

Reflexões e tendências

O pequeno mundo da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: discussão sobre desenhos alternativos de pesquisa

The small world of management accounting research in Brazil: a discussion about alternative research designs

Andson Braga de Aguiar^a

^aUniversidade de São Paulo

Copyright © 2018 FEA-RP/USP. Todos os direitos reservados

1 INTRODUÇÃO

No início dos anos 2000, o perfil da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil parecia vinculada ao desenvolvimento de modelos de gestão e indicação de práticas de gestão que as organizações deveriam implementar para serem bem-sucedidas. Em geral, a ênfase era sobre aspectos de custos e controladoria/gestão econômica, com menor rigor metodológico e tendo o nível organizacional como nível de análise. O uso de métodos quantitativos parecia ser visto como desnecessário, ou de menor importância.

Alguns fatores podem explicar esse perfil. De um lado, o treinamento em métodos de pesquisa e métodos quantitativos ainda era incipiente em programas de pós-graduação em contabilidade no Brasil no início dos anos 2000. De outro lado, havia um quase isolamento de pesquisadores brasileiros em relação ao que vinha sendo pesquisado em nível internacional.

Tal carência de treinamento e isolamento de pesquisa podem ser constatados quando se compara o perfil traçado acima com o escopo de pesquisa em contabilidade gerencial que Hesford, Lee, Van der Stede e Young (2007) apresentam. Ao examinar o perfil de pesquisa da área entre 1981 e 2000, a partir dos principais periódicos internacionais, Hesford *et al.* (2007) destacam a diversidade de tópicos e métodos de pesquisa empregados na pesquisa em contabilidade gerencial. Em síntese, esse escopo sugere a existência de “um amplo conjunto de tópicos específicos sendo pesquisados usando diferentes métodos” (Van der Stede, 2015, p. 2).

Se esse perfil delineado em Hesford *et al.* (2007) tem reverberação no contexto brasileiro atual de pesquisa da área é uma questão sobre a qual não se tem um entendimento estruturado. Enquanto pode ser aparente que a pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil vem evoluindo e se ampliando ao longo das últimas duas décadas em termos de abordagens e temas de pesquisa, ainda há uma carência de um entendimento estruturado sobre o perfil de pesquisa da área. As tentativas desenvolvidas até o momento (p. ex., Frezatti, Aguiar, Wanderley, & Malagueño, 2015; Diehl & Souza, 2009) são restritas em termos de período de análise, temas considerados, dentre outros aspectos.

Neste estudo, tenho três principais propósitos. O primeiro é oferecer um entendimento estruturado sobre o perfil da pesquisa em contabilidade gerencial no contexto brasileiro, enfatizando três aspectos: tema de pesquisa, método de pesquisa e nível de análise. O segundo é discutir desenhos alternativos de pesquisa em contabilidade gerencial que vêm recebendo menos, ou nenhuma, atenção no âmbito nacional, utilizando exemplos do contexto internacional e nacional (quando houver). Por fim, identifico pontos de atenção e desafios na condução desses desenhos alternativos de pesquisa em contabilidade gerencial.

Agradecimentos

Agradeço os comentários e contribuições de André Carlos Busanelli de Aquino (Editor) e Fábio Frezatti em versão preliminar deste artigo.

Autor Correspondente: Tel. (11) 3091-5820

E-mail: abraca@usp.br (A. B. de Aguiar)

Universidade de São Paulo. Av. Professor Luciano Gualberto, 908 - Butantã - São Paulo/SP - 05508-010, Brasil

2 PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL PUBLICADA NO BRASIL

Para obter um perfil estruturado da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, examinei artigos publicados em periódicos classificados como A2 pelo Qualis/Capes no quadriênio 2013-2016¹. Para os 13 periódicos que atendem a esse critério, observei artigos publicados no período entre 2013 e 2017.

Esse período inclui, de um lado, o quadriênio que utilizei como referência para classificação dos periódicos (2013-2016) e, de outro lado, o ano mais recente e completo (2017) em que todos os periódicos incluídos na análise divulgaram completamente as edições referentes àquele ano.

O procedimento para seleção dos artigos envolve os seguintes passos: i) acesso à página eletrônica do periódico, ii) exame dos títulos dos artigos publicados em cada uma das edições do periódico no período de análise, iii) leitura do resumo daqueles artigos cujo título remetia a algum tema associado ao campo de contabilidade gerencial, iv) seleção dos artigos identificados como sendo prioritariamente associados a temas de contabilidade gerencial, v) verificação da seção de introdução e metodologia para identificar se o artigo se tratava de estudo empírico e, nesses casos, identificação dos principais aspectos de cada artigo.

Tendo em vista os critérios de seleção, a análise inclui apenas artigos empíricos, em relação a temas tipicamente associados ao campo de contabilidade gerencial, totalizando 99 estudos. Para cada artigo incluído na amostra, considero os seguintes aspectos: tema de pesquisa, método de pesquisa e nível de análise. Esses aspectos oferecem a possibilidade de se traçar um perfil estruturado do desenho de pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil.

2.1 Temas de pesquisa predominantes

A partir de Hesford *et al.* (2007), considero dois grandes temas: custos e controle². Incluo também a opção 'outros'. A Tabela 1 inclui a distribuição dos artigos por periódico³ e tema de pesquisa. A maioria dos estudos envolve temas de controle (71,7%). Em particular, os dois tópicos predominantes são controle gerencial (27,3%) e gestão de desempenho (25,3%). Em controle gerencial, predominam artigos sobre estrutura, uso e mudanças em sistemas de contabilidade e controle gerencial. No âmbito de artigos com foco em gestão de desempenho, predominam artigos sobre adoção e uso de Balanced Scorecard (BSC), uso de indicadores de desempenho, dentre outros. O tópico de orçamento é o terceiro mais importante tema de controle (15,2%), com destaque para estudos examinando aspectos associados à folga orçamentária. Por fim, o tópico de remuneração é o menos representativo no âmbito de controle (4,0%).

Estudos com foco em custos representam 22,2% do total da amostra⁴. A maioria (13,1%) enfatiza tópicos no âmbito de gestão de custos, tais como comportamento assimétrico de custos e determinantes de custos. Por sua vez, tópicos de gestão estratégica de custos, tais como custos logísticos e gestão interorganizacional de custos, representam 9,1% do total de estudos.

