendem a estudar mais os assuntos relativos a avaliação de desempenho enquanto os americanos preferem a gestão de custos.

Palavras-chave: investigação, contabilidade de gestão, avaliação de desempenho e gestão de custos

Classificação JEL: M40, M41, M49, O39

ABSTRACT

This paper is a literature review and empirical studies published in MAR between 2007 and 2011 under the theme: research in management accounting in the XXI century. Led by the collection and analysis of 98 articles published in the MAR over the last five years. The specific objectives are to contribute to the characterization of research currently being carried out in GC by analyzing the following variables: country of affiliation of the researchers; Countries data collection; most analyzed themes; sectors most studied and methodologies used. The second specific objective is to find relationships between some of the variables used to typify research in CG. It is concluded that: the UK is the country of origin of authors of research published over corresponding 19%, Finland, Sweden and Australia rank as the most studied countries with about 9% each, after the United Kingdom (13%); the most researched topics are related to performance evaluation (34%); the public sector (23%) is the most studied and case studies (45%) are the main methodological options. The relationships between variables indicate: a common feature of Europeans is the use of case studies, the use of case study where the themes are related to cost management and performance evaluation; investigations tend to be character general and Europeans tend to study more subjects related to performance evaluation while americans prefer to study the management of costs.

Keywords: Research, Management Accounting, Performance evaluation and Costs Management

JEL classification system: M40, M41, M49, O39

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS.....	ii
RESUMO	iii
ABSTRACT	iv
ÍNDICE GERAL.....	v
ÍNDICE DE GRÁFICOS	vii
ÍNDICE DE TABELAS	vii
LISTA DE ABREVIATURAS	viii
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1. Objectivos do estudo	1
1.2. Relevância do tema	1
1.3. Metodologia.....	2
1.4. Estrutura da dissertação.....	2
2. REVISÃO DE LITERATURA	3
2.1. Contextualização	3
2.2. Revisão de estudos empíricos publicados em revistas específicas.....	4
2.2.1. <i>Scapens e Bromwich (2001)</i>	5
2.2.2. <i>Scapens e Bromwich (2010)</i>	6
2.2.3. <i>Bhimani (2002)</i>	8
2.3. Revisão de estudos empíricos sobre temas específicos	9
2.3.1. <i>Baker e Bettner (1997)</i>	10
2.3.2. <i>Shields (1997)</i>	12
2.3.3. <i>Langfield-Smith (1997)</i>	13
2.3.4. <i>Hopper et al (2001)</i>	14
2.3.5. <i>Maher (2001)</i>	16
2.3.6. <i>Gerdin e Greve (2004)</i>	17

2.3.7.	<i>Luft e Shields (2007)</i>	18
2.4.	Síntese	20
3.	REVISÃO DE ESTUDOS EMPÍRICOS	21
3.1.	Metodologia.....	21
3.2.	Afiliação dos autores	25
3.3.	País de estudo	28
3.4.	Assuntos de estudo	29
3.5.	Sectores de estudo	31
3.6.	Metodologia de estudo	33
3.7.	Associação entre afiliação do autor e metodologia de estudo	34
3.8.	Associação entre assunto e metodologia de estudo	36
3.9.	Associação entre assunto e sector de estudo	37
3.10.	Associação entre afiliação do autor e assunto de estudo	38
4.	CONCLUSÃO.....	40
4.1.	Objectivos e resultados.....	40
4.2.	Limitações do estudo.....	42
4.3.	Contributos e sugestões de pesquisa futura	42
5.	BIBLIOGRAFIA.....	44
6.	ANEXOS.....	52
6.1.	Anexo 1: Associação entre afiliação do autor e metodologia de estudo	52
6.2.	Anexo 2: Associação entre assunto e metodologia de estudo	53
6.3.	Anexo 3: Associação entre assunto e sector de estudo.....	53
6.4.	Anexo 4: Associação entre afiliação do autor e assunto de estudo	54

ÍNDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1: AFILIAÇÃO DOS AUTORES	26
GRÁFICO 2: AFILIAÇÃO MÚLTIPLA	27
GRÁFICO 3: PAÍS DE ESTUDO	29
GRÁFICO 4: ASSUNTOS DE ESTUDO	31
GRÁFICO 5: SECTORES DE ESTUDO	32
GRÁFICO 6: METODOLOGIA DE ESTUDO	33
GRÁFICO 7: ASSOCIAÇÃO ENTRE AFILIAÇÃO DO AUTOR E A METODOLOGIA DE ESTUDO.....	35
GRÁFICO 8: ASSOCIAÇÃO ENTRE ASSUNTO E METODOLOGIA DE ESTUDO	36
GRÁFICO 9: ASSOCIAÇÃO ENTRE ASSUNTO E SECTOR DE ESTUDO	37
GRÁFICO 10: ASSOCIAÇÃO ENTRE AFILIAÇÃO DO AUTOR E ASSUNTO DE ESTUDO	39

ÍNDICE DE TABELAS

TABELA 1: COMPARAÇÃO DE ESTUDOS EM REVISTA E TEMAS ESPECÍFICOS	4
TABELA 2: REVISÃO DE ESTUDOS EMPÍRICOS: REVISTAS ESPECÍFICAS	5
TABELA 3: REVISÃO DE ESTUDOS EMPÍRICOS: TEMAS ESPECÍFICOS	9
TABELA 4: MODELO DE LAUGHLIN (1995).....	11
TABELA 5: MODELO DE BAKER E BETTNER (1997)	11
TABELA 6: REFERÊNCIA DOS ARTIGOS REVISTOS.....	21
TABELA 7: AFILIAÇÃO DOS AUTORES	25
TABELA 8: AFILIAÇÃO MÚLTIPLA.....	27
TABELA 9: PAÍS DE ESTUDO.....	28
TABELA 10: ASSUNTOS DE ESTUDO	30
TABELA 11: SECTORES DE ESTUDO.....	32
TABELA 12: METODOLOGIA DE ESTUDO.....	33
TABELA 13: ANÁLISE DOS INQUÉRITOS	34

LISTA DE ABREVIATURAS

MAR – *Management Accounting Research*

UK – *United Kingdom*

EUA – Estados Unidos da América

CG – Contabilidade de Gestão

ABC - *Activity-based costing*

TQM – *Total Quality Management*

JIT- *Just In Time*

1. INTRODUÇÃO

A presente pesquisa estuda a investigação em contabilidade de gestão no século XXI: revisão de estudos empíricos publicados na *Management Accounting Research* (MAR). MAR é uma revista científica de referência internacional que apoia os investigadores de todo o mundo a publicar as suas pesquisas sobre matérias relacionadas com a contabilidade de gestão.

1.1. Objectivos do estudo

O objectivo geral da presente pesquisa consiste em contribuir para a tipificação da investigação em CG no século XXI.

Os objectivos específicos compreendem em, primeiro, contribuir para a tipificação da investigação actualmente realizada em CG, através da análise de um conjunto de variáveis, nomeadamente: (i) países de afiliação dos investigadores; (ii) países onde se realizam os estudos empíricos; (iii) temáticas mais analisadas; (iv) sectores de actividade mais estudados; (v) metodologias mais utilizadas. O segundo objectivo específico que se pretende atingir é encontrar relações entre algumas das variáveis utilizadas para tipificar a investigação em CG, nomeadamente: a relação entre (i) a afiliação do autor e metodologia de estudo; (ii) a temática e a metodologia de estudo; (iii) a temática analisada e o sector de actividade e (iv) a afiliação de autor e a temática analisada.

1.2. Relevância do tema

São muitas as pesquisas que têm vindo a ser publicadas nas diversificadas revistas científicas e em várias áreas do saber em todo o mundo. No último século, em geral, as publicações aumentaram em quantidade e qualidade. E particularmente na MAR este aumento em qualidade e quantidade das suas publicações foi notável.

Esta pesquisa tem particular importância por mostrar os países com mais autores afiliados em suas universidades, os países mais e menos estudados, os sectores e as metodologias de pesquisa mais utilizadas nos últimos 5 (cinco) anos.

1.3. Metodologia

A presente pesquisa foi realizada através de análise documental de revisão dos estudos publicados em diversas revistas científicas. A revisão desses estudos obedeceu duas grandes fazes, nomeadamente:

- Revisão da literatura efectuada através de análise de artigos científicos publicados em quaisquer revistas científicas orientados exclusivamente à revisão de estudos empíricos sobre a investigação em contabilidade;
- Revisão de todos artigos publicados na MAR entre 2007 e 2011.

Os artigos científicos analisados nesta pesquisa são os que estão no *ranking* da ISCTE-*Business school*.

O período seleccionado foi de 2007 a 2011 com o intuito de analisar os trabalhos mais recentes. E a revista seleccionada foi a MAR porque (1) está especializada na área de contabilidade de gestão e (2) é a das mais importantes referências da europa e do mundo em matéria de contabilidade de gestão.

1.4. Estrutura da dissertação

A dissertação está estruturada em 4 (quatro) partes principais, distribuídas seguintes maneiras: Parte I diz respeito à introdução onde é apresentado o tema de pesquisa, os objectivos, a metodologia da pesquisa incluindo a indicação da estrutura da dissertação.

Parte II refere a revisão da literatura onde são apresentadas as evidências sobre o interesse dos investigadores em conduzirem as suas investigações através da revisão de estudos empíricos, quer sobre revistas específicas quer sobre temas específicos.

Parte III diz respeito ao estudo empírico onde é mostrado a afiliação dos autores, países de estudo, temáticas, sectores de actividade económica, metodologias de estudo incluindo as relações entre as variáveis anteriores.

A IV parte é a parte final da dissertação onde constam as conclusões da pesquisa, as limitações e apresenta-se também as sugestões para pesquisas futuras.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. Contextualização

A investigação em contabilidade de gestão, através da revisão de estudos empíricos, continua a ser preocupação dos investigadores (Shields, 1997; Langfield-Smith, 1997; Luft e Shields, 2007; Gerdin e Greve, 2004; Bhimani, 2002; Maher, 2001; Scapens e Bromwich, 2001 e 2010; Hopper *et al*, 2001; Baker e Bettner, 1997).

Shields (1997) analisou 152 artigos publicados em seis principais revistas científicas (*Accounting, Organizations and Society; The Accounting Review; Contemporary Accounting Research; Journal of Management and Economics; Journal of Accounting Research* e *Journal of Management Accounting Research*), entre 1990 e 1996.

Baker e Bettner (1997) investigaram 268 artigos publicados durante o ano de 1995 nas 10 revistas (*The Accounting Review, Journal of Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Contemporary Accounting Research, Accounting, Organizations and Society, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Journal of Accounting and Public Policy, Journal of Accounting, Auditing and Finance, Journal of Accounting Literature and Journal of Business, Finance and Accounting*) do Topo dos Estados Unidos da América (EUA).

Hopper *et al* (2001) investigaram o desenvolvimento da pesquisa em contabilidade de gestão na Inglaterra, entre 1970 a 2000.

Scapens e Bromwich (2001) na mesma linha de orientação de (Shields, 1997), analisaram 178 artigos publicados na *Management Accounting Research* (MAR), entre 1990 e 1999.

Maher (2001) fez uma análise comparativa da evolução da pesquisa em contabilidade de gestão entre Estados Unidos da América e Inglaterra, entre os anos de 1981 e 2000.

Bhimani (2002) investigou 43 artigos publicados, entre 1995 e 1998, na Revista *The European Accounting Review* sobre a diversidade metodológica e perspectivas de investigação em contabilidade de gestão na europa.

Langfield-Smith (1997) fez uma revisão de 9 estudos empíricos, sobre os sistemas de controlo de gestão e estratégia, publicados em diversas revistas científicas.

Gerdin e Greve (2004) pesquisaram, em 10 artigos, as formas de ajuste de contingência na literatura de contabilidade de gestão.

Luft e Shields (2007) analisaram o mapeamento da contabilidade de gestão em 275 artigos publicados em seis revistas (*Accounting, Organizations and Society, Contemporary Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Journal of Accounting Research, Journal of Management Accounting Research* e *The Accounting Review*) do topo nos EUA.

Os 10 artigos anteriormente referidos podem ser agrupados em 2 grupos: (1) revisão de estudos empíricos publicados em revistas específicas e (2) revisão de estudos empíricos sobre temas específicos, representando 30% e 70% respectivamente. Assim, observa-se (tabela 1) que os estudos empíricos publicados em revistas específicas ainda representam uma pequena percentagem, justificando-se pelo facto de as pesquisas efectuadas atenderem mais para assuntos específicos, e portanto há ainda a necessidade de mais investigação em contabilidade de gestão sobre os diversos artigos publicados em cada uma dessas revistas em geral e na *Journal of Management Accounting Research* em particular.

Tabela 1: Comparação de estudos em revista e temas específicos

Estudo	Percentagem
Revisão de estudos empíricos publicados em revistas específicas	30%
Revisão de estudos empíricos sobre temas específicos	70%
	100%

2.2. Revisão de estudos empíricos publicados em revistas específicas

A tabela 2 mostra o conjunto de artigos publicados sobre a revisão de estudos empíricos publicados em determinadas revistas científicas do topo na europa. No entanto, vamos fazer uma breve descrição histórica de cada um dos estudos, de forma a entender o relato dos investigadores.

Tabela 2: Revisão de estudos empíricos: revistas específicas

Autor (es)	Revista
Scapens e Bromwich (2001)	<i>Management Accounting Research</i>
Bhimani (2002)	<i>The European Accounting Review</i>
Scapens e Bromwich (2010)	<i>Management Accounting Research</i>

2.2.1. Scapens e Bromwich (2001)

Uma investigação sob forma de relatório editorial dos artigos publicados na revista *Management Accounting Research* nos 10 anos da década de 1990, efectuado pelos autores (Scapens e Bromwich, 2001) relativa a diversidade dos artigos nela publicados, sob ponto de vista dos temas abordados, o sector de pesquisa, a teoria subjacente e metodologia usada. Os autores fazem uma análise comparativa com o estudo realizado pelo Shields (1997).

Os autores começam por reconhecer o facto de que nos anos 80 a contabilidade de gestão estava sendo questionada, dando como exemplo a obra do Johnson e Kaplan (1987) sobre *Relevance Lost: The Rise And Fall of Management Accounting*, o que despoletou uma consciência sobre a existência duma discrepância entre a teoria e a prática, sendo que, alguns pesquisadores começaram a preocupar-se com a investigação sobre as práticas de contabilidade de gestão, com recurso aos inquéritos e estudos de campo. Contudo, a investigação em contabilidade de gestão toma novo rumo, já nos início dos anos 90, com a introdução de abordagens teóricas e recurso à métodos de pesquisa baseados no campo.

Entre 1990-1999, a maior percentagem dos artigos vieram do Reino Unido, seguindo-se a contribuição da Austrália e mantendo-se o número de artigos oriundos dos EUA, permitindo perceber que muitos outros países estão a contribuir para a pesquisa em Contabilidade de Gestão. Nos últimos 5 anos (1995-1999) a quantidade de artigos publicados na revista *Management Accounting Research* aumentou consideravelmente, justificado pela reputação internacional que a mesma conquistou (Scapens e Bromwich, 2001).