A opção 'outros' inclui quatro artigos (4,1%) examinando tópicos de controladoria, tais como práticas e estrutura da área. Inclui ainda um artigo (1,0%) com ênfase no processo de gestão econômica (GECON). Por fim, inclui um artigo que examina percepção de controllers relativa a temas não necessariamente associados a práticas de contabilidade gerencial (1,0%).

Em síntese, observa-se que pesquisadores brasileiros investigam uma diversidade de tópicos no campo de contabilidade gerencial. Semelhante ao contexto internacional (Hesford *et al.*, 2007), a maioria dos artigos no contexto brasileiro enfatiza tópicos de controle. Também semelhante ao contexto internacional, no âmbito de controle, predominam tópicos de controle gerencial, seguidos por tópicos de gestão de desempenho: no contexto internacional (brasileiro), o tópico de controle gerencial representa 32,3% (27,3%) do total, enquanto o tópico de gestão de desempenho representa 16,2% (25,3%). Outro aspecto a considerar é que, enquanto no contexto internacional a alocação de custos é o tópico de custos predominante (15,3%), apenas um estudo enfatiza esse tópico na amostra brasileira examinada (Kudlawicz & Almeida, 2013). Por fim, em razão da importância alcançada no início dos anos 2000, surpreende a existência de apenas um artigo com ênfase em GECON (Guerreiro & Souza, 2015).

Tabela 1. Distribuição dos artigos por tema de pesquisa

Periódicos	Custos			Orçam.	Controle			Outros		
	Gestão Custos	Gestão Estrat.	Total (I)		Controle Geren.	Gestão Desemp.	Remun.	Total (II)	Total (III)	Total (I + II + III)
ASAA	1	0	1	3	1	2	0	6	0	7
BAR	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1
BBR	1	0	1	1	3	0	0	4	0	5
CVR	2	3	5	1	1	6	3	11	1	17
O&S	0	0	0	1	1	1	0	3	0	3
RAC	0	0	0	1	3	0	1	5	1	6
RAE	0	0	0	0	1	1	0	2	0	2
RAUSP	1	0	1	0	0	1	0	1	1	3
RCO	0	1	1	1	4	2	0	7	0	8
RBGN	0	1	1	1	0	3	0	4	0	5
RCF	0	2	2	1	3	2	0	6	1	9
RCC	5	2	7	1	3	3	0	7	0	14
RUC	3	0	3	4	6	4	0	14	2	19
Total	13	9	22	15	27	25	4	71	6	99

Fonte: Elaborado pelo autor.

2.2 Métodos de pesquisa e nível de análise predominantes

Na análise de métodos de pesquisa, classifico os estudos em quatro grupos: estudo de caso, levantamento, experimento e arquivo. Considero dois grupos para nível de análise: individual e organizacional. A opção 'outro' é também considerada. A Tabela 2 apresenta a distribuição dos artigos por método de pesquisa e por nível de análise.

Levantamento (46,5%) e estudo de caso (38,4%) são os métodos preferidos de pesquisadores brasileiros em contabilidade gerencial. Em geral, esses levantamentos capturam percepções de um único respondente por organização, enquanto os estudos de caso tendem a ser em uma única organização. Em seguida, percebe-se que estudos de arquivo representam 12,1% da amostra examinada, predominantemente utilizando dados públicos. Por fim, experimentos são ainda incipientes no contexto brasileiro, representando apenas 3,0%, sendo todos conduzidos em condições de laboratório.

Tabela 2. Distribuição dos artigos por método de pesquisa e por nível de análise

Periódicos	Método de Pesquisa				Total	Nível de Análise			Total
	Estudo de Caso	Levantam.	Experim.	Arquivo		Organizac.	Individual	Outro	
ASAA	2	5	0	0	7	4	2	1	7
BAR	0	1	0	0	1	1	0	0	1
BBR	1	4	0	0	5	5	0	0	5
CVR	6	5	1	5	17	16	1	0	17
O&S	2	1	0	0	3	3	0	0	3
RAC	0	5	0	1	6	5	1	0	6
RAE	0	2	0	0	2	2	0	0	2
RAUSP	1	2	0	0	3	1	2	0	3
RCO	4	4	0	0	8	6	2	0	8
RBGN	2	3	0	0	5	3	2	0	5
RCF	3	3	2	1	9	6	3	0	9
RCC	7	2	0	5	14	12	0	2	14
RUC	10	9	0	0	19	15	4	0	19
Total	38	46	3	12	99	79	17	3	99

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao comparar esse perfil com o contexto internacional (Hesford *et al.*, 2007), é importante, inicialmente, mencionar três pontos. Primeiro, a principal abordagem de pesquisa na análise de Hesford *et al.* (2007) é o desenvolvimento de estruturas conceituais. No Brasil, esforços nessa direção parecem limitados, sendo uma exceção o modelo GECON proposto por Catelli (2001). Segundo, estudos analíticos representam a segunda principal abordagem de pesquisa no contexto internacional. No contexto brasileiro, também são limitados os esforços de desenvolvimento de modelos analíticos, sendo uma exceção o estudo de Pagliarussi e Costa (2017). Terceiro, Hesford *et al.* (2007) separam estudos de caso de estudos de campo.

O primeiro se refere à “investigação de fenômenos contemporâneos (contabilidade gerencial) incluindo pessoas, procedimentos, e estruturas dentro de uma única organização” (p. 7). O segundo se refere à “investigação de tais fenômenos em duas ou mais organizações” (p. 7). No Brasil, a diferenciação que eventualmente reflete a de Hesford *et al.* (2017) é entre estudos de caso único e estudos de caso múltiplos.

À parte esses pontos, tal como ocorre no contexto internacional, predominam no Brasil estudos de caso (38,4%) e levantamentos (46,5%) como principais abordagens empíricas de pesquisa. No contexto internacional, entretanto, estudos de caso (18,4%, incluindo pesquisas de campo) são mais utilizados do que levantamentos (16,3%). O terceiro principal método empírico no contexto internacional é de pouca representatividade no contexto brasileiro: experimentos representam 12,7% da amostra de Hesford *et al.* (2007), enquanto no Brasil esse percentual é de 3,0%. Por fim, estudos de arquivo são o método de pesquisa menos comum no contexto internacional (8,5%), sendo assim mais adotado por pesquisadores brasileiros⁵ (12,1%).