Na primeira década da revista, temas mais avançadas da contabilidade de gestão já eram abordados, com especial relevo para o *Activity-based costing* (ABC), gestão da qualidade e muitos outros, e bem assim, cerca de 16% dos artigos publicados têm-se preocupado com as

práticas de contabilidade de gestão. Nos primeiros cinco anos da revista os investigadores continuavam preocupados com as discrepâncias entre a teoria e a prática, enquanto nos últimos anos da década 90, os investigadores estiveram mais atentos aos processos de mudança (Scapens e Bromwich, 2001).

Relativamente ao sector de pesquisa, os autores classificaram os sectores pesquisados como: geral ou genérico (compreende a investigação natureza geral e abstracta ou simplificada), de manufactura, da indústria específica (aviação civil, vestuário, caminhos de ferro, carvão, etc.), dos serviços, do sector público, dos países específicos, que espelham a proveniência dos seus autores, como Egipto, Reino Unido, EUA, Japão e alguns países da europa, das multinacionais e de outros sectores. Os autores destacam que o sector geral ou genérico e os países específicos são os sectores mais representativos embora a indústria transformadora continua a ser o foco tradicional da pesquisa em contabilidade de gestão.

A metodologia mais frequente, segundo Scapens e Bromwich (2001), é o estudo de caso, representando cerca de 24% das investigações feitas durante os dez anos da década de 90, seguindo o inquérito como metodologia mais utilizada.

Na opinião de Scapens e Bromwich (2001) a prática essencial da contabilidade de gestão não varia substancialmente de sector para sector ou mesmo de país para país. No entanto, a complexidade prática da contabilidade suplanta as meras decisões económicas que os livros didácticos retratam.

2.2.2. Scapens e Bromwich (2010)

Scapens e Bromwich (2010) através dum artigo publicado, em jeito de relatório editorial, relatam as obras publicadas na revista *Management Accounting Research* entre 2000 a 2009 com o objectivo fazer comparações entre os duas décadas passadas e incentivar os diversos pesquisadores, em contabilidade de gestão, a realizar pesquisas inovadoras, originais e de forma criativa, no sentido de reduzir a similaridade que tem vindo a caracterizar as pesquisas.

Contudo, os autores começam por reconhecer o papel que Internet tem vindo a desempenhar no acesso aos variados trabalhos publicados na *Management Accounting Research* e da importância dada aos artigos nela publicados. E a semelhança do trabalho feito pelos mesmos

autores em 2001, agora nesta edição de 2010, se debruçam sobre os temas estudados, sectores das pesquisas, das teorias e os métodos dessas mesmas investigações e reconhecem o facto de poder haver uma subjectividade porque as categorizações dos artigos é resultado das leituras por eles feita.

Da primeira década para a segunda década, Scapens e Bromwich (2010) relatam que o número de artigos publicados aumentou consideravelmente, tendo passado de 178, entre 1990 a 1999, para 205 entre 2000 a 2009. Destes artigos publicados, alguns temas foram menos abordados e outros mais abordados, cita-se que o *Activity-based costing* registou uma queda de 2%, tendo passado de 7% para 5%. Porém, alguns temas relacionados com avaliação de desempenho, como *Balaced Scorecard* e gestão do conhecimento tenderam a ser os mais abordados, apesar de em termos de proporcionalidade dos artigos que tratam de medidas de desempenho tenham permanecido constante.

Em termos de afiliação dos autores dos diversos artigos publicados, Scapens e Bromwich (2010) referem que, contrariamente o que acontecia na primeira década, os papéis provenientes do Reino Unido caiu em 21%, tendo saído dos 50% para 29%. A queda é, possivelmente, justificada pelo facto de o número de artigos originários de outros países da europa ter registado um aumento de 21%, ou seja, na mesma proporção da queda dos papéis originários do Reino Unido. Por outro lado, os originários dos EUA baixaram em 6%, e por sinal a mesma percentagem de aumento dos artigos originários de Nova Zelândia e Austrália.

Relativamente ao sector da pesquisa, Scapens e Bromwich (2010), indicam que o sector considerado como genérico, as pesquisas reduziram em 14%, o sector manufactureiro baixou de 16% para 9%, tal como o sector genérico que baixou quase para metade, o sector da manufactura teve o mesmo comportamento durante os últimos dez anos. Para países específicos e o sector público registaram uma redução de 3% e 1% respectivamente, enquanto o Sector das multinacionais e outros papéis, constatou-se uma melhoria em quase 50% para cada sector, apesar serem sectores menos estudados.

Quanto às teorias e os métodos de pesquisa, os autores referem que durante a segunda década não houve teorias dominantes, dentre os artigos publicados, porque a política da própria revista é a favor da diversificação das perspectivas teóricas e incentiva a inovação teórica. Enquanto que o campo metodológico, salienta-se a grande diversidade metodológica, contudo a metodologia baseada em estudo de caso e métodos matemáticos/ estatísticos foram os mais

predominantes, assumindo 40% e 30% respectivamente. Contudo, a revisão de literatura baixou de 8% para 1%.

2.2.3. Bhimani (2002)

O trabalho publicado por Bhimani (2002) considera, a pesquisa em contabilidade de gestão, em diferentes perspectivas de abordagem recorrido pelos investigadores, e enfatiza o papel da *European Accounting Research*, sobre os temas aí tratados, métodos de pesquisa, sectores de pesquisa, os paradigmas (as raízes teóricas de uma perspectiva de pesquisa) e os focos das investigações. Seguidamente, o autor faz uma reflexão sobre os paradigmas seguidos para a publicação dos artigos, citando Panozzo (1997) que se refere da possibilidade de esforços novos, visando identificar alternativas de pesquisa, não poderem alcançar efeitos positivos.

Apesar de não existir um entendimento comum sobre o tipo de pesquisa desejável, entre os diversos investigadores de contabilidade de gestão, Bhimani (2002) acredita que esta área científica, está amadurecendo cada vez mais, ao em vez de estar numa fase de desenvolvimento embrionária.

Bhimani (2002) classificou quatro categorias de paradigmas, em artigos publicados na *European Accounting Research*, nomeadamente: a abordagem positiva, a qual procura prescrever o que deve ser a contabilidade de gestão, ou explorar o porque é que a contabilidade de gestão existe na sua forma original, ou então, tenta definir a modo segundo o qual a contabilidade de gestão funciona. A segunda é a abordagem interpretativa, a qual visa o entendimento social como consequência da interacção dos distintos estratos sociais e relata ainda que a mesma não é positivista pelo facto de não aplicar os métodos das ciências naturais na resolução dos problemas das ciências sociais. A terceira é a radical ou crítica, que tenta discutir a ordem social das sociedades capitalistas de forma mais abrangente e construir uma crítica ao *status quo*. E a última perspectiva é a chamada pós-modernismo, que o autor entende como sendo, aquela que procura interligar opiniões diferentes, em determinados períodos de tempos, no sentido criar condições para novas práticas de contabilidade de gestão.

Relativamente aos 43 artigos analisados pelo Bhimani (2002), foram identificados 5 métodos de pesquisa em contabilidade de gestão utilizados pelos europeus, a saber: revisão de literatura, estudo de caso, inquérito, análise de arquivos e Analítica. O método mais usado foi revisão de literatura, seguindo-se a abordagem analítica (23 dos casos) e o estudo de caso foi o

terceiro método de pesquisa mais utilizado pelos europeus, representando 21% do total dos artigos revistos.

Relativamente aos paradigmas de investigação, Bhimani (2002) refere que 77% dos artigos publicados seguem a abordagem tradicional e seguindo-se as abordagens interpretativa e pós-modernismo ambas com 12%.

Portanto, a pesquisa do Bhimani (2002) mostra claramente que muitos investigadores europeus continuam a dar ênfase à revisão de literatura, enquanto, o estudo feito pelo Scapens e Bromwich (2001) mostrava que a revisão de literatura não era frequente nas publicações feitas entre 1990 e 1999.

Bhimani (2002) conclui que a diversidade metodológica e perspectivas de pesquisa patentes na revista *European Accounting Research* sugerem a um entendimento comum que, a mesma tem sido fiel aos objectivos da sua criação, que se resumem em dar espaço aos diversos investigadores para trazerem os seus trabalhos para um auditório amplo, permitindo desta feita, a variedade temática, metodológica e distintas formas de reflexão.

2.3. Revisão de estudos empíricos sobre temas específicos

A tabela 3 ilustra 7 estudos empíricos publicados em conceituadas revistas científicas, onde o nosso propósito é continuar a provar o interesse, particular, dos investigadores em fazer a revisão de estudos empíricos como uma abordagem metodológica cada vez utilizada nas ciências sociais em geral e em contabilidade de gestão em particular.

Tabela 3: Revisão de estudos empíricos: temas específicos

Autor (es)	Tema
Baker e Bettner (1997)	Falta da investigação interpretativa e crítica nas principais revistas científicas de contabilidade
Shields (1997)	Investigação em contabilidade de gestão na década de 90 pelos norte-americanos
Langfield-Smith (1997)	Sistemas de controlo de gestão e estratégia
Hopper <i>et al</i> (2001)	Desenvolvimento da investigação em

contabilidade de gestão na Inglaterra	
Maher (2001)	A evolução da pesquisa em contabilidade de gestão nos EUA
Gerdin e Greve (2004)	Teoria da contingência em contabilidade de gestão
Luft e Shields (2007)	Mapeamento da contabilidade de gestão

2.3.1. Baker e Bettner (1997)

Uma investigação efectuada pelos autores Baker e Bettner (1997), sobre a falta de pesquisa interpretativa e crítica nos principais jornais de contabilidade, com mais enfoque aos artigos publicados nos Estados Unidos de América. Os autores entendem que a perspectiva metodológica positivista, com ênfase em métodos quantitativos, que tem vindo a caracterizar a investigação em contabilidade, na actualidade, não é capaz de lidar com as complexas ramificações da contabilidade.

Baker e Bettner (1997) recomendam o uso crescente da pesquisa em contabilidade na perspectiva interpretativa e crítica, apesar de reconhecerem que os pesquisadores com tal interesse são impedidos de fazer. Os autores referem-se que nos EUA, a pesquisa interpretativa e crítica é quase inexistente nas revistas académicas quando na verdade a pesquisa académica deveria permitir a busca de novos conhecimentos sem limitações e sem o medo de punição.

Para a classificação das pesquisas em contabilidade, os autores recorrem ao modelo de Laughlin (1995) que classifica pesquisa empírica em três níveis (tabela 4): (1) Escolha metodológica: nível de teorização da natureza dos métodos (é um nível onde os métodos quantitativos tendem a ter um nível alto da teoria, e nível baixo de teoria para os métodos qualitativos), (2) Escolha da teoria: os níveis de teorização prévia (considera-se que os modelos teóricos para a pesquisa já foram desenvolvidos) (3) Escolha da mudança: nível de ênfase dada à crítica do *status quo* e identificação das necessidades de mudança (num sentido social).

Tabela 4: Modelo de Laughlin (1995)

Escolha da Teoria: Nível da teorização prévia

		Alto	Médio	Baixo
Escolha da metodologia: nível da teorização da natureza dos métodos	Alto	Instrumentalismo Positivismo Realismo Convencionismo		
	Médio		Teoria crítica germânica	Interaccionismo simbólico
	Baixo	Marxismo	Estruturalismo Teoria crítica Francesa	Pragmatismo Interaccionismo simbólico Etnometodologia

Escolha da mudança: nível de ênfase à crítica do *status quo* e identificação de mudanças

Fonte: Adaptado de Baker e Bettner (1997, Figura 1 pag. 296)

Baker e Bettner (1997) trazem uma abordagem alternativa (tabela 5) ao modelo desenvolvido por Laughlin (1995), por entenderem que as perspectivas mais interpretativas estão classificadas de forma inadequada ao serem representadas em níveis baixos da teoria nos métodos escolhidos para o exercício da pesquisa, baixos níveis de teorização prévia e de médio a baixos níveis de ênfase na mudança.

Tabela 5: Modelo de Baker e Bettner (1997)

Dimensão interpretativa/ *mainstream*

		Alto	Médio a baixo
Dimensão empírica/ Teórica	Nível de teoria em métodos quantitativos Nível de teorização prévia Foco na análise de dados empíricos		Nível de teoria em métodos qualitativos Níveis de teorização prévia
	Nível de teoria em métodos quantitativos		Nível de teoria em métodos

Nível de teorização prévia	qualitativos
Focado no desenvolvimento de modelos matemáticos	Níveis de teorização prévia Focado no desenvolvimento de novas teorias ou crítica das teorias existentes

Fonte: Adaptado de Baker e Bettner (1997. Figura 2 pag. 297)

Quanto ao estudo realizado por Baker e Bettner (1997) em 10 revistas do topo nos Estados Unidos da América, ficou provado que apenas 18 artigos que corresponde a 7%, num universo de 268, foram classificados como interpretativo ou crítico e cerca de 212 são basicamente estudos empíricos. Os autores referem que a baixa pesquisa interpretativa ou crítica reflecte os riscos de afastamento ou mesmo punição dos investigadores que pretendam desenvolver tal linha de investigação.

2.3.2. *Shields (1997)*

Shields (1997) com o objectivo de estudar o estado da investigação em contabilidade de gestão e procurar novas linhas de pesquisa nesta área, tendo feito uma revisão de 152 estudos publicados por norte americanos em seis principais revistas (*Accounting, Organizations and Society; The Accounting Review; Contemporary Accounting Research; Journal of Management and Economics; Journal of Accounting Research e Journal of Management Accounting Research*), entre 1990 e 1996.

Segundo Shields (1997) durante os sete anos iniciais da década de 90, os temas mais estudados foram: sistemas de controlo de gestão, contabilidade de custos (evidenciando-se o *Activity-based costing*, gestão de custos, notando-se a crescente preocupação dos investigadores sobre algumas temáticas específicas como Qualidade e *Just In Time*.

Quanto ao sector de pesquisa, o autor entende que a diversificação dos sectores da pesquisa em contabilidade reflecte o peso que a contabilidade de gestão tem e estar a transcender o limite de uma única organização, sendo que a tendência da contabilidade de gestão é a gestão da sua cadeia de valor. Contudo, o sector mais atractivo para investigação continua a ser o Transformador, com uma frequência de 57 pesquisas representando 38%, a seguir aparecem, o considerado genérico, com 45 artigos que representam 30 % e 10 artigos para sector público com o peso relativo de 7%.

No que se refere às teorias, o autor considera que houve introdução de teorias novas como o caso da gestão da produção e operações e gestão estratégica, apesar de o Shields (1997) entender que o aparecimento dessas novas teorias é lento. Porém, A teoria Económica é a que tem sido mais utilizada (50%) seguida da do comportamento organizacional peso relativo de 10%, seguindo-se a teoria da psicologia (8%) e da gestão da produção e operações (7%).