Quanto ao nível de análise, é evidente o predomínio de um nível de análise organizacional (79,8%), seguido pelo individual (17,2%). No âmbito de ‘outro’, dois estudos (2,0%) empregam um nível de análise transacional e um tem a unidade organizacional por nível de análise (1,0%).

Existe evidente associação entre método de pesquisa e nível de análise. Dos 46 estudos de levantamento, apenas 13 artigos desse total (28,3%) não são conduzidos em nível organizacional. No caso dos 38 estudos de caso, apenas três (7,9%) desse total não são conduzidos em nível organizacional. Dos 12 estudos com dados de arquivo, apenas um (8,3%) não é conduzido em nível organizacional. Por fim, todos experimentos são conduzidos em nível individual.

3 DESENHOS ALTERNATIVOS DE PESQUISA

O perfil da pesquisa em contabilidade gerencial publicado em periódicos nacionais com classificação A2, conforme traçado no tópico anterior, indica uma predominância de levantamentos e estudos de caso (68,7% do total de artigos) e de coleta de dados em nível organizacional (79,8% do total de artigos). Esse perfil sugere uma pequena diversidade nos desenhos de pesquisa em contabilidade gerencial conduzidos no Brasil.

Ao comparar esse perfil com aquele apresentado por Hesford *et al.* (2007), em que se enfatiza a diversidade de métodos de pesquisa adotados no contexto internacional, concluo que a pouca diversidade não se deve à inexistência de um conjunto mais amplo de desenhos de pesquisa. Diante dessa percepção, discuto a seguir desenhos alternativos de pesquisa que já vêm sendo empregados no contexto nacional e internacional.

Por razões de familiaridade, a ênfase dessa discussão recai sobre abordagens quantitativas. Recomendo a edição especial da ASAA de 2017 para interessados em pesquisa qualitativa em contabilidade gerencial, na qual se discutem abordagem crítica (Alawattage, Wickramasinghe, Tsamenyi, & Uddin, 2017) e estruturalista (Jack, 2017). Nesse mesmo periódico, Oyadomari, Silva, Mendonça Neto e Riccio (2014) discutem pesquisa intervencionista. Por fim, o primeiro volume do Handbook of Management Accounting Research também inclui capítulos relativos ao emprego de abordagens qualitativas.

A discussão sobre desenhos alternativos de pesquisa em contabilidade gerencial enfatiza métodos alternativos. No âmbito dessa discussão, faço comentários sobre nível de análise. Além disso, os exemplos selecionados oferecem sugestões de tópicos que podem ser percebidos como emergentes em contabilidade gerencial.

3.1 Alternativas a estudos de levantamento

Levantamentos em contabilidade gerencial, conduzidos no Brasil, tipicamente incluem múltiplas organizações com um respondente por organização (71,7%). Esse desenho é adequado quando o propósito é demonstrar de que maneira aspectos da estrutura organizacional explicam práticas de contabilidade gerencial usadas para a organização como um todo (Luft & Shields, 2007). Assim, se o propósito do estudo for entender determinantes da estrutura de contabilidade gerencial existente em uma organização, tal como a relação entre tipos estratégicos e desenho de sistemas de controle gerencial (Beuren & Oro, 2014); ou ainda, entender efeitos da estrutura de contabilidade gerencial sobre processos organizacionais, tal como o papel do BSC na gestão de inovação (Frezatti, Bido, Cruz, & Machado, 2014); levantamentos em nível organizacional, com um único (e apropriado) respondente, são certamente adequados para os propósitos de pesquisa.

Se, entretanto, o respondente não for apropriado para a questão de pesquisa, esse desenho pode gerar resultados duvidosos. Por exemplo, se a intenção for entender processos de inovação de práticas de controle gerencial (Oyadomari, Aguiar, Yen-Tsang, & Dultra-de-Lima, 2013), é compreensível que profissionais de controladoria sejam o respondente apropriado para essa questão. Entretanto, se o propósito for discutir processos organizacionais que não aqueles diretamente associados à controladoria, profissionais dessa área podem oferecer apenas percepções limitadas desse processo. Nisiyama, Oyadomari, Yen-Tsang e Aguiar (2016), por exemplo, utilizam respondentes de áreas de negócios para examinar o uso de sistemas de controle gerencial e práticas de gestão operacional.

Em geral, mesmo considerando que o respondente seja adequado, esse desenho tradicional de levantamentos pode oferecer resultados discutíveis. Van der Stede, Young e Chen (2007) alertam que esse desenho “enfraquece a validade do estudo uma vez que um único respondente frequentemente não pode razoavelmente refletir as crenças de uma organização como um todo” (p. 461). Diante dessas críticas, discuto três desenhos alternativos de levantamentos.

A primeira alternativa mantém o nível de análise organizacional, mas considera dois respondentes de múltiplas organizações. Levantamentos com esse perfil poderiam considerar, por exemplo, um respondente para questões associadas às práticas de contabilidade gerencial e outro para questões organizacionais fora do escopo da controladoria. Levantamentos com esse perfil são chamados de diádicos. Sua principal vantagem é a obtenção de dados de respondentes mais apropriados para a questão de pesquisa investigada, além de reduzir efeitos do viés do método comum (Podsakoff, MacKenzie, Lee, & Podsakoff, 2003).

Mahlendorf, Kleinschmit e Perego (2014) oferecem um exemplo de uso desse método ao capturarem tanto respostas do fornecedor da informação (principal executivo administrativo-financeiro), quanto do receptor dessa informação (médicos), com o propósito de examinar o efeito da informação relativa de desempenho sobre percepção de suporte organizacional em hospitais. Em outro exemplo, ao examinar se a eficácia da área de controladoria depende de o sistema de contabilidade gerencial ser estruturado de forma separada ou integrada ao sistema de contabilidade financeira, Weißenberger e Angelkort (2011) coletam dados tanto do controller quanto de gestores usuários da informação contábil. No contexto brasileiro, não identifiquei estudos usando uma abordagem de levantamento diádico.