Quanto aos métodos de pesquisa Shields (1997) identificou vários: analíticos, inquéritos, análise de arquivo, experimentação laboratorial, revisão de literatura, estudo de caso, simulação comportamental e múltiplos métodos de pesquisa. O método analítico é o mais utilizado correspondendo a 32%, o método de inquérito 18% e método de análise de arquivos com 14%, enquanto os método de simulação comportamental e múltiplos métodos de pesquisa estavam na cauda da tabela com apenas 1% e 5% respectivamente.

2.3.3. Langfield-Smith (1997)

Langfield-Smith (1997) pesquisou as relações entre os sistemas de controlo de gestão e estratégia de negócio, através da revisão de estudos empíricos e estudos de caso, nos quais foi utilizada a perspectiva crítica. O autor começa por reconhecer o facto de existirem poucas pesquisas empíricas nesta área de controlo de gestão e estratégia de negócio.

Langfield-Smith (1997) pesquisou particularmente os seguintes aspectos: (1) pesquisa contingencial, (2) a natureza dos sistemas de controlo e estratégia, (3) sistemas de controlo e o nível competitivo, (4) controlo e tomada de decisão, (5) estratégia e controlo de custos, (6) sistema de avaliação de desempenho e de recompensa, (7) partilha de recursos e sistemas de controlo, e (8) sistemas de controlo operacional e estratégia.

Langfield-Smith (1997) concluiu existir uma limitação clara, em função da revisão dos estudos efectuados, sobre quais dos sistemas de controlo de gestão são mais adequadas aos tipos de estratégias. Provavelmente, tenha sido esta razão que o levou a fazer mais uma revisão de estudos de caso. Concluindo no entanto que os estudos empíricos fornecem mais evidência, sobre os tipos específicos de controlos que se adequam às estratégias particulares de cada organização, do que os estudos de caso.

Esta revisão de estudos permitiu concluir que na maior parte dos estudos, ora publicados, a estratégia de negócio é assumida como o principal foco enquanto os sistemas de controlo de gestão são instrumento de apoio fundamental na implementação duma determinada estratégia.

Os estudos de casos analisados por Langfield-Smith (1997) tentou entender (1) as percepções dos gerentes como mediadores de sistemas de controlo de gestão e estratégia nas empresas, (2) controles contabilístico e mudança estratégica, (3) a escolha dos controles interactivos e de diagnóstico para gestão da estratégia. O autor considera que a percepção dos gestores é fundamental para influenciar a relação entre os controlos de gestão e estratégia e salienta o facto dos sistemas de controlo de gestão serem importantes para influenciar as mudanças estratégicas.

Na sua pesquisa Langfield-Smith (1997) conclui que os estudos de caso fornecem pouca evidência sobre os tipos específicos de controlos que se adequam às estratégias particulares quando comparado com a revisão de estudos empíricos. E reconhece que as abordagens do tipo estudo de caso têm sofrido críticas pela incapacidade de trazer conhecimentos acumulados e, literalmente, pela falta de generalização.

2.3.4. Hopper et al (2001)

Hopper *et al* (2001) escreveram um historial da investigação em contabilidade de gestão no séc. XX do Reino Unido, tendo dividido a história em 4 (quatro) períodos, a saber: (1) domínio da investigação económica (1930 – 1975), (2) consolidação e crescimento (1970 – 1980), (3) crescimento da investigação comportamental e organizacional (1975 – 1985) e (4) investigação contemporânea (1985 – 2000). Os autores referem que a investigação em contabilidade de gestão desenvolveu-se nos Estados Unidos antes do Reino Unido.

Entre 1930 e 1970, a investigação em contabilidade estava orientada aos métodos económicos, uso de teorias económicas, devido a leccionação da contabilidade nas Faculdades de economia, sendo pouca notável, nessa época, a distinção entre a Contabilidade financeira da contabilidade de custos. Destaca-se o Professor Stone da Universidade de Cambridge, o prémio Nóbél de Economia por seu trabalho na contabilidade sobre o rendimento nacional que culminou com o reconhecimento da contabilidade como ciência social (Hopper *et al*, 2001).

O período caracterizado pela consolidação e crescimento, que medeia entre 1970 e 1980, foi caracterizado, no campo de ensino da contabilidade de gestão, pela pouca discussão de métodos de custeio, contudo, havia entusiasmo que o futuro da disciplina seria risonho. Foi uma época em que alguns académicos já criticavam o facto da contabilidade de gestão ser orientada às abordagens puramente económicas. Hopper *et al* (2001) referem que o crescimento da contabilidade de gestão no Reino Unido foi claramente notável na década de 1970, através da expansão de cursos de graduação nas escolas de negócio recém-criadas na época.

Hopper *et al* (2001) localizaram no mesmo período (1970 - 1980) o aparecimento das revistas científicas que actualmente são conhecidas por: *Journal of Business Finance and Accounting*¹ (1974); *Accounting and Business Research* (1969); *Accounting, Organizations and Society* (1976); e *The British Accounting Review* que outrora se designara *AUTA Review* (1968) como também muitos livros foram editados nessa época que marcam a viragem em pesquisas em contabilidade de gestão. Todavia, é também um período que começa a aparecer as normas da contabilidade.

O período de 1975 a 1985 foi marcado pelo aparecimento de abordagens de pesquisas baseadas em comportamentos e das organizações, as razões apontadas pelos autores Hopper *et al* (2001), são: a rápida expansão de cursos nestas áreas, a falta de docente adequado e a deterioração dos salários dos académicos em relação ao sector privado em 1980. E na mesma época, surgiu a revista *Accounting, Organizations and Society*, que, normalmente, as pesquisas em contabilidade nela publicadas seguem as abordagens comportamentais e organizacionais.

O período da pesquisa contemporânea Britânica é dado como sendo o intervalo de tempo que medeia entre 1985 a 2000, tendo sido a obra do Johnson e Kaplan (*The relevance lost of management accounting*) determinante para a delimitação desta história e no despertar de muitos investigadores Britânicos em várias temáticas. Isto apesar de algumas críticas que os Britânicos fazem, nomeadamente Hopper *et al* (2001) ao referirem que os estudos de casos da Harvard são muito breves, abrangem aspectos de gestão e muito fechados a teorias

¹ A denominação original em 1970 era *Journal of Business Finance* e em 1974 passou a designar-se *Journal of Business Finance and Accounting*.

comportamentais e que não se chega a compreender, com profundidade, a complexidade dos processos de gestão.

O período contemporâneo da história da contabilidade de gestão britânica, é seriamente marcado com outros aspectos, tais como: consciência dos investigadores Britânicos para pesquisar entre a governação e a contabilidade, factores ambientais da contabilidade e o estudo de aspectos de avaliação de desempenho quer na perspectiva de gestão de produção quer na perspectiva contabilística. O sector público é de particular interesse para os investigadores contemporâneos no Reino Unido, segundo afirmam Hopper et al (2001) que esse interesse é devido à implementação de muitos programas de mudança a nível da educação e serviços de saúde.

2.3.5. *Maher (2001)*

Maher (2001), nesta publicação, compara a evolução da pesquisa em contabilidade de gestão dos Estados Unidos da América e o trabalho desenvolvido pelos autores Hopper et al (2001) que descrevia a evolução da contabilidade de gestão no Reino Unido. O autor cinge a sua análise entre 1950 a 2000 e muito focado nas duas principais revistas dos Estados Unidos que têm uma longa existência, ou seja, que existem desde 1950 até à actualidade.

Maher (2001) atribui maior protagonismo à influência da Fundação Ford na reforma curricular nas escolas de negócio para o maior protagonismo da elevada evolução da pesquisa em contabilidade de gestão nos Estados Unidos da América.

Maher (2001) narra que os funcionários da fundação Ford mostravam-se inquietos com as condições que as escolas de negócios dos EUA se encontravam no período pós Segunda Grande Guerra que o mundo viveu, e dos futuros estudantes das escolas de negócio, que possivelmente, seriam ensinados por profissionais ao invés de serem ensinados, nas escolas de negócios, por académicos. A preocupação dos funcionários da fundação Ford é extensível ao grande desenvolvimento económico que a União Soviética estava registando em relação aos EUA no período pós segunda grande guerra, obrigando-os (Funcionários da Fundação Ford) a pensar em escolas que pudessem formar grandes empresários do futuro para catapultar a economia Americana.

Em 1959, na sequência desta influência da fundação Ford, após a formação do comité consultivo para reforma da educação nos EUA em 1953, foram seleccionadas algumas escolas² e financiadas para poderem produzir conhecimento através da investigação. Assim, o impacto da reforma, entre 1960 a 1970, foi o surgimento da primeira revista científica *Journal of Accounting Research*, a introdução de laboratórios de pesquisa e o aparecimento de muitas teorias de investigação, como caso das teorias da Psicologia, da Sociologia que foram testadas e aplicadas nas empresas, enquanto a metodologia de pesquisa em contabilidade de gestão era na base matemáticas, investigação operacional e estatísticas.

Maher (2001) conclui que a Fundação Ford desempenhou papel fundamental para o desenvolvimento da pesquisa em contabilidade de gestão nos EUA, dado que maior parte dos artigos publicados nas revistas do topo dos EUA usam métodos de pesquisa considerados sofisticados, como métodos baseados em métodos quantitativos, empíricos ou experimental. O autor recorda que os EUA devem ser considerados como estando na fase de desenvolvimento consolidado, pois a relativa redução de artigos publicados nos últimos anos deve-se ao facto de muitos investigadores estarem atento à outras áreas científicas como por exemplo Auditoria.

2.3.6. *Gerdin e Greve (2004)*

Gerdin e Greve (2004) analisaram 10 artigos sobre as formas como a teoria da contingência se ajusta às pesquisas em contabilidade de gestão. O objectivo da pesquisa é trazer as formas teóricas de ajustamento usadas por investigadores e fazer crítica as bases das validações dos ajustes. O artigo tem duas partes, sendo que a primeira aborda as diferentes formas de ajuste da contingência presente na literatura e a segunda, os autores analisam 10 estudos relacionados com o ajuste.

Gerdin e Greve (2004) consideram que existem duas formas de ajuste de contingência, nomeadamente a cartesiana e configuração, (paradigmas conflitantes). E a contingência apresenta duas dicotomias alternativas para modelar ou medir o ajuste.

Gerdin e Greve (2004) entendem que a abordagem da congruência pressupõe que organizações com elevado desempenho sobrevivem e são observáveis. E o investigador

² *The Carnegie Institute of Technology, The University of Chicago, Columbia University, Harvard University e Stanford University*

estuda a relação entre a estrutura e o contexto sem, no entanto, verificar se as relações entre a estrutura e o contexto afectam o desempenho. Enquanto a abordagem da contingência assume que as organizações podem ter diferentes graus de ajuste. Neste caso, a pesquisa mostra essencialmente que o maior grau de ajuste é associado ao maior desempenho.

Gerdin e Greve (2004) consideram que as duas abordagens acima referidas, são ideias impossíveis de reconciliar sobre o ajuste. E as mesmas, num estudo empírico ou teórico, podem dar a resultados muito diferentes.

Relativamente à moderação e mediação, Gerdin e Greve (2004) referem que moderação identifica o efeito de uma variável independente sobre a dependente, está dependente do nível duma terceira variável. Enquanto mediação (modelo alternativo ao anterior) identifica se existe um mecanismo intermediário entre duas variáveis (independente e dependente. Neste caso, o modelo de mediação permite que algumas variáveis, além de ser independentes podem ser dependentes.

Gerdin e Greve (2004) concluem que os modelos de moderação e de mediação de ajuste têm diferentes significados teóricos, resultados obtidos num dos modelos não podem ser considerados como válidos para outro modelo. Os autores afirmam, ainda, que o modelo de moderação não dá uma descrição precisa sobre uma situação em relação ao modelo de mediação.

Aquando das forças versus formas, os autores, descrevem as relações entre as variáveis dentro da abordagem cartesiana e moderação para a capacidade preditiva (do modelo), analisando o valor do coeficiente de correlação entre os grupos estratégicos e o grau de dispersão, visando concluir a maior ou menor qualidade do modelo.

2.3.7. *Luft e Shields (2007)*

Luft e Shields (2007) pesquisaram em 275 artigos publicados nas revistas do topo sobre a causa e/ou efeito das variações das práticas em contabilidade de gestão, começando por reconhecer o actual desenvolvimento das diferentes perspectivas e metodologias usados na abordagem dos vários temas da contabilidade de gestão. Nesse trabalho, os autores foram pesquisando, em cada artigo, o assunto em estudo, a direcção e a forma dos argumentos e qual o nível da análise, se é individual, subunidade, organização, ou além da organização. Assim, os autores propuseram um modelo para sustentar pesquisas em contabilidade de gestão.

Um dos assuntos estudados, dominante nas revistas, são os orçamentos, para o nível individual. A teoria da escola de relações humanas, teorias da psicologia social das organizações, têm sido as mais utilizadas pelos investigadores, e considera-se que o desempenho do empregado é influenciado pelo ambiente social da organização, ou seja as motivações, o *stress* e a satisfação pessoal são determinantes para o melhor desempenho individual na organização.

A nível organizacional e subunidade, as causas e efeitos dos orçamentos, as variáveis relacionadas são as não-financeiras, como a estrutura organizacional, aspectos tecnológicos, sendo a teoria da contingência a mais utilizada pelos investigadores, pois o grau de ajuste a estrutura organizacional com as práticas de contabilidade de gestão determina o desempenho da organização. Os autores argumentam, também, que a descentralização do orçamento participativo, a diversificação e o tamanho da organização têm maior influência no desempenho nas organizações.

Luft e Shields (2007) referem que outros assuntos que têm sido estudados são (1) medidas de avaliação de desempenho e incentivo e a teoria económica sendo a teoria base, (2) informação para o planeamento e controlo de gestão, (3) implementação de mudanças na contabilidade de gestão e estes dois últimos temas são discutidos na base das teorias da contingência. O *Activity-based Costing*, *Balanced Scorecards* e *Benchmarking* são as práticas avançadas de contabilidade de gestão apontadas como fundamentais no aprimoramento da informação para controlo e mudança.

Quanto às relações de causa e efeito nos modelos quantitativos utilizados pelos investigadores em contabilidade de gestão, Luft e Shields (2007) referem, que os contextos é que são determinantes porque duas variáveis X_i (causa de) ou Y (o efeito) só podem ser analisados separadamente não ambos, pois alguns investigadores explicam a causa das práticas em contabilidade de gestão e outros autores estudam os seus efeitos. Sendo certo que essa tentativa de explicação das variáveis (seja dependente ou independente), em geral, não tem conclusões lineares. Os autores apontam três factores principais para que haja diferença nas conclusões sobre o mesmo tema (exemplo do ABC), nomeadamente: (1) a diferença das variáveis escolhidas, (2) o nível de análise dos estudos ser diferente e (3) pressupostos erróneos das causas que explicam o desempenho de uma prática de contabilidade de gestão.