A segunda alternativa considera mais de dois respondentes para cada uma das múltiplas organizações, empregando um nível de análise individual. Nesse caso, o foco do estudo é na percepção de múltiplos gestores, tipicamente de diferentes áreas ou unidades de negócio, em relação a temas associados à contabilidade gerencial. Sua principal vantagem é alcançar uma taxa de resposta adequada utilizando um número menor de organizações.

Magner, Welker e Campbell (1996) oferecem um exemplo em que incluem múltiplos (até cinco) respondentes por organização, ao examinar se a participação orçamentária aumenta a utilidade e o compartilhamento de informações. Em outro exemplo, Van der Stede (2000) utiliza dados de 153 gestores de 37 organizações para examinar a relação entre estilo de controle orçamentário e comportamento disfuncional. No contexto brasileiro, Aguiar e Frezatti (2013) coletam dados de 66 gestores de 11 empresas para examinar a relação entre período de avaliação de desempenho e escolhas intertemporais. Em outro exemplo, Santos, Lavarda e Marcello (2014) coletam dados de múltiplos gestores em cinco empresas ao examinar a relação entre participação orçamentária, conhecimento sobre contabilidade de custos e desempenho.

A terceira alternativa considera múltiplos respondentes de uma única organização, sendo denominada de levantamentos de uma única organização. Esse desenho de pesquisa tipicamente enfatiza um nível de análise individual e se diferencia de estudos de caso em razão do nível de profundidade ser menor, ou seja, informações sobre a organização são apenas as necessárias para um entendimento mínimo do contexto de pesquisa. Sua principal vantagem é a maior validade interna ao controlar fatores organizacionais os quais são similares para todos respondentes.

Webb, Jeffrey e Schulz (2010), por exemplo, coletam dados de múltiplos respondentes de uma empresa de serviços financeiros para examinar determinantes do nível de dificuldade de metas selecionadas pelos funcionários. Em outro exemplo, Cravens, Oliver, Oishi e Stewart (2015) coletam dados de uma empresa de varejo para examinar se o ambiente de trabalho explica a relação entre eficácia do processo de avaliação de desempenho e medidas, tais como, satisfação no trabalho e retenção. Por fim, Aguiar, Natal e Oyadomari (2014) utilizam dados de gestores de vendas de uma empresa para examinar suas escolhas intertemporais em decorrência das medidas de desempenho predominantes.

No contexto de estudos publicados em periódicos brasileiros, Mucci, Frezatti e Dieng (2016) capturam a percepção de gestores de uma empresa quanto à utilidade e relevância do orçamento. Zonatto e Lavarda (2013) também coletam dados de gestores de uma empresa para examinar efeitos da participação orçamentária. Por fim, Beuren, Roth e Anzilago (2017) a partir da percepção de gestores de uma empresa buscam examinar se a relação entre controlabilidade e desempenho pode ser explicada pelo conflito e ambiguidade de papéis.

Em síntese, levantamentos com múltiplas organizações, com respostas de um respondente por organização, podem ser o desenho mais apropriado se o propósito for examinar antecedentes e/ou consequentes organizacionais da estrutura de contabilidade e controle gerencial. Entretanto, o uso excessivo dessa abordagem de pesquisa, como é o caso brasileiro, limita as questões de pesquisa que podem ser investigadas. As alternativas discutidas aqui no uso de levantamentos oferecem oportunidades de investigação de um conjunto mais amplo de questões de pesquisa, tanto em nível organizacional quanto individual. Iniciativas nessa direção já existem no contexto brasileiro, exceto quanto à condução de levantamentos diádicos.

Essas alternativas, no entanto, também possuem limitações. Por exemplo, o desafio de obtenção de taxas de respostas apropriadas é maior em levantamentos diádicos (Weißberger & Angelkort, 2011), uma vez que somente se os dois respondentes de cada organização retornarem o questionário é que as observações para aquela organização serão válidas. Levantamentos com múltiplos respondentes para cada uma das múltiplas organizações têm a limitação de poder ter os seus resultados afetados pela influência de fatores específicos de uma organização, caso ela represente uma parcela significativa dos respondentes (Magner *et al.*, 1996). Por fim, levantamentos em uma única empresa perdem em generalização dos resultados.

3.2 Alternativas a estudos de arquivo

Estudos de arquivo são uma abordagem empírica que “usa dados de arquivo como fonte primária de dados aplicando métodos quantitativos para analisar esses dados” (Moers, 2007, p. 399). Essa abordagem se distingue de estudos de caso por esses usarem métodos qualitativos para analisar os dados obtidos por meio de coleta documental. Tipicamente, dados de arquivo não são gerados para propósitos acadêmicos (Moers, 2007).

No contexto brasileiro, 83,3% dos estudos de arquivo coletam dados públicos (10 artigos), os quais estão acessíveis a qualquer pesquisador (Moers, 2007). Dos 10 estudos que coletam dados públicos, seis (60%) coletam dados de remuneração por meio do formulário de referência (p. ex., Gonzaga, Yoshinaga, & Eid Jr., 2013), três (30%) obtêm dados divulgados em relatórios financeiros (p. ex., Espejo & Daciê, 2016), e um (10%) coleta dados públicos de determinado setor (Agrianual) (Duarte, Fehr, Tavares, & Reis, 2013).

A obtenção de dados públicos tem por principal vantagem o fácil acesso aos dados. Dentre as desvantagens, têm-se: pouca divulgação pública de práticas de contabilidade gerencial, dados predominantemente em nível corporativo, e problemas de autoseleção de práticas selecionadas para divulgação pública (Moers, 2017). O uso de dados de remuneração suscita ainda questões sobre a acurácia das informações prestadas pelas empresas (Aguiar & Pimentel, 2017).

Em razão das potenciais desvantagens no uso de dados públicos, discuto a seguir dois desenhos alternativos na condução de estudos de arquivo. O primeiro envolve o uso de dados coletados por terceiros e o segundo envolve a coleta de dados internos à empresa (Moers, 2007). Em comum, essas alternativas implicam a coleta de dados proprietários que são confidenciais e requerem autorização do proprietário para serem acessados (Moers, 2007).

Dados coletados por terceiros são geralmente relacionados a um tema específico de interesse de firmas de consultoria, instituições acadêmicas, dentre outros, que enviam seus formulários de pesquisa a um conjunto amplo de organizações (Moers, 2007). No contexto brasileiro, um exemplo na área de contabilidade financeira é a base de dados coletada para fins de preparação da edição especial da Revista Exame: Maiores e Melhores. Por enfatizar dados corporativos, essa base tem menor utilidade para pesquisadores da área de contabilidade gerencial. Dados coletados por consultorias de remuneração, tal como a Willis Towers Watson, podem ser mais úteis para propósitos de pesquisa em contabilidade gerencial.

Bouwens (2006) oferece um exemplo de uso de dados de propriedade da KPMG que conduziu um levantamento sobre planos de incentivo. Com esses dados, Bouwens (2006) examina a relação entre propriedades das medidas de desempenho e efeitos de seleção e de esforço dos contratos de incentivo. Em outro exemplo, Ittner, Larcker e Pizzini (2007) utilizam dados de propriedade da Medical Group Management Association para examinar práticas de remuneração para médicos. Na amostra brasileira, não observei artigos utilizando dados de propriedade de terceiros.

Dados internos à uma empresa tem a vantagem de um maior detalhamento sobre práticas de contabilidade gerencial. Por exemplo, Bol, Keune, Matsumara e Shin (2010) coletam dados sobre definição de metas de venda em uma empresa, para examinar incentivos de supervisores na alocação dessas metas entre diferentes unidades. Em outro exemplo, Bol e Lill (2015) obtêm dados de uma cooperativa financeira para examinar determinantes e consequências do uso de informação passada para a determinação de metas futuras.

No contexto brasileiro, dois estudos usam essa abordagem. Kudlawicz e Almeida (2013) coletam dados de custos para examinar procedimentos de alocação de custos em uma empresa que comercializa planos de saúde. Souza e Borgert (2016), embora caracterizado como estudo de caso, enfatizam o uso de métodos quantitativos para analisar dados de custos relativos ao uso de equivalentes de produção em uma empresa de telecomunicações.

Em síntese, estudos de arquivo no contexto brasileiro enfatizam dados públicos, em particular, sobre remuneração, com análises em nível organizacional. Novamente, existem limitações quanto às questões de pesquisa que podem ser endereçadas com o uso de tais dados, voltadas principalmente para a análise de determinantes e efeitos dos esquemas de remuneração.

O uso de dados de propriedade, os quais podem ser obtidos em nível individual, pode ser um importante desenho alternativo para se ampliar o escopo de questões de pesquisa, seja pela obtenção de dados de terceiros, seja pela coleta de dados exclusivos de uma organização.

Tais alternativas também possuem limitações. Por exemplo, pesquisadores têm menos, ou nenhum, controle sobre procedimentos metodológicos adotados na condução de levantamentos quando esses são conduzidos por terceiros. No caso de dados obtidos de uma única firma, pode-se questionar a capacidade de generalização dos resultados da pesquisa para firmas em outros contextos que não aquele pesquisado.

3.3 Experimentos

Experimentos envolvem a manipulação de pelo menos uma variável independente e a verificação do efeito dessa variável sobre processos de julgamento e tomada de decisão (Shadish, Cook, & Campbell, 2002). Seu principal nível de análise é o indivíduo, embora também possa considerar outros níveis de análise, tal como díades ou grupos. Experimentos representam uma abordagem útil de pesquisa para examinar relações de causa e efeito, em particular, envolvendo práticas de contabilidade gerencial (Sprinkle & Williamson, 2007).

Os dois desenhos experimentais mais usados na pesquisa em contabilidade gerencial são de laboratório e de campo. Experimento de laboratório tem como principal vantagem maior controle sobre ameaças à validade interna (Sprinkle & Williamson, 2007). Tais experimentos não são necessariamente realizados em laboratório, sendo comum sua condução em salas de aula ou eletronicamente. Importante decisão nesse desenho de pesquisa é sobre quem é o participante, podendo ser estudantes de graduação, de pós-graduação, ou profissionais. Libby, Bloomfield e Nelson (2002) e Elliot; e Hodge, Kennedy e Pronk (2007) discutem esse aspecto e recomendam que essa decisão decorra do nível de sofisticação demandado pela tarefa experimental.

Church, Kuang e Kiu (no prelo), por exemplo, conduzem um experimento de laboratório com estudantes de graduação para examinar efeitos do sistema orçamentário sobre honestidade em previsões orçamentárias. Leiby (2018) conduz dois experimentos com consultores para examinar o papel desses profissionais na adoção de sistemas de controle gerencial.

No contexto brasileiro, todos experimentos são em condições de laboratório. Santos (2015) utiliza estudantes de graduação ao verificar o efeito de tipos de medida de desempenho sobre horizonte temporal. Em outro exemplo, Beuren, Beck e Popik (2015) utilizam profissionais de uma cooperativa para verificar o efeito de interesses compartilhados sobre criação de folga orçamentária.

Experimentos de campo têm como principal vantagem a condução em ambiente natural (p. ex., em uma organização), o que contribui para sua validade externa (Aguiar, 2017). A principal desvantagem é um menor controle do ambiente por parte do pesquisador, o que compromete a validade interna (Ortmann, 2005).

Casas-Arce, Lourenço e Martínez-Jerez (2017) conduzem um experimento de campo para examinar efeitos de feedback de desempenho não-financeiro sobre desempenho de profissionais de uma seguradora. Já Li e Sandino (2018) conduzem um experimento de campo em uma empresa varejista para analisar se sistemas de compartilhamento de informações relativas ao trabalho criativo dos funcionários afeta a qualidade desse trabalho, assim como, engajamento no trabalho e desempenho financeiro. No contexto brasileiro, não identifiquei artigos que empreguem uma abordagem de experimento de campo.