2.4. Síntese

Em suma, a pesquisa em contabilidade de gestão, através da revisão dos estudos empíricos, continua como uma abordagem que preocupa os diversos investigadores em quase todo mundo. Esta pesquisa documenta essa preocupação dos investigadores. Os 10 artigos revistos provam o particular interesse sobre a investigação em contabilidade de gestão tendo por base a revisão de estudos empíricos

A literatura prova que a contabilidade de gestão evoluiu de forma diferente no mundo actual, de país para país, por exemplo Maher (2001) refere que os EUA seguiram um caminho diferente da do Reino Unido, sendo que nos EUA na década de 70 já tinha muitos académicos da área enquanto o Reino Unido enfrentava a falta de professores da mesma área. Muitos aspectos têm sido considerados na literatura, nomeadamente: a afiliação do autor, o país de estudo, o sector de estudo, a metodologia de pesquisa para além do próprio tema. Porém, não têm sido feitas associações entre o país de estudo e a metodologia, ou país de estudo e o tema ou ainda a metodologia e o sector.

3. REVISÃO DE ESTUDOS EMPÍRICOS

3.1. Metodologia

Nas últimas décadas, várias abordagens metodológicas têm vindo a ser usadas pelos investigadores nas pesquisas nesta área sobre as múltiplas temáticas (Luft e Schields, 2007), e este desenvolvimento da pesquisa, tem vindo a ser acompanhado pelo surgimento de novas teorias e metodologias (Shields, 1997).

Esta investigação segue a abordagem da revisão dos estudos empíricos publicados na *Management Accounting Research* nos últimos 5 anos (2007 a 2011). Pretendemos identificar em cada artigo, o(s) autor(es), afiliação do(s) autor(es), o(s) país(es) de estudo, o(s) assunto(s) estudado(s), sector de pesquisa e a metodologia de investigação adoptada.

A tabela 6 ilustra a relação dos artigos identificados na revista *Management Accounting Research*. Segundo o *site* da MAR³ a revista é um veículo para a publicação de investigações em contabilidade de gestão. Os estudos de caso, revisão de estudos empíricos, estudos analíticos e outros tipos de estudos académicos são publicados na revista. Trata-se de um fórum de prestígio internacional para a publicação de artigos dos investigadores de todo o mundo sobre esta área.

Foram identificados 99 artigos científicos publicados entre 2007 e 2011. 1 (um) artigo foi excluído da análise porque foi incluído na revisão da literatura. O universo é de 98 artigos científicos.

Tabela 6: Referência dos artigos revistos

N/o	Estudo	Assunto
1	Miller (2011)	Regulamentação híbrida: Parecerias e Orçamentação governamental
2	Grefton <i>et al</i> (2011)	Estrutura organizacional
3	Marques <i>et al</i> (2011)	Controlo de gestão nas organizações públicas
4	Johansson e Siverbo (2011)	Perigos da terceirização no sector público

³ <http://www.journals.elsevier.com/management-accounting-research/>

5	Carlsson-Wall <i>et al</i> (2011)	Interdependência dos controlos e das práticas organizacionais
6	Caker e Siverbo (2011)	Controlo de gestão em Joint-ventures do sector público
7	Burkert <i>et al</i> (2011)	Performance dos gestores
8	Marriott <i>et al</i> (2011)	Gestão dos activos dos Serviços de Saúde
9	Wagner <i>et al</i> (2011)	ERPs e a emergência de novas práticas
10	Weibenberger e Angelkort (2011)	Integração dos sistemas de contabilidade financeira e de gestão
11	Hall (2011)	Sistemas de avaliação de desempenho aos gestores
12	Lee e Yang (2011)	Sistemas de avaliação da performance
13	Pitkanen e Lukka (2011)	Sistemas de informação em contabilidade de gestão
14	Jansen (2011)	Estilos de liderança e mudanças em contabilidade de gestão
15	Lapsley <i>et al</i> (2011)	Orçamentação governamental
16	Hyndman e Connolly (2011)	Especialização de exercício no sector público
17	Bogt e Helden (2011)	Desenho e implementação dos sistemas de orçamentação no sector público
18	Monochin <i>et al</i> (2011)	Modos de governação e habitação social
19	Arnaboldi e Palermo (2011)	Ambiguidade das reformas do sector público
20	Conrad e Uslu (2011)	Impacto do pagamento por resultados
21	Neumann (2010)	Governação e as relações interorganizacionais
22	Kraus e Lind (2010)	Impacto da incorporação do <i>balanced scorecards</i> no controlo corporativo
23	Sharma <i>et al</i> (2010)	Controlo de gestão inovativa: TQM
24	Pfeiffer e Schneider (2010)	Orçamento de capital, tempestividade e valor do abandono de uma opção
25	Hoozée e Bruggeman (2010)	Melhoria operacional no desenho do sistema <i>time-driven ABC</i>
26	Rossing e Rohde (2010)	Mudanças na alocação de custos indirectos aos preços de transferências
27	Agndal e Nilsson (2010)	Estratégias de compras e abertura de livros de contabilidade
28	Carr <i>et al</i> (2010)	Tomada de decisões estratégicas de investimento
29	Baldvinsdottir <i>et al</i> (2010)	Relação entre a teoria e a prática em contabilidade de gestão
30	Helden <i>et al</i> (2010)	Criação do conhecimento sobre a prática da contabilidade de gestão
31	Seal (2010)	Relação entre a teoria e prática, e o modelo de contabilidade de gestão
32	Lukka (2010)	Os efeitos dos paradigmas de investigação em contabilidade
33	Merchant (2010)	Paradigmas na investigação em contabilidade
34	Malmi (2010)	Reflexão sobre os paradigmas na investigação em contabilidade
35	Modell (2010)	Paradigmas na investigação em contabilidade
36	Vaivio e Sirén (2010)	Reflexão sobre os paradigmas na investigação em contabilidade de gestão

37	Abernethy <i>et al</i> (2010)	Estilos de liderança e o <i>design</i> dos sistemas de controlo de gestão
38	Libby e Lindsay (2010)	Prática americana de orçamentação
39	King <i>et al</i> (2010)	Práticas orçamentais e a performance de negócio
40	Hansen (2010)	Medidas de desempenho não-financeiras e suas externalidades
41	Rothenberg (2009)	Controlo interno e enter-acção entre a interacção e competição
42	Broadbent e Laughlin (2009)	Sistemas de avaliação da performance
43	Ferreira e Otley (2009)	O <i>design</i> e o uso dos Sistemas de gestão de desempenho
44	Deville (2009)	Análise do <i>benchmarking</i> no sector bancário
45	Wiesma (2009)	Utilização do <i>balanced scorecard</i>
46	Budge (2009)	Medidas de desempenho distorcidas
47	Modell (2009)	Diversificação metodológica em contabilidade de gestão
48	Li e Tang (2009)	<i>Design</i> de sistemas de avaliação de desempenho
49	Coad e Herbert (2009)	Teoria estrutural em contabilidade de gestão
50	Agndal e Nilsson (2009)	Gestão de custos interorganizacionais no contexto de mudanças
51	Johansson e Siverbo (2009)	Mudança na pesquisa em contabilidade de gestão
52	Homburg e Stebel (2009)	Determinante dos termos contratuais para serviços profissionais
53	Dobbs (2009)	Consequências de taxas de descontos elevadas
54	Batac e Carassus (2009)	Interacção entre sistema de controlo e a aprendizagem organizacional
55	Bhimani (2009)	Gestão do risco, governação corporativa e a contabilidade de gestão
56	Woods (2009)	Riscos dos sistemas de controlo de gestão na perspectiva da teoria da contingência
57	Wahlstrom (2009)	Gestão do risco
58	Hughes (2009)	Valor corporativo e protecção legal dos investidores na Europa Ocidental
59	Mikes (2009)	Gestão de riscos
60	Gulamhussen e Guerreiro (2009)	Influencia do capital estrangeiro na estratégia corporativa e gestão interna de custos
61	Kennedy e Widener (2008)	Estrutura de controlo: evidencia sobre <i>lean accounting</i>
62	Sandelin (2008)	Operacionalização das práticas de controlo de gestão
63	Langfield-Smith (2008)	Aliança corporativa: relações entre as características, confiança e o risco na fase inicial da aliança
64	Meer-Kooistra e Scapens (2008)	Governação das relações bilaterais inter e intra-organizacionais
65	Malmi e Brown (2008)	Sistemas de controlo de gestão
66	Bater e Chua (2008)	Tornando-se director financeiro numa organização
67	Chanegrih (2008)	Adoptando mudanças da contabilidade de gestão
68	Schueler e Krotter (2008)	Relação entre rendimento residual e o valor

		acrescentado
69	Moilanen (2008)	O papel da contabilidade no sistema de controlo de gestão
70	Caker (2008)	Mecanismos de coordenação das relações inter-organizacionais com fornecedores
71	Busco <i>et al</i> (2008)	Gestão de conflitos da integração mundial das organizações
72	Masquefa (2008)	Adopção de indicadores de avaliação de desempenho: Perspectiva social
73	Lamminmak (2008)	A contabilidade e a gestão do <i>outsourcing</i>
74	Englund e Gerdin (2008)	Transferência de conhecimento e implementação do ABC
75	Dossi e Patelli (2008)	Influencias do uso das medidas de desempenho entre a Sede a Subsidiária
76	Alcounffe <i>et al</i> (2008)	Difusão de inovações em contabilidade de gestão
77	Tillmann e Goddar (2008)	Contabilidade de gestão estratégia e o bom senso nas multinacionais
78	Kallunki e Silvola (2008)	O efeito do ciclo de vida das organizações sobre o do ABC
79	Hyvonen <i>et al</i> (2008)	Integração virtual: sistemas de controlo de gestão numa multinacional
80	Giraud <i>et al</i> (2008)	Justiça como princípio da controlabilidade
81	Fjell e Foros (2008)	Preços de transferência
82	Al-Omiri e Drury (2007)	Determinantes da escolha dos sistemas de custeio nas organizações
83	Modell <i>et al</i> (2007)	Gestão de desempenho no governo Sueco
84	Kober <i>et al</i> (2007)	Relações entre sistemas de controlo de gestão e estratégica
85	Chong e Eggleton (2007)	Impacto dos incentivos baseados no desempenho dos gestores
86	Lehtonen (2007)	Sistemas de controlo de gestão hospitalar
87	Hyvonen (2007)	Sistemas de avaliação de desempenho, tecnologias de informação e o desempenho organizacional
88	Busco et al (2007)	Interpretação e mudanças são questões da contabilidade de gestão
89	Andon <i>et al</i> (2007)	Experiencias sobre avaliação de desempenho
90	Thrane (2007)	Complexidade da mudança em contabilidade de gestão
91	Nor-Aziah e Scapens (2007)	Corporação e as mudanças em contabilidade
92	Dambrin <i>et al</i> (2007)	Controlo de gestão e a mudança institucional
93	Ezzamel <i>et al</i> (2007)	Discurse e a mudança institucional
94	Bhimani e Langfield-Smith (2007)	Importância da informação financeira e não financeira na implementação duma estratégia
95	Brown e Brignall (2007)	Reflexão sobre a utilização de duas metodologias nas pesquisas no Reino Unido
96	Speklé <i>et al</i> (2007)	Terceirização da auditoria interna
97	Lukka (2007)	Mudança e a manutenção da contabilidade de gestão
98	Kominis e Emmanuel (2007)	Revisão da teoria da expectativa

3.2. Afiliação dos autores

A afiliação do(s) autor(es) respeita ao(s) país(es) onde a instituição de ensino superior do autor é residente. Nesta variável foram considerados duas categorias: um único país e múltiplos. Na primeira categoria foram classificados os países nos quais os autores estão afiliados individualmente ou em grupos homogêneos. Na segunda categoria, foram considerados países nos quais vários autores de um mesmo artigo estão afiliados.

A tabela 6 mostra as afiliações dos autores que publicaram suas investigações na MAR ao longo dos últimos cinco anos (2007 – 2011). Foram identificados 16 afiliações, nomeadamente: Alemanha, Austrália, Bélgica, Canada, China, Dinamarca, Finlândia, França, Holanda, Itália, Noruega, Nova Zelândia, Portugal, Reino Unido, Suécia, USA.

A maior frequência de respostas encontra-se na categoria “múltiplos” (27%), o que traduz o peso relativo dos artigos produzidos a partir da colaboração de autores afiliados em universidades de diferentes países.

Tabela 7: Afiliação dos autores

País	Frequência	Porcentagem
Alemanha	4	4%
Austrália	6	6%
Bélgica	1	1%
Canada	1	1%
China	1	1%
Dinamarca	3	3%
Finlândia	11	11%
França	7	7%
Holanda	5	5%
Itália	1	1%
Noruega	1	1%
Nova Zelândia	1	1%
Portugal	1	1%
Reino Unido	19	19%
Suécia	6	6%
EUA	4	4%

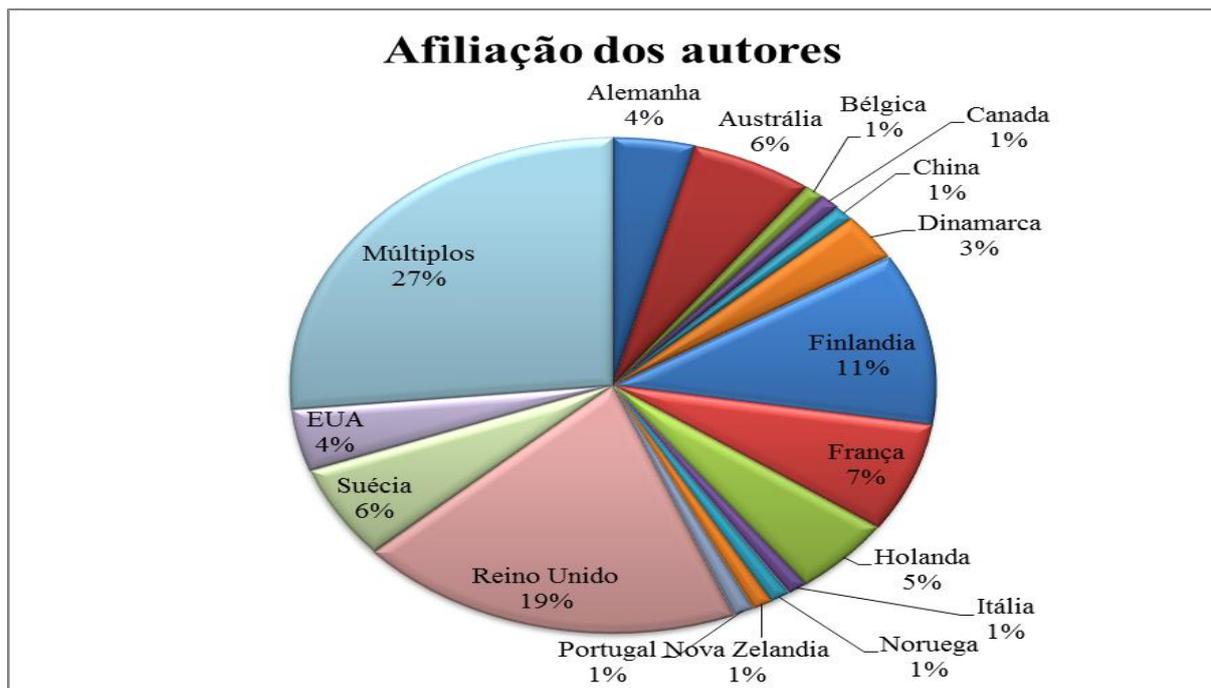
Múltiplos	26	27%
Total	98	100%

O gráfico 1 ilustra a afiliação dos autores que, excluindo a categoria múltiplos, o Reino Unido é o país de proveniência dos autores com mais publicações (19%), seguindo-se a Finlândia com uma frequência relativa de 11%.

França, Austrália, Suécia e Holanda são país que a sua contribuição não difere muito entre eles, sendo que a frequência para cada um destes países é de 7%, 6%, 6% e 5% respectivamente.

Os EUA e a Alemanha estão igualmente empatados com uma contribuição igual (4%), enquanto que a Dinamarca contribui em apenas 3%. Os Países com menor contribuição são: Portugal, Nova Zelândia, Noruega, Itália, China, Bélgica e Canadá.

Gráfico 1: Afiliação dos autores



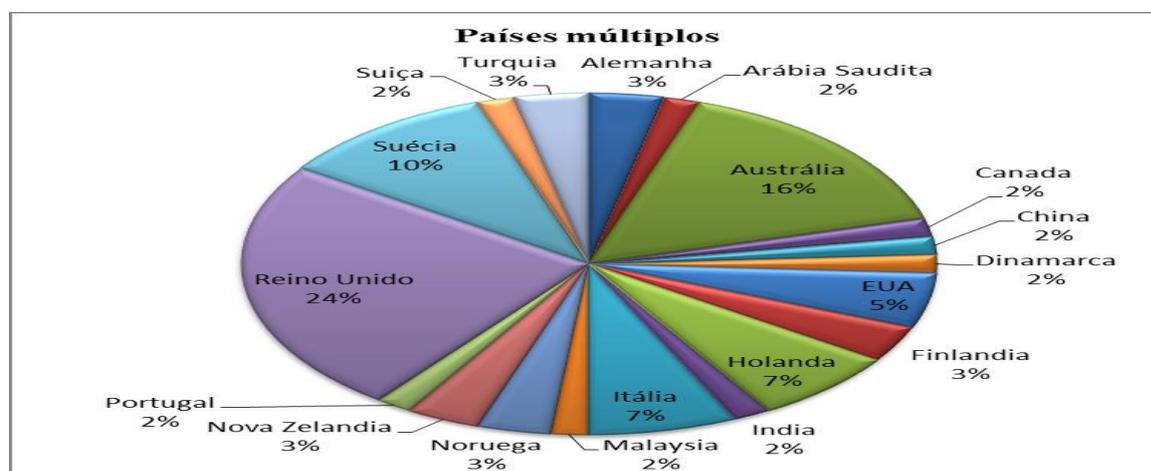
A tabela 7 mostra, relativamente à categoria “múltiplos”, os vários países de afiliação dos autores. Foram identificados 19 países mais 5 novos dos identificados no ponto 3.2., nomeadamente: Arábia Saudita, Índia, Malásia, Suíça e Turquia.

Tabela 8: Afiliação múltipla

País	Frequência	Percentagem
Alemanha	2	3%
Arábia Saudita	1	2%
Austrália	9	16%
Canada	1	2%
China	1	2%
Dinamarca	1	2%
EUA	3	5%
Finlândia	2	3%
Holanda	4	7%
India	1	2%
Itália	4	7%
Malásia	1	2%
Noruega	2	3%
Nova Zelândia	2	3%
Portugal	1	2%
Reino Unido	14	24%
Suécia	6	10%
Suíça	1	2%
Turquia	2	3%
Total	58	100%

O gráfico 2 mostra que Reino Unido, Austrália e Suécia são os países mais frequentes representando 24%, 16% e 10% respectivamente. A Itália e a Holanda estão empatadas na tabela com 7%, correspondendo a quarta melhor posição. E os norte americanos com uma representação de 5%.

O Reino Unido mantém assim a liderança em termos de afiliação dos autores. Aparecem autores afiliados em novos Países, mas que publicam em associação com investigadores de outros países.

Gráfico 2: Afiliação múltipla

3.3. País de estudo

Os países de estudo foram agrupados em três categorias: um único país (identificável) para os casos em que o autor estudou uma entidade ou várias entidades de um único país. Quando não foi possível identificar o país específico de estudo, e a natureza do tema é abrangente com efeitos globais, foi considerado na categoria Mundial. Na última categoria, denominada múltiplos, constam os países identificáveis, mas que a sua inclusão na primeira categoria não permitiria uma correcta análise dos dados.

A tabela 8 mostra a relação dos países estudados pelos investigadores entre 2007 e 2011. Durante esse período as investigações incidiram sobre todo o mundo em geral e em especial sobre 18 países. Reino Unido, Austrália, Finlândia e Suécia constituem os países mais frequentes nas pesquisas em contabilidade de gestão. A categoria “Mundial”, que inclui os estudos globais nos quais não é possível identificar países específicos, é a que apresenta maior frequência de estudos (12%).

Importa salientar que os estudos realizados em diversos países em simultâneo já representam 5% do total.

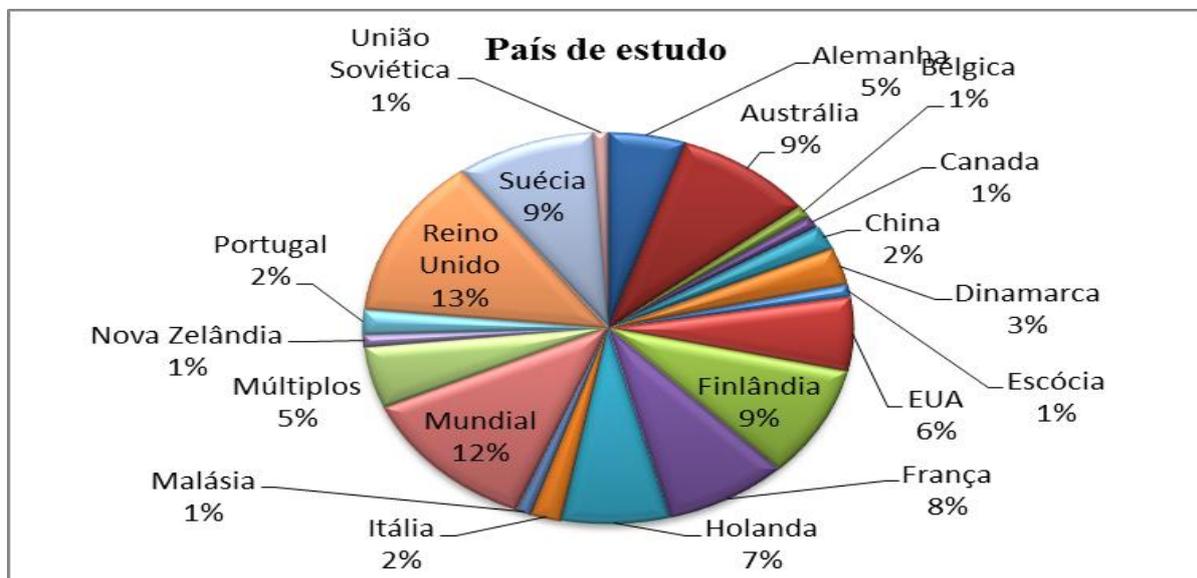
Tabela 9: País de estudo

País	Frequência	Percentagem
Alemanha	5	5%
Austrália	9	9%
Bélgica	1	1%
Canada	1	1%
China	2	2%
Dinamarca	3	3%
Escócia	1	1%
EUA	6	6%
Finlândia	9	9%
França	8	8%
Holanda	7	7%
Itália	2	2%
Malásia	1	1%
Mundial	12	12%
Múltiplos	5	5%

Nova Zelândia	1	1%
Portugal	2	2%
Reino Unido	13	13%
Suécia	9	9%
União Soviética	1	1%
Total	98	100%

O gráfico 3 ilustra que o Reino Unido tem sido o país mais estudado com uma percentagem de 13%. A Austrália, Finlândia e Suécia são os países mais estudados depois do Reino Unido, com 9% cada país. Seguindo-se da França com 8%, a Holanda com 7%, os EUA com uma taxa de 6 e a Alemanha com uma taxa de 5%.

Gráfico 3: País de estudo



3.4. Assuntos de estudo

Os assuntos ou temas foram agrupados em cinco categorias (avaliação de produtos, gestão de custos, avaliação de desempenho, investigação geral em contabilidade de gestão e outros). Na primeira categoria foram agrupados temas relacionados com métodos de avaliação de produtos, como o método das secções homogéneas, Custeio Baseado nas Actividades, Sistemas tradicionais de avaliação de produtos (tais como: custeio racional, custeio variável, custeio total). Na segunda categoria, incluem-se temas como: Custeio Baseado nas Actividades/Gestão, *time-driven ABC*, *target costing*, TQM e JIT. Na terceira categoria, incluem temas

como: ROI, *residual income*, *balanced scorecard* e contabilidade learn. Na quarta categoria, incluem-se temas de natureza geral e ligados a investigação geral ou abstracta em contabilidade. A última categoria, outros assuntos, respeita aos assuntos que não foi possível enquadrar em nenhuma das categorias anteriores e, se classificados como tal mostravam-se mais consistentes.

Os assuntos estudados nos últimos cinco anos (2007 a 2011) estão apresentados na tabela 9. Os assuntos relacionados com os métodos de avaliação de desempenho, tais como: *balanced scorecard*, *residual income* e índices de performance, foram os que mais frequentemente foram abordados pelos investigadores, seguindo-se a temática da gestão de custos.

Os métodos de valoração de produtos, tais como: sistemas tradicionais de apuramento de custos, o ABC, o *time driven-ABC*, foram os menos analisados.

Tabela 10: Assuntos de estudo

Assuntos de pesquisa	Frequência	Percentagem
Valoração de Produtos	11	11%
Gestão de custos	27	28%
Avaliação de desempenho	33	34%
Investigação geral em CG	18	18%
Outros	9	9%
Total	98	100%

O gráfico 4 ilustra os pesos relativos dos assuntos abordados nas investigações durante o período que medeia entre 2007 e 2011. Os sistemas de avaliação de desempenho têm constituído preocupação dos investigadores, representam 34% dos assuntos estudados. Os métodos de gestão de custos forma considerados como a segunda preocupação dos investigadores, estes representam 28%.

Os assuntos relacionados com valoração de produtos representam 11% do universo, abaixo da investigação geral sobre a contabilidade de gestão que é de 18%. Esta situação mostra que os investigadores não só estão preocupados com a prática como também do desenvolvimento da teoria.

Outros assuntos estudados representam 9%, são assuntos que se prendem com as mudanças que deveriam ser operadas na contabilidade de gestão, e aspectos ligados aos riscos de gestão.

Gráfico 4: Assuntos de estudo



3.5. Sectores de estudo

Os sectores da pesquisa foram considerados em sete categorias, nomeadamente: geral (que são pesquisas de natureza geral ou abstracta); sector da indústria transformadora (inclui fabricação de equipamentos informáticos, têxtil e automóvel); sector da indústria específica, que inclui outras indústrias, como: caminhos-de-ferro, carvão, telecomunicações e engenharia; sector público, com a relevância dos serviços nacionais de saúde e educação; sector dos serviços, que incluem saúde, distribuição, varejo, serviços financeiros e bancários e hotelaria; sector das Multinacionais; e outros sectores, que por sua natureza não configuravam nenhum dos sectores anteriores.

A tabela 10 mostra os sectores de pesquisa identificados na revisão dos 98 artigos publicados na MAR entre 2007 e 2011. Os sectores genérico e público lideram os sectores frequentemente estudados ao longo desse período, com uma frequência de 27 e 23 respectivamente.

Em geral, o interesse em pesquisas no sector das indústrias específicas é menos frequente quando comparado com o resto dos sectores. Este sector durante os 5 anos foi pesquisado em 4 vezes.

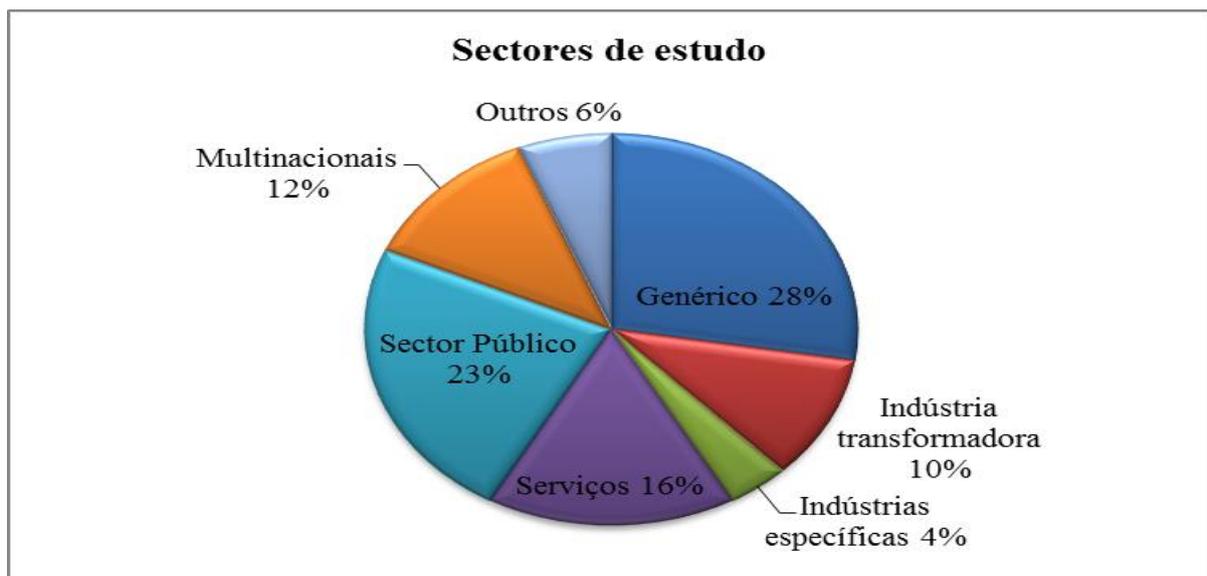
Tabela 11: Sectores de estudo

Sectores	Frequência	Percentagem
Genérico	27	28%
Indústria transformadora	10	10%
Indústrias específicas	4	4%
Serviços	16	16%
Sector Público	23	23%
Multinacionais	12	12%
Outros	6	6%
Total	98	100%

O gráfico 5 ilustra o peso dos sectores estudados durante os últimos 5 anos. O genérico tem maior peso (28%) nas investigações efectuadas durante esse período. O sector público é um dos sectores mais estudados nos últimos anos, representando 23% das pesquisas dos sectores. A saúde e a educação são os subsectores mais estudados do sector público.