Em síntese, experimentos são pouco explorados no contexto brasileiro de pesquisa em contabilidade gerencial, o que sugere ampla oportunidade para pesquisadores interessados em examinar relações de causa e efeito entre práticas de contabilidade gerencial e comportamento de indivíduos. Em particular, o uso de experimentos está normalmente associado a um foco de pesquisa em processos de julgamento e tomada de decisão (Bonner, 1999). Sprinkle (2003) apresenta uma estrutura conceitual que pode ser útil como ponto de partida para pesquisadores interessados em oportunidades de pesquisa em contabilidade gerencial usando essa abordagem. Vale ainda mencionar experimentos usando abordagens neurocientíficas na pesquisa em contabilidade gerencial (p. ex., Farrel, Goh & White, 2014; Eskenazi, Hartmann & Rietdijk, 2016; Dalla Via, Perego & Van Rinsum, no prelo).

A potencial utilidade no uso de experimentos, entretanto, não significa que essa abordagem não possua limitações. Estudos experimentais tendem a ter menos potencial de generalização de seus resultados. Além disso, experimentos de laboratório são normalmente criticados em razão de sua artificialidade (Babbie, 2010). Experimentos de campo impõem o desafio de acesso a uma organização que permita a manipulação de práticas de contabilidade gerencial, ou ainda o desafio de identificar uma organização que esteja implementando paulatinamente mudanças em tais práticas. Por fim, experimentos neurocientíficos em contabilidade gerencial envolvem o uso de ferramentas específicas cujo manuseio nem sempre é de conhecimento do pesquisador da área.

3.4 Múltiplas abordagens

Enquanto os desenhos de pesquisa discutidos até aqui enfatizam um método específico, oportunidades também existem por meio do uso de múltiplos métodos de pesquisa, seja combinando múltiplas abordagens quantitativas, seja combinando abordagens qualitativas com quantitativas.

O uso de múltiplas abordagens quantitativas tem o potencial de complementariedade entre os diferentes métodos. Por exemplo, a condução de um estudo de arquivo e um experimento permite ao pesquisador tirar vantagem da capacidade de generalização do primeiro e do potencial de estabelecer relações de causa e efeito do segundo. Igualmente, o uso conjunto de abordagens qualitativas e quantitativas possibilita a obtenção de resultados ‘mais fortes’ do que quando apenas uma das duas abordagens é utilizada (Malina, Nørreklit & Selto, 2011).

Embora não sendo de contabilidade gerencial, vale mencionar o estudo de Salterio (1996) que combina experimento e estudo de arquivo para examinar o efeito de precedentes e políticas contábeis preferidas dos clientes sobre o processo de auditoria. Em contabilidade gerencial, Bol, Aguiar, Lill e Coelho (2018) combinam levantamento e dados de arquivo ao verificar incentivos de supervisores no processo de avaliação subjetiva de desempenho de subordinados com uso de mesas de calibração. Não identifiquei no contexto brasileiro examinado estudos empregando múltiplas abordagens quantitativas.

Malina e Selto (2001) oferecem um exemplo de estudo em contabilidade gerencial que combina uma abordagem qualitativa com dados de arquivo para examinar o papel do BSC como ferramenta de comunicação de estratégia e de controle gerencial. Em outro exemplo, Bhimani, Lopes e Aquino (2017) combinam uma abordagem qualitativa com dados de arquivo relativos à contratos de prestação de serviços industriais em uma siderúrgica para examinar os custos de mensuração de tais contratos.

Em outro exemplo, Long (2008) usa *grounded theory* e levantamento para examinar de que maneira gestores usam controles organizacionais para estabelecer relações de confiança e motivar a cooperação entre subordinados. No contexto brasileiro, Mucci e Frezatti (2017) combinam uma abordagem qualitativa com levantamento para examinar a percepção de gestores em relação ao processo orçamentário de uma empresa.

Portanto, o uso de múltiplas abordagens é ainda incipiente no contexto brasileiro de pesquisa em contabilidade gerencial, apesar de suas potenciais contribuições para a qualidade do estudo. Contudo, é também preciso considerar que existem limitações nesse caso. Estudos combinando múltiplos métodos quantitativos podem eventualmente ter mais dificuldade de aceitação em periódicos. Por exemplo, se um estudo emprega simultaneamente um estudo de arquivo e um experimento, é provável que o editor encaminhe o artigo para dois avaliadores, cada qual especialista em um dos dois métodos empregados. Como consequência, o especialista em experimento (estudo de arquivo) pode ser demasiadamente crítico dos resultados obtidos no estudo de arquivo (experimento). Além disso, o uso de múltiplos métodos pode resultar em evidências conflitantes (Malina, Nørreklit & Selto, 2011), o que pode levar o pesquisador a ter que escolher apenas um dos dois métodos para fins de publicação.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa brasileira em contabilidade gerencial, publicada em periódicos nacionais classificados como A2 pelo Qualis/Capes, é caracterizada por um nível de análise organizacional, com dados coletados principalmente por meio de levantamentos e estudos de caso, relativos predominantemente a tópicos de controle. Enquanto semelhanças existem entre o perfil dessa pesquisa no período entre 2013-2017 e aquele apresentado por Hesford *et al.* (2007), é possível identificar diferenças marcantes.

Em particular, experimentos como abordagem válida de pesquisa parecem ainda não fazer parte da realidade da área no Brasil, pelo menos não de modo estruturado. Tal fato representa importante oportunidade para pesquisadores interessados em examinar processos de julgamento e tomada de decisão em nível individual associados a práticas de contabilidade gerencial.

Ao considerar desenhos alternativos de pesquisa, observa-se que alguns poucos e válidos esforços vêm sendo conduzidos no Brasil no sentido de adoção de tais alternativas, em particular, no uso de levantamentos com nível de análise individual, estudos de arquivo com dados de propriedade de organizações, e também estudos incluindo abordagens qualitativas e quantitativas.

Por outro lado, estudos empregando abordagens de levantamentos diários, estudos de arquivo com dados de propriedade de terceiros, experimentos de campo e estudos incluindo múltiplas abordagens de pesquisa quantitativa ainda são ausentes na pesquisa brasileira em contabilidade gerencial. Essa ausência, uma vez mais, sugere oportunidades de pesquisa para pesquisadores interessados em empregar métodos inovativos.