O sector dos serviços é o terceiro sector mais estudado com cerca de 16% deixando atrás o sector das multinacionais que aparece com 12%. O sector transformador é o penúltimo sector mais estudado, com cerca de 10%.

As percentagens mostram o estágio actual e as tendências da aplicação da contabilidade de gestão.

Gráfico 5: Sectores de estudo

3.6. Metodologia de estudo

Relativamente aos métodos de pesquisa, foram identificados dois grupos, nomeadamente: revisão de literatura e estudos empíricos. Os estudos empíricos incluem: os estudos de caso, entrevistas, inquéritos e métodos múltiplos. Nos métodos múltiplos foram considerados os estudos que usam a triangulação de metodologias.

A tabela 11 apresenta as metodologias de estudo utilizadas por investigadores ao longo dos últimos 5 anos (2007 a 2011). Entre os 98 artigos publicados 44 dos mesmos formam elaborados seguindo a metodologia de estudo de caso. O método mais frequente depois de estudos de caso foi o inquérito (analisado com detalhe no ponto 3.6.1) e a triangulação de metodológica foi a menos frequente.

Tabela 12: Metodologia de estudo

Metodologia	Frequência	Percentagem
Entrevista	13	13%
Estudo de caso	44	45%
Inquérito	19	19%
Múltipla	6	6%
Revisão de literatura	16	16%
Total	98	100%

O gráfico 6 mostra os métodos mais utilizados, sendo que os estudos de caso são os mais usados por investigadores que corresponde a 45% num universo de 98 artigos analisados. A revisão da literatura é o terceiro método mais comum em pesquisas de contabilidade de gestão, aparecendo com 16% depois dos inquéritos que apresentam um peso de 19%.

As entrevistas com 13% e os métodos múltiplos com 6%, estes dois métodos, representam os menos utilizados por investigadores nos últimos 5 anos.

Gráfico 6: Metodologia de estudo



Na tabela 12 estão apresentados os 19 estudos empíricos com a metodologia de inquérito, nela apresentam-se as referências (autores), o universo inquirido, o número das respostas obtidas e a taxa de resposta de cada artigo.

Ao longo dos 5 últimos anos, foram feitos 19 inquéritos nesta área, com uma taxa média de resposta de 36%.

Tabela 13: Análise dos inquéritos

Referência do estudo	Inqueridos	Respondentes	Taxa de resposta
Johansson e Siverbo (2011)	290	234	81%
Burkert <i>et al</i> (2011)	3500	440	13%
Weibenberger e Angelkort (2011)	1269	149	12%
Hall (2011)	369	83	22%
Lee e Yang (2011)	667	168	25%
Abernethy <i>et al</i> (2010)	170	128	75%
Libby e Lindsay (2010)	2583	346	13%
King <i>et al</i> (2010)	988	144	15%
Wiesma (2009)	224	115	51%
Homburg e Stebel (2009)	700	76	11%
Chanegrih (2008)	320	65	20%
Dossi e Patelli (2008)	100	70	70%
Kallunki e Silvola (2008)	500	105	21%
Giraud <i>et al</i> (2008)	1099	265	24%
Al-Omiri e Drury (2007)	898	176	20%
Chong e Eggleton (2007)	179	147	82%
Hyvonen (2007)	188	51	27%
Speklé <i>et al</i> (2007)	450	131	29%
Kominis e Emmanuel (2007)	290	225	78%
Taxa média de resposta		36%	

3.7. Associação entre afiliação do autor e metodologia de estudo

O gráfico 7 e o anexo 1 mostram a relação entre a afiliação dos autores e as metodologias utilizadas. Cerca de 60% dos autores pesquisados, entre 2007 e 2011, estão afiliados em universidades europeias. As metodologias mais utilizadas pelos investigadores afiliados em

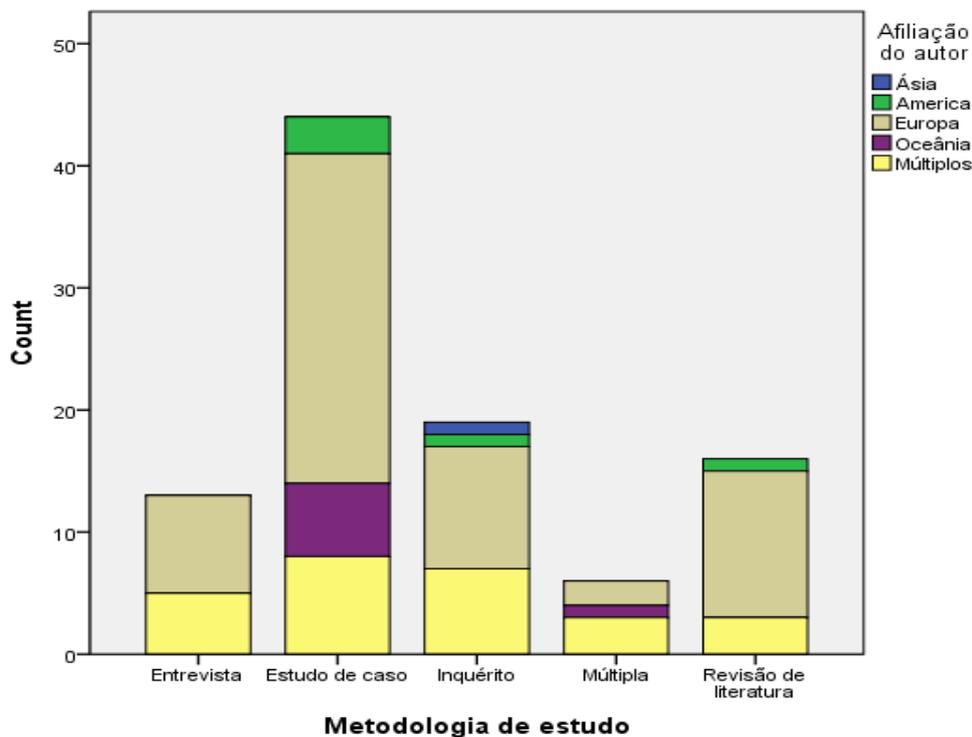
universidades europeias são estudos de caso (46%), revisão de literatura (20%) e inquérito (17%). E as metodologias menos frequentes nas pesquisas dos autores afiliados em universidades europeias são as entrevistas (14%) e a triangulação metodológica com apenas 2%.

Um total de 7 autores (7%) estão afiliados em universidades do continente oceânico. As metodologias utilizadas por esses autores são estudos de caso com cerca de 86% e a triangulação metodológica com 14%.

Num total de 5 autores (5%) estão afiliados em universidades americanas. As metodologias utilizadas pelos autores afiliados em universidades americanas são estudos de caso, com cerca de 60%, seguidos de inquérito e revisão de literatura com 20% cada. E cerca de 100% dos autores afiliados na ásia recorrem a inquérito como metodologia de pesquisa.

Os autores afiliados em diversas universidades do mundo têm a propensão de utilizar o estudo de caso (31%), inquérito (27%), entrevista (19%) enquanto a revisão de literatura e a triangulação metodológica figuram como métodos menos frequentes com 12% cada.

Gráfico 7: Associação entre afiliação do autor e a metodologia de estudo



3.8. Associação entre assunto e metodologia de estudo

O gráfico 8 e anexo 2 mostram as relações entre assunto de estudo e metodologia de estudo.

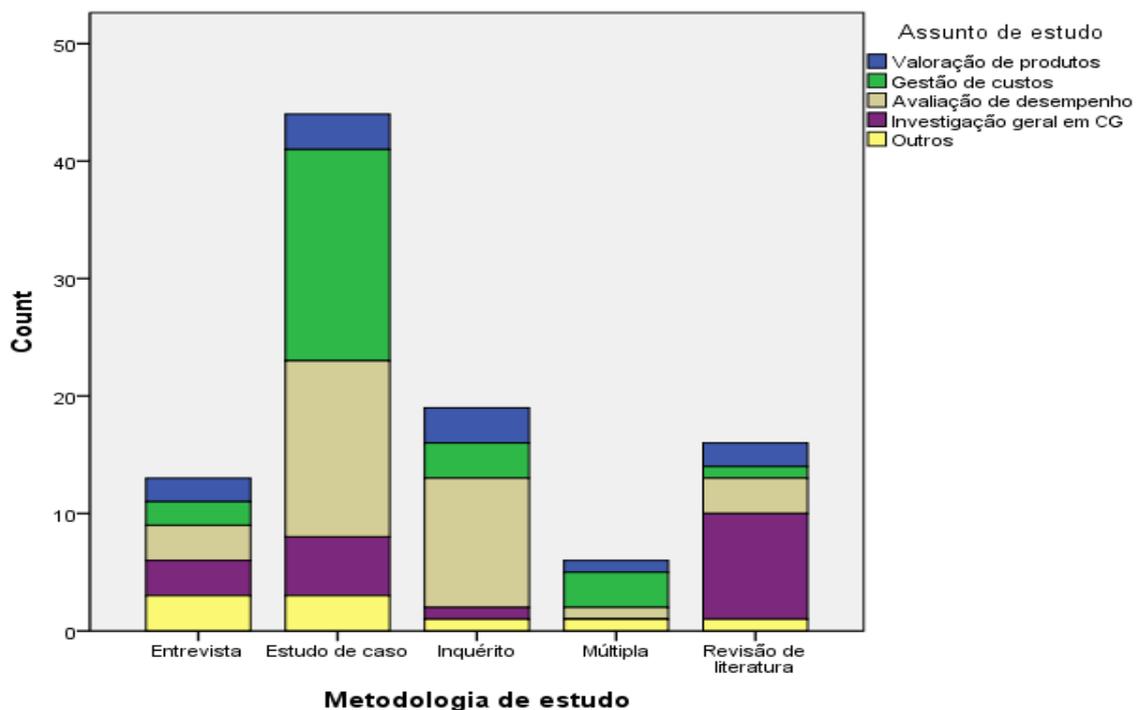
Os assuntos classificados na categoria valoração de produtos totalizam 11. O estudo de caso e inquérito são os métodos mais utilizados com 27% cada seguidos de entrevista e revisão de literatura com 18% cada.

Dos artigos classificados na categoria de gestão de custos, 67% dos estudos utilizaram o método de estudo de caso enquanto os métodos de inquérito e múltiplos tiveram uma taxa de utilização de 11% cada.

Os assuntos classificados na categoria avaliação de desempenho totalizam 33. Os métodos de estudo mais utilizados são estudo de caso e inquérito com 45% e 33% respectivamente. Os métodos de entrevista e revisão de literatura têm uma taxa de utilização de 9% cada.

Dos 18 artigos classificados na categoria investigação geral em contabilidade de gestão, 50% utilizam o método de revisão de literatura. Os métodos de estudo de caso e entrevista são os métodos mais utilizados depois da revisão de literatura com uma taxa de utilização de 28% e 17% respectivamente.

Gráfico 8: Associação entre assunto e metodologia de estudo



3.9. Associação entre assunto e sector de estudo

As relações entre o assunto de estudo e o sector de estudo estão ilustrados no gráfico 9 e anexo 3.

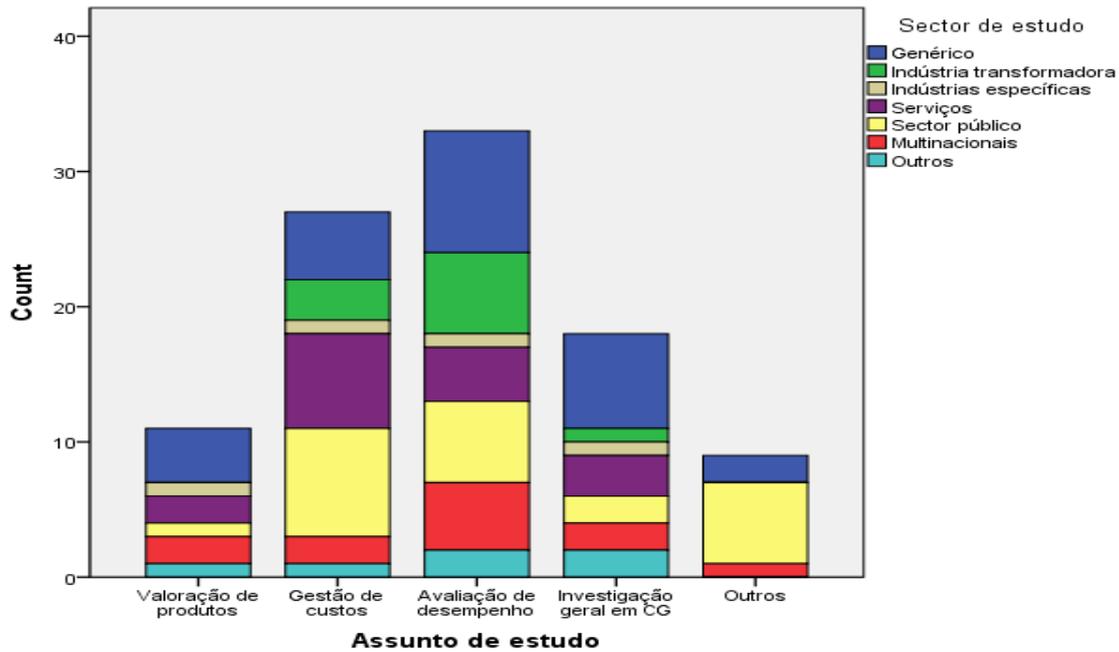
Os temas relacionados com avaliação de desempenho foram os mais estudados nos últimos 5 anos (2007-2011) e o genérico constitui o sector mais estudado no mesmo período. Dos 33 artigos classificados na categoria avaliação de desempenho, 27% estão no sector genérico, seguido do sector de manufactura e público com 18% cada.

Os assuntos relacionados com gestão de custos foram os mais estudados depois dos relacionados com avaliação de desempenho, sendo que cerca de 30% dos artigos publicados na MAR nesta categoria (gestão de custos) foram assuntos relativos ao sector público. O sector de serviços é o segundo mais estudado sobre a gestão de custos (26%) seguido do sector genérico com 19%.

A investigação em contabilidade de gestão é um dos assuntos estudados nos últimos anos (2007-2011) depois dos assuntos acima descritos. O sector genérico tem vindo ser característico das investigações na MAR com uma taxa de 39%, seguido do sector dos serviços com 17%. Os sectores público, multinacionais e outros figuram com uma taxa de 11% cada.

Nos últimos 5 anos (2007-2011) de investigação em contabilidade de gestão, a valoração de produtos tem sido um assunto pouco estudado, sendo que o sector de manufactura é o mais penalizado seguido das indústrias específicas e Público, o primeiro com 0% e os dois últimos sectores com 9% cada.

Gráfico 9: Associação entre assunto e sector de estudo



3.10. Associação entre afiliação do autor e assunto de estudo

O gráfico 10 e o anexo 4 mostram as associações entre afiliação do autor e assunto de estudo.

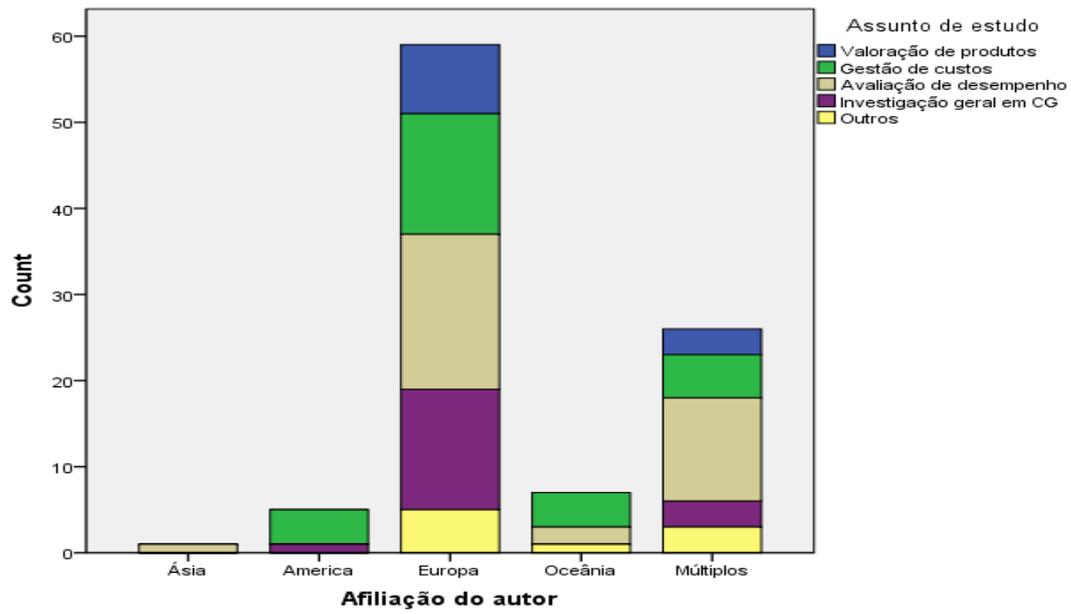
A europa é o continente com mais autores afiliados em suas universidades e os assuntos mais debatidos têm sido diversificados com maior realce aos assuntos relacionados com avaliação de desempenho (31%), gestão de custos (24%) e investigação geral em contabilidade de gestão (24%).

Os assuntos relacionados com a gestão de custos e avaliação de desempenho são os mais estudados pelos autores afiliados em universidades da oceânea, representando 57% e 29% respectivamente.

Os autores afiliados em universidades americanas estudam os assuntos relacionados com gestão de custos e avaliação de desempenho com 80% e 20% respectivamente. Enquanto os asiáticos preferem estudar exclusivamente os temas relacionados com avaliação de desempenho.

Em termos gerais, os autores afiliados em diversas universidades do mundo, têm a maior propensão de estudar mais os assuntos relativos a avaliação de desempenho (46%) seguido de gestão de custos (19%) e menos propensos a estudar assuntos como valoração de produtos, investigação geral em CG e/ou outros assuntos que aparecem com 12% cada.

Gráfico 10: Associação entre afiliação do autor e assunto de estudo



4. CONCLUSÃO

4.1. Objectivos e resultados

Nos últimos 5 anos (2007-2011), as pesquisas em CG têm sido efectuadas em quase todo mundo nas diversas áreas específicas conhecimento e orientadas tanto para o sector privado como para o sector público.

Os objectivos específicos compreendem em, primeiro, contribuir para a tipificação da investigação actualmente realizada em CG, através da análise de um conjunto de variáveis, nomeadamente: (i) países de afiliação dos investigadores; (ii) países onde se realizam os estudos empíricos; (iii) temáticas mais analisadas; (iv) sectores de actividade mais estudados; (v) metodologias mais utilizadas. O segundo objectivo específico que se pretende atingir é encontrar relações entre algumas das variáveis utilizadas para tipificar a investigação em CG, nomeadamente: a relação entre (i) a afiliação do autor e metodologia de estudo; (ii) a temática e a metodologia de estudo; (iii) a temática analisada e o sector de actividade e (iv) a afiliação de autor e a temática analisada.

Relativamente ao primeiro objectivo específico conclui-se que:

- Reino Unido é o país de proveniência de autores com mais investigações publicadas na MAR. Seguindo-se a Finlândia. E a maior frequência de respostas encontra-se na categoria “múltiplos”, o que traduz o peso relativo dos artigos produzidos a partir da colaboração de autores afiliados em universidades de diferentes países. Scapens e Bromwich (2010) concluíram que as pesquisas oriundas do Reino Unido tinham baixado, cenário que continua a verificar-se nesta pesquisa. Esta queda é compensada pelos trabalhos colectivos “categoria múltiplos” onde os autores provenientes do Reino Unido têm a maior participação.
- O Reino Unido é o país mais estudado seguindo-se a Finlândia, a Suécia e a Austrália. A China é um dos países ainda menos estudado apesar da actual pujança da sua economia.
- Relativamente a terceira variável conclui-se que a área mais estudada é a de avaliação de desempenho. Sendo que o *design* e implementação dos sistemas de avaliação de

desempenho, performance dos gestores, *residual income* e ênfase em medidas não financeiras representam as temáticas mais estudadas.

Scapens e Bromwich (2010) referem ter havido interesse dos investigadores sobre estas temáticas sobretudo no estudo do *Balanced Scorecard*.

Actualmente, os métodos de valoração de produtos não constituem maior preocupação dos investigadores, sendo que foi das áreas temáticas pouco estudadas nos últimos cinco anos e em compensação as pesquisas de carácter geral em CG aumentaram substancialmente.

- A quarta variável permitiu aferir que o sector público é dos sectores mais estudados nos últimos anos. A saúde e a educação são os subsectores que os investigadores têm dado maior atenção. O sector dos serviços é o terceiro sector mais estudado seguido do das multinacionais. Enquanto que o sector transformador é dos pouco estudado representando menor interesse dos investigadores. O reduzido interesse dos investigadores no sector transformador parece-nos ser justificável pelo crescente número de pesquisas noutros sectores como dos serviços e do sector público.
- A quinta variável era analisar as metodologias mais utilizadas na MAR durante os últimos cinco anos. Assim, concluir que ao longo desse período os estudos de caso constituem a principal opção dos investigadores. A revisão da literatura é o terceiro método mais comum em pesquisas de CG depois dos inquéritos.

As conclusões deste ponto são em parte comparáveis com as conclusões de Shields (1997) que também identificou várias metodologias de investigação. Sendo que os inquéritos e os múltiplos métodos (triangulação) de pesquisa eram as metodologias mais utilizadas.

O segundo objectivo específico que se pretende atingir é encontrar relações entre algumas das variáveis utilizadas para tipificar a investigação em CG, nomeadamente: a relação entre (i) a afiliação do autor e metodologia de estudo; (ii) a temática e a metodologia de estudo; (iii) a temática analisada e o sector de actividade e (iv) a afiliação de autor e a temática analisada.

Relativamente a este objectivo conclui-se que:

- Relação entre a afiliação do autor e metodologia de estudo – a característica comum dos investigadores europeus é a utilização de estudos de caso como metodologia de pesquisa principal.
- Relação entre a temática e a metodologia de estudo – os investigadores tendem a usar o estudo de caso quando os assuntos de estudo são os relacionados com gestão de custos e avaliação de desempenho enquanto a metodologia da revisão da literatura é mais comum quando o assunto de estudo é relativo a investigação geral em CG.
- Relação entre a temática analisada e o sector de actividade – as investigações tendem a ser de carácter geral quando as temáticas estudadas são as relativas a valoração de produtos, avaliação de desempenho e a investigação geral em CG. E os investigadores estão mais propensos a estudar o sector público quando o assunto de estudo é relacionado com a gestão de custos.
- Relação entre afiliação de autor e a temática analisada – os europeus tendem a estudar mais as temáticas relativos a avaliação de desempenho enquanto os americanos e os da oceânia preferem estudar os assuntos relacionados com a gestão de custos.

4.2. Limitações do estudo

As principais limitações deste trabalho são: (i) a delimitação do tema e a consequente selecção de artigos com determinadas características para fundamentar a parte teórica fez com que não fosse possível rever mais de 10 artigos. (ii) a excessiva dispersão das categorias de cada variável impediu a utilização de testes estatísticos que permitissem validar as associações entre as variáveis analisadas, tendo sido possível apenas analisar as percentagens obtidas através do recurso a folha de cálculo. (iii) Não ter identificado um estudo do mesmo género com referência aos anos 2001 a 2006 que servisse de ponte e comparação da evolução do estado da pesquisa.

4.3. Contributos e sugestões de pesquisa futura

Esta pesquisa contribui para o conhecimento do estado da investigação em contabilidade de gestão no mundo em geral, e particularmente a evolução qualitativa e quantitativa dos artigos publicados na MAR.

Os resultados encontrados sugerem a realização das seguintes pesquisas futuras:

- Realização dum estudo similar para o período de 2001 a 2006 para a comparação das conclusões obtidas com a presente pesquisa.
- Identificar as causas segundo as quais os assuntos relacionados com os métodos de valoração de produtos são pouco estudados em quase todo o mundo.
- Explicar porque, actualmente, o sector público atrai mais os investigadores em detrimento do sector transformador.
- Identificar as causas pelas quais os autores afiliados em universidades europeias preferem a metodologia de estudo de caso em suas pesquisas.

5. BIBLIOGRAFIA

Abernethy, M. A., J. Bouwens e L. Lent (2010), Leadership and control system design, *Management Accounting Research* 21, 2-16.

Agndal, H. e U. Nilsson (2009), Interorganizational cost management in the exchange process, *Management Accounting Research* 20, 85-101.

Agndal, H. e U. Nilsson (2010), Different open book accounting practices for different purchasing strategies, *Management Accounting Research* 21, 147-166.

Alcouffe, S., N. Berland e Y. Levant (2008), Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study, *Management Accounting Research* 19, 1-17.

Al-Omiri, M. e C. Drury (2007), A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations, *Management Accounting Research* 18, 399-424.

Andon, P., J. Baxter e W. F. Chua (2007), Accounting change as relational drifting: A field study of experiments with performance measurement, *Management Accounting Research* 18, 273-308.

Arnaboldi, M. e T. Palermo (2011), Translating ambiguous reforms: Doing better next time?, *Management Accounting Research* 22, 6-15.

Baker, C. R. e M. S. Bettner (1997), Interpretative and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research, *Critical Perspectives on Accounting* 8, 293-310.

Baldvinsdottir, C., F. Mitchell e H. Nørreklit (2010), Issues in the relationship between theory and practice in management accounting, *Management Accounting Research* 21, 79-82.

Batac, J. e D. Carassus (2009), Interactions between control and organizational learning in the case of a municipality: A comparative study with Kloot (1997), *Management Accounting Research* 20, 102-116.

Baxter, J. e W. F. Chua (2008), Be(com)ing the chief financial officer of an organisation: Experimenting with Bourdieu's practice theory, *Management Accounting Research* 19, 212-230.

Bhimani, A. (2002), European Management Accounting Research: traditions in the making, *European Accounting Review* 11 (1), 99-117.

Bhimani, A. (2009), Editorial: Risk management, corporate governance and management accounting: Emerging interdependencies, *Management Accounting Research* 20, 2-5.

Bhimani, A. e K. Langfield-Smith (2007), Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation *Management Accounting Research* 18, 3-31.

Bogt, H. e G. J. V. Helden (2011), The role of consultant-researchers in the design and implementation process of a programme budget in a local government organization, *Management Accounting Research* 22, 56-64.

Broadbent, J. e R. Laughlin (2009), Performance management systems: A conceptual model, *Management Accounting Research* 20, 283-295.

Browna, R. e S. Brignall (2007), Reflections on the use of a dual-methodology research design to evaluate accounting and management practice in UK university central administrative services, *Management Accounting Research* 18, 32-48.

Budde, J. (2009), Variance analysis and linear contracts in agencies with distorted performance measures, *Management Accounting Research* 20, 166-176.

Burkert, M., F. M. Fischer e U. Schäffer (2011), Application of the controllability principle and managerial performance: The role of role perceptions, *Management Accounting Research* 22, 143-159.

Busco, C., P. Quattrone e A. Riccaboni (2007), Management Accounting Issues in interpreting its nature and change, *Management Accounting Research* 18, 125-149.

Busco, C., E. Giovannoni e R. W. Scapens (2008), Managing the tensions in integrating global organisations: The role of performance management systems, *Management Accounting Research* 19, 103-125.

Cäker, M. (2008), Intertwined coordination mechanisms in interorganizational relationships with dominated suppliers, *Management Accounting Research* 19, 231-251.

Cäker, M. e S. Siverbo (2011), Management control in public sector Joint Ventures, *Management Accounting Research* 22, 330-348.

Carlsson-Wall, M., K. Kraus e J. Lind (2011), The interdependencies of intra- and inter-organisational controls and work practices: The case of domestic care of the elderly, *Management Accounting Research* 22, 313-329.

Carr, C., K. Kolehmainen, e F. Mitchell (2010), Strategic investment decision making practices: A contextual approach, *Management Accounting Research* 21, 167-184.

Chanegrih, T. (2008), Applying a typology of management accounting change: A research note, *Management Accounting Research* 19, 278-285.

Chong, V. K. e I. R.C. Eggleton (2007), The impact of reliance on incentive-based compensation schemes, information asymmetry and organizational commitment on managerial performance, *Management Accounting Research* 18, 312-342.

Coad, A. F. e I. P. Herbert (2009), Back to the future: New potential for structuration theory in management accounting research?, *Management Accounting Research* 20, 177-192.

Conrad, L. e P. G. Uslu (2011), Investigation of the impact of 'Payment by Results' on performance measurement and management in NHS Trusts, *Management Accounting Research* 22, 46-55.

- Dambrin, C., C. Lambert e S. Sponem (2007), Control and change - Analysing the process of institutionalization, *Management Accounting Research* 18, 172-208.
- Deville, A. (2009), Branch banking network assessment using DEA: A benchmarking analysis—A note, *Management Accounting Research* 20, 252-261.
- Dobbs, I. M. (2009), How bad can short termism be?—A study of the consequences of high hurdle discount rates and low payback thresholds, *Management Accounting Research* 20, 117-128.
- Dossi, A. e L. Patelli (2008), The decision-influencing use of performance measurement systems in relationships between headquarters and subsidiaries, *Management Accounting Research* 19, 126-148.
- Englund, H. e J. Gerdin (2008), Transferring knowledge across sub-genres of the ABC implementation literature, *Management Accounting Research* 19, 149-162.
- Ezzamel, M., K. Robson, P. Stapleton e C. McLean (2007), Discourse and institutional change: 'Giving accounts' and accountability, *Management Accounting Research* 18, 150-171.
- Ferreira, A. e D. Otley (2009), The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis, *Management Accounting Research* 20, 263-282.
- Fjell, K. e O. Foros (2008), Access regulation and strategic transfer pricing, *Management Accounting Research* 19, 18-31.
- Gerdin, J. e J. Greve (2004), Forms of contingency fit in Management Accounting Research – a critical review, *Accounting, Organizations and Society* 20, 303-326.
- Giraud F., P. Langevin e C. Mendoza (2008), Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers' opinions, *Management Accounting Research* 19, 32-44.
- Grafton, J., M. A. Abernethy, e A. M. Lillis (2011), Organizational design choices in response to public sector reforms: A case study of mandated hospital networks, *Management Accounting Research* 22, 242-268.
- Gulamhussen, M. A. e L. Guerreiro (2009), The influence of foreign equity and board membership on corporate strategy and internal cost management in Portuguese banks, *Management Accounting Research* 20, 6-17.
- Hall, M. (2011), Do comprehensive performance measurement systems help or hinder managers' mental model development?, *Management Accounting Research* 22, 68-83.
- Hansen, A. (2010), Nonfinancial performance measures, externalities and target setting: A comparative case study of resolutions through planning, *Management Accounting Research* 21, 17-39.
- Helden, G. J. V., H. Aardema, H. J. Bogt e T. L.C.M. Groot (2010), Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research, *Management Accounting Research* 21, 83-94.