Podem ser diversas as razões para o moderado emprego de desenhos alternativos de pesquisa na área e aqui não tenho o propósito de discuti-las. Entretanto, identifico pontos de atenção e desafios que parecem relevantes para uma condução apropriada desses desenhos alternativos de pesquisa em contabilidade gerencial. O propósito dessa discussão é permitir que pesquisadores possam refletir sobre o uso adequado dessas abordagens alternativas antes de empregá-las.

Pontos de atenção

Primeiro, o uso de desenhos alternativos não pressupõe um caminho diferente no processo de condução de pesquisa. Em particular, a seleção do método continua sendo direcionada pela questão de pesquisa. Tendo em vista a natureza da questão e nível de análise associado, identifica-se o desenho de pesquisa que mais bem se adequa a tal estudo. Como discutido, levantamentos em nível organizacional, com um respondente para cada uma das múltiplas organizações, podem ser a abordagem mais apropriada para responder determinadas questões de pesquisa.

Portanto, é essencial que se procure essa vinculação entre questão e método de pesquisa sob pena de utilização de um desenho alternativo para responder uma questão para a qual tal desenho não se enquadra. Com isso, reforço que o propósito aqui não é desestimular o uso de levantamentos e estudos de caso em nível organizacional, mas tão somente chamar a atenção sobre limitações no uso dessas abordagens quanto às questões de pesquisa que podem endereçar e, além disso, indicar a existência de desenhos alternativos que podem ampliar o escopo de pesquisas da área no contexto nacional.

Segundo, assim como o método tem que se adequar à questão de pesquisa, o nível de análise tem que se adequar a ambos. A definição do nível de análise também tem implicações para a escolha do respondente: estudos em nível organizacional podem requerer diferentes perfis de respondentes em relação a estudos em nível individual. Questões enfatizando aspectos estruturais dos sistemas de contabilidade gerencial, tais como mudanças nos sistemas, dificilmente são conduzidos em nível individual e podem ser apropriadamente respondidas por responsáveis pela área de controladoria. Por sua vez, questões relativas ao processo de julgamento e tomada de decisão de gestores, diante de estruturas alternativas de sistemas de contabilidade gerencial, são tipicamente investigadas em nível individual e podem requerer respondentes de outras áreas que não a de controladoria. Portanto, atenção é necessária para a coleta de dados no nível de análise apropriada, e do respondente adequado para não comprometimento da validade dos resultados obtidos.

Terceiro, o uso de desenhos de pesquisa, seja ele qual for, não ocorre ao acaso. Protocolos existem associados a cada um dos diferentes métodos, com nuances que capturam suas especificidades, sendo importante a transparência quanto ao atendimento de tais protocolos. Van der Stede *et al.* (2007) discutem aspectos que fazem parte do protocolo de pesquisa de levantamentos, tais como, taxa de resposta, análise de viés do respondente e pré-teste. Igualmente, é parte do protocolo de pesquisa em experimentos a inclusão de questões de manipulação e a verificação de que o perfil dos respondentes não difere entre condições experimentais. Estudos de arquivo envolvem um protocolo que requer a explicação de procedimentos para seleção da amostra, testes de robustez e testes de endogeneidade. O mesmo pode se dizer em relação à condução de estudos de caso e seu protocolo específico. Familiaridade, atendimento e transparência no uso de tais protocolos é essencial para a qualidade dos resultados de um estudo.

Por último, o uso de métodos quantitativos também está associado às demais escolhas no desenho de pesquisa, assim como, à natureza dos dados coletados. Levantamentos, normalmente, utilizam modelos de equações estruturais para lidar com variáveis latentes. Estudos de arquivo estão tipicamente associados ao uso de modelos de regressão em razão do maior volume de observações. Experimentos, geralmente, requerem testes de médias para verificar se variáveis de resultado diferem entre condições experimentais. A escolha entre testes paramétricos ou não-paramétricos depende do tamanho da amostra e de práticas aceitas na área em determinado momento. É preciso ainda considerar a existência de protocolos no uso de técnicas quantitativas de análise de dados, sendo importante o seu atendimento e transparência de divulgação no relatório de pesquisa. Portanto, é necessário cuidado na seleção do método quantitativo que melhor se adequa ao desenho de pesquisa e ao tipo de dados coletados, para que os resultados possam ser considerados válidos sob o ponto de vista de validade estatística.

Desafios

Primeiro, conforme mencionado nos pontos de atenção, a escolha do método é guiada pela questão de pesquisa. É importante que saibamos lidar com a tentação de escolher um método alternativo de pesquisa motivado por fatores, tais como, ‘ser o primeiro a usar tal método’ ou por modismo. Ser o primeiro a utilizar determinados desenhos de pesquisa tem vantagens em termos de ser referência para a comunidade e maior potencial de citação. As desvantagens estão associadas aos mesmos motivos, ou seja, o servir de referência e as citações relativas ao estudo podem ser negativas em razão de uso inapropriado do método, com eventuais prejuízos em termos de reputação acadêmica. Reforço assim que a motivação para a escolha do desenho seja associada ao fato de ser esse desenho o mais apropriado para endereçar determinada questão de pesquisa.

Segundo, o uso apropriado de qualquer abordagem de pesquisa requer familiaridade e treinamento. Em relação à familiaridade, cada abordagem envolve um protocolo que, quando não seguido, levanta dúvidas sobre a qualidade dos resultados obtidos. A familiaridade com determinado método de pesquisa pode ser obtida por meio de livros e artigos especializados em metodologia de pesquisa, por meio de estudos anteriores adotando o mesmo método e verificando-se os passos seguidos no uso desse método. Seguir alguns passos, mas não todos (sem justificativa plausível), pode significar que ameaças potenciais à validade do estudo não foram adequadamente tratadas.

Treinamento pode ser obtido por diferentes meios, sendo o mais comum através de programas de pós-graduação (PPGs) da área. PPGs têm papel essencial não apenas em uma formação generalista no uso de métodos de pesquisa (a qual é fundamental), mas também em uma formação específica, seja em termos de discussão de abordagens tipicamente aplicadas na pesquisa em contabilidade gerencial, seja em termos de discussão aprofundada e específica no uso de protocolos de determinado método. Eventualmente, PPGs da área podem considerar se especializar e criar reputação na condução de determinadas abordagens de pesquisa.