- Homburg, C. e P. Stebel (2009), Determinants of contract terms for professional services, *Management Accounting Research* 20, 129-145.
- Hoozée, S. e W. Bruggeman (2010), Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style, *Management Accounting Research* 21, 185-198.
- Hopper, T., D. Otley e B. Scapens (2001), British Management Accounting Research: whence and whither: opinions and recollections, *British Accounting Review* 33, 263-291
- Hughes, J. P. (2009), Corporate value, ultimate control and law protection for investors in Western Europe, *Management Accounting Research* 20, 41-52.
- Hyndman, N. e C. Connolly (2011), Accruals accounting in the public sector: A road not always taken, *Management Accounting Research* 22, 36-45.
- Hyvonen, J. (2007), Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance, *Management Accounting Research* 18, 343-366.
- Hyvonen, T., J. Jarvinen e J. Pellinen (2008), A virtual integration—The management control system in a multinational enterprise, *Management Accounting Research* 19, 45-61.
- Jansen, E. P. (2011), The effect of leadership style on the information receivers' reaction to accounting change, *Management Accounting Research* 22, 105-124.
- Johansson, T. e S. Siverbo (2009), Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change, *Management Accounting Research* 20, 146-162.
- Johansson, T. e S. Siverbo (2011), Governing cooperation hazards of outsourced municipal low contractibility transactions: An exploratory configuration approach, *Management Accounting Research* 22, 292-312.
- Kallunki, J. e H. Silvola (2008), The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing, *Management Accounting Research* 19, 62-79.
- Kennedy, F. A. e S. K. Widener (2008), A control framework: Insights from evidence on lean accounting, *Management Accounting Research* 19, 301-323.
- King, R., P. M. Clarkson e S. Wallace (2010), Budgeting practices and performance in small healthcare businesses, *Management Accounting Research* 21, 40-55.
- Kober, R., J. Ng e B. J. Paul (2007), The interrelationship between management control mechanisms and strategy, *Management Accounting Research* 18, 425-452.
- Kominis, G. e C. R. Emmanuel (2007), The expectancy–valence theory revisited: Developing an extended model of managerial motivation, *Management Accounting Research* 18, 49-75.
- Kraus, K. e J. Lind (2010), The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control - A research note, *Management Accounting Research* 21, 265-277.

- Lamminmaki, D. (2008), Accounting and the management of outsourcing: An empirical study in the hotel industry, *Management Accounting Research* 19, 163-181.
- Langfield-Smith, K. (1997), Management control systems and strategy: a critical review, *Accounting, Organizations and Society* 22 (2), 207-232.
- Langfield-Smith, K. (2008), The relations between transactional characteristics, trust and risk in the start-up phase of a collaborative alliance, *Management Accounting Research* 19, 344-364.
- Lapsley, I., A. Midwinter, T. Nambiar e I. Steccolini (2011), Government budgeting, power and negotiated order, *Management Accounting Research* 22, 16-25.
- Laughlin, R. (1995), Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for "middle-range" thinking", *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 8 (1), 63-87.
- Lee, C. e H. Yang (2011), Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance, *Management Accounting Research* 22, 84-104.
- Lehtonen, T. (2007), DRG-based prospective pricing and case-mix accounting—Exploring the mechanisms of successful implementation, *Management Accounting Research* 18, 367-395.
- Li, P. e G.Tang (2009), Performance measurement design within its organizational context—Evidence from China, *Management Accounting Research* 20, 193-207.
- Libby, T. e R. M. Lindsay (2010), Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice, *Management Accounting Research* 21, 56-75.
- Luft, J. e M.D. Shields (2007), Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research, *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier Ltd.
- Lukka, K. (2007), Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action, *Management Accounting Research* 18, 76-101.
- Lukka, K. (2010), The roles and effects of paradigms in accounting research, *Management Accounting Research* 21, 110-115.
- Maher, M. W. (2001), The evolution of Management Accounting Research in the United States, *British Accounting Review* 33, 293-3605.
- Malmi, T. (2010), Reflections on paradigms in action in accounting research, *Management Accounting Research* 21, 121-123.
- Malmi, T. e D. A. Brown (2008), Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions, *Management Accounting Research* 19, 287-300.
- Management Accounting Research (2012), <http://www.journals.elsevier.com/management-accounting-research/>

- Manochin, M., S. Brignall, A. Lowe e C. Howell (2011), Visual modes of governmentality: Traffic lights in a housing association, *Management Accounting Research* 22, 26-35.
- Marques, L., J.A. Ribeiro e R.W. Scapens (2011), The use of management control mechanisms by public organizations with a network coordination role: A case study in the port industry, *Management Accounting Research* 22, 269-291.
- Marriott, N., H. Mellett e L. Macniven (2011), Loose coupling in asset management systems in the NHS, *Management Accounting Research* 22, 198-208.
- Masquefa, B. (2008), Top management adoption of a locally driven performance measurement and evaluation system: A social network perspective, *Management Accounting Research* 19, 182-207.
- Meer-Kooistra, J. e R. W. Scapens (2008), The governance of lateral relations between and within organisations, *Management Accounting Research* 19, 365-384.
- Merchant, K. A. (2010), Paradigms in accounting research: A view from North America, *Management Accounting Research* 21, 116-120.
- Mikes, A. (2009), Risk management and calculative cultures, *Management Accounting Research* 20, 1-23.
- Miller, P. e L. Kurunmaki (2011), Regulatory hybrids: Partnerships, budgeting and modernizing government, *Management Accounting Research* 22, 220-241.
- Modell, S. (2009), In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting, *Management Accounting Research* 20, 208-221.
- Modell, S. (2010), Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches, *Management Accounting Research* 21, 124-129.
- Modell, S., K. Jacobs e F. Wiesel (2007), A process (re)turn? Path dependencies, institutions and performance management in Swedish central government, *Management Accounting Research* 18, 453-475.
- Moilanen, S. (2008), The role of accounting and an intermediate subsidiary in the management control system, *Management Accounting Research* 19, 252-269.
- Neumann, K. (2010), Ex ante governance decisions in inter-organizational relationships: A case study in the airline industry, *Management Accounting Research* 21, 220-237.
- Nor-Aziah, A. K. e R. W. Scapens (2007), Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility, *Management Accounting Research* 18, 209-247.
- Pfeiffer, T. e G. Schneider (2010), Capital budgeting, information timing and the value of abandonment options, *Management Accounting Research* 21, 238-250.
- Pitkänen, H. e K. Lukka (2011), Three dimensions of formal and informal feedback in management accounting, *Management Accounting Research* 22, 125-137.

- Roland F. Speklé, R. F., H. J. Elten e A. Kruis (2007), Sourcing of internal auditing: An empirical study, *Management Accounting Research* 18, 102-124.
- Rossing, C. P. e C. Rohde (2010), Overhead cost allocation changes in a transfer pricing tax compliant multinational enterprise, *Management Accounting Research* 21, 199-216.
- Rothenberg, N. R. (2009), The interaction among disclosures, competition, and an internal control problem, *Management Accounting Research* 20, 225-238.
- Sandelin, M. (2008), Operation of management control practices as a package—A case study on control system variety in a growth firm context, *Management Accounting Research* 19, 324-343.
- Scapens, R.W. e M. Bromwich (2001), Editorial reports, *Management Accounting Research: the first decade*, *Management Accounting Research* 12, 245-254.
- Scapens, R.W. e M. Bromwich (2010), Editorial reports, *Management Accounting Research: 20 years on*, *Management Accounting Research* 21, 278-284.
- Schueler, A. e S. Krotter (2008), The link between residual income and value created for levered firms: A note, *Management Accounting Research* 19, 270-277.
- Seal, W. (2010), Managerial discourse and the link between theory and practice: From ROI to value-based management, *Management Accounting Research* 21, 95-109.
- Sharma, U., S. Lawrence e A. Lowe (2010), Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company, *Management Accounting Research* 21, 251-264.
- Shields, M. D. (1997), Research in management accounting by north americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research* 9, 3-61.
- Thrane, S. (2007), The complexity of management accounting change: Bifurcation and oscillation in schizophrenic inter-organisational systems, *Management Accounting Research* 18, 248-272.
- Tillmann, K e A. Goddard (2008), Strategic management accounting and sense-making in a multinational company, *Management Accounting Research* 19, 80-102.
- Vaivio, J. e A. Sirén (2010), Insights into method triangulation and “paradigms” in interpretive management accounting research 21, 130-141.
- Wagner, E. L., J. Moll e S. Newell (2011), Accounting logics, reconfiguration of ERP systems and the emergence of new accounting practices: A sociomaterial perspective, *Management Accounting Research* 22, 181-197.
- Wahlström, G. (2009), Risk management versus operational action: Basel II in a Swedish context, *Management Accounting Research* 20, 53-68.

Weißberger, B. E. e H. Angelkort (2011), Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness, *Management Accounting Research* 22, 160-180.

Wiersma, E. (2009), For which purposes do managers use Balanced Scorecards? An empirical study, *Management Accounting Research* 20, 239-251.

Woods, M. (2009), A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council, *Management Accounting Research* 20, 69-81.

6. ANEXOS

6.1. Anexo 1: Associação entre afiliação do autor e metodologia de estudo

		Metodologia de estudo					Total	%
		Entrevista	Estudo de caso	Inquérito	Múltipla	Revisão de literatura		
Continente	País							
Europa	Alemanha	0	0	2	0	2	4	
	Bélgica	0	1	0	0	0	1	
	Reino Unido	3	8	2	1	5	19	
	Suécia	2	2	0	0	2	6	
	Dinamarca	1	2	0	0	0	3	
	Finlândia	1	5	2	1	2	11	
	França	0	5	2	0	0	7	
	Holanda	1	2	2	0	0	5	
	Itália	0	1	0	0	0	1	
	Noruega	0	0	0	0	1	1	
	Portugal	0	1	0	0	0	1	
Sub-total 1		8	27	10	2	12	59	60%
%		14%	46%	17%	3%	20%	100%	
Ásia	China	0	0	1	0	0	1	
	Sub-total 2	0	0	1	0	0	1	1%
%		0%	0%	100%	0%	0%	100%	
América	EUA	0	3	0	0	1	4	
	Canada	0	0	1	0	0	1	
Sub-total 3		0	3	1	0	1	5	5%
%		0%	60%	20%	0%	20%	100%	
Oceânia	Nova Zelândia	0	1	0	0	0	1	
	Austrália	0	5	0	1	0	6	
Sub-total 4		0	6	0	1	0	7	7%
%		0%	86%	0%	14%	0%	100%	
Múltiplos		5	8	7	3	3	26	
Sub-total 5		5	8	7	3	3	26	27%
%		19%	31%	27%	12%	12%	100%	
Total		13	44	19	6	16	98	100%

6.2. Anexo 2: Associação entre assunto e metodologia de estudo

		Metodologia de estudo					Total
		Entrevista	Estudo de caso	Inquérito Múltipla	Revisão de literatura		
Assuntos de estudo	Valoração de produtos	2 18%	3 27%	3 27%	1 9%	2 18%	11 100%
	Gestão de custos	2 7%	18 67%	3 11%	3 11%	1 4%	27 100%
	Avaliação de desempenho	3 9%	15 45%	11 33%	1 3%	3 9%	33 100%
	Investigação geral em CG	3 17%	5 28%	1 6%	0 0%	9 50%	18 100%
	Outros	3 33%	3 33%	1 11%	1 11%	1 11%	9 100%
	Total	13	44	19	6	16	98

6.3. Anexo 3: Associação entre assunto e sector de estudo

		Sector de estudo							Total
		Genérico	Manufatura	Indústrias específicas	Serviços	Público	Multinacionais	Outros	
Assuntos de estudo	Valoração de produtos	4 36%	0 0%	1 9%	2 18%	1 9%	2 18%	1 9%	11 100%
	Gestão de custos	5 19%	3 11%	1 4%	7 26%	8 30%	2 7%	1 4%	27 100%
	Avaliação de desempenho	9 27%	6 18%	1 3%	4 12%	6 18%	5 15%	2 6%	33 100%
	Investigação geral em CG	7 39%	1 6%	1 6%	3 17%	2 11%	2 11%	2 11%	18 100%
	Outros	2 22%	0 0%	0 0%	0 0%	6 67%	1 11%	0 0%	9 100%
	Total	27	10	4	16	23	12	6	98

6.4. Anexo 4: Associação entre afiliação do autor e assunto de estudo

		Assunto de estudo						
Continente	País	Valoração de Produtos	Gestão de custos	Avaliação de desempenho	Investigação geral em CG	Outros	Total	%
Europa	Alemanha	1	0	2	0	1	4	
	Bélgica	0	1	0	0	0	1	
	Reino Unido	1	3	6	6	3	19	
	Suécia	1	2	2	1	0	6	
	Dinamarca	1	0	1	1	0	3	
	Finlândia	2	3	2	4	0	11	
	França	1	1	3	1	1	7	
	Holanda	0	3	1	1	0	5	
	Itália	0	0	1	0	0	1	
	Noruega	1	0	0	0	0	1	
	Portugal	0	1	0	0	0	1	
Sub-total 1		8	14	18	14	5	59	60%
%		14%	24%	31%	24%	8%	100%	
Ásia	China	0	0	1	0	0	1	
	Sub-total 2	0	0	1	0	0	1	1%
%		0%	0%	100%	0%	0%	100%	
América	EUA	0	3	0	1	0	4	
	Canada	0	1	0	0	0	1	
	Sub-total 3	0	4	0	1	0	5	5%
%		0%	80%	0%	20%	0%	100%	
Oceânia	Nova Zelândia	0	1	0	0	0	1	
	Austrália	0	3	2	0	1	6	
	Sub-total 4	0	4	2	0	1	7	7%
%		0%	57%	29%	0%	14%	100%	
Múltiplos		3	5	12	3	3	26	
	Sub-total 5	3	5	12	3	3	26	27%
	%	12%	19%	46%	12%	12%	100%	
Total		11	27	33	18	9	98	100%