Também é possível que o treinamento ocorra por meio da formação de parcerias com pesquisadores mais experientes no uso de determinados métodos de pesquisa, em forma, por exemplo, de co-autorias. Por fim, participação ativa em seminários de pesquisa e outros eventos acadêmicos é outra forma de o pesquisador obter conhecimentos no uso de diferentes métodos. Esse último aspecto ressalta a importância de participação ativa de pesquisadores da área em eventos acadêmicos em que possam expor e discutir resultados de seus projetos de pesquisa.

Terceiro, a maioria dos desenhos alternativos de pesquisa implica em maior aproximação ao campo. Coletar dados de vários respondentes de múltiplas organizações requer identificação de respondentes adequados e de caminhos apropriados para contatá-los, para obtenção de comprometimento no preenchimento do formulário de pesquisa. Isso raramente ocorre sem uma aproximação das organizações. Em levantamentos de uma única empresa, estudos de arquivo de propriedade e experimentos de campo, esse desafio é ainda maior, por requerer suporte institucional para uma efetiva coleta e/ou acesso aos dados. Atender a esse desafio, entretanto, pode significar um aumento na contribuição prática dos resultados da pesquisa. Vendo-se o significativo número de estudos de caso no contexto nacional, é provável que esse desafio seja menor do que aparenta ser, podendo ser necessária apenas uma percepção de oportunidade para o uso de desenhos alternativos com o propósito de responder questões de pesquisa apropriadas e relevantes para a organização estudada.

Por último, o uso de desenhos alternativos de pesquisa podem demandar técnicas quantitativas mais específicas e/ou sofisticadas. O uso de modelagem de equações estruturais com mínimos quadrados parciais é um exemplo dessa especificidade e sofisticação em levantamentos (p. ex., Aguiar e Frezatti, 2013). O uso de regressão com dados em painel (p. ex., Gonzaga *et al.*, 2013), em particular, usando estimativas com base em mínimos quadrados generalizados factíveis (p. e.x., Aguiar e Pimentel, 2017), é um exemplo de especificidade e sofisticação para estudos de arquivo.

O uso de testes de média para análise de efeitos simples e análise de contrastes (Buckless & Ravenscroft, 1990) oferece um exemplo semelhante para experimentos. Por fim, o uso de modelos de regressão multinível (p. ex., Bol *et al.*, 2018) oferece um exemplo de especificidade e sofisticação para a análise de dados coletados em múltiplos níveis de análise. Assim, são igualmente importantes aqui familiaridade e treinamento de modo que sejam usados apropriados modelos estatísticos para determinados desenhos de pesquisa.

O propósito principal desta reflexão foi chamar a atenção para a existência de um amplo ‘cardápio’ de desenhos alternativos de pesquisa em contabilidade gerencial à disposição de pesquisadores brasileiros. De um lado, esse ‘cardápio’ oferece ao pesquisador a possibilidade de explorar questões relevantes de pesquisa referentes a práticas de contabilidade gerencial, que até então não haviam sido exploradas em razão de limitações dos desenhos predominantes de pesquisa, o que pode resultar em potenciais contribuições teóricas incrementais para a área. De outro lado, esse ‘cardápio’ permite uma oportunidade de maior aproximação ao campo de pesquisa e identificação de questões com apelo prático, com potenciais contribuições práticas que beneficiem o processo de gestão e tomada de decisão nas organizações.

Em síntese, esse ‘cardápio’ pretende chamar a atenção do pesquisador para o potencial de inovação existente na área, por meio do emprego inteligente e prudente de desenhos de pesquisa em contabilidade gerencial. Esse potencial fica evidente em eventos acadêmicos internacionais, tais como o *New Directions in Management Accounting*, que na edição de 2018 enfatiza ideias originais sobre como conduzir pesquisas envolvendo práticas inovativas em contabilidade gerencial. De modo semelhante, o *Journal of Management Accounting Research*, um dos principais periódicos internacionais da área, lançou em 2018 uma edição especial voltada para a condução rigorosa e inovativa de levantamentos. Eventos e demandas similares no contexto brasileiro seriam de grande valia para estimular nossos pesquisadores na condução de novos desenhos de pesquisa sobre temas de contabilidade gerencial.

NOTAS

1. Dentre os artigos classificados como A2 pelo Qualis/Capes no quadriênio 2013-2016, considero apenas aqueles periódicos nacionais, não temáticos. Com isso, não incluo na análise periódicos tais como ‘Cadernos de Saúde Pública’ e ‘Revista de Administração Pública’. Diante desse critério, os 13 periódicos que incluo na análise são os seguintes: i) *Advances in scientific and applied accounting (ASAA)*, ii) *Brazilian Administration Review (BAR)*, iii) *Brazilian Business Review (BBR)*, iv) *Contabilidade Vista & Revista (CVR)*, v) *Organizações & Sociedade (O&S)*, vi) *Revista de Administração Contemporânea (RAC)*, vii) *Revista de Administração de Empresas (RAE)*, viii) *Revista de Administração (RAUSP)*, ix) *Revista de Contabilidade e Organizações (RCO)*, x) *Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN)*, xi) *Revista de Contabilidade & Finanças (RCF)*, xii) *Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC)*, e xiii) *Revista Universo Contábil (RUC)*.

2. Em geral, utilizo o termo ‘contabilidade gerencial’ em referência a uma área de estudo ou de pesquisa no campo de contabilidade, tal como é normalmente referenciada tanto no contexto internacional quanto nacional. Sob essa perspectiva, sigo a classificação de Hesford *et al.* (2007) e incluo tópicos diversos, tais como, gestão de custos, orçamentos, gestão de desempenho e controle gerencial, dentre outros, como estando no âmbito da área de estudo de contabilidade gerencial. Reconheço, no entanto, que a conveniência e simplificação no uso do termo podem suscitar questionamentos diversos.

3. É notável a baixa representatividade de artigos de contabilidade gerencial publicados por periódicos que não são de contabilidade, particularmente, BAR, RAE, O&S e RAUSP. De um lado, essa baixa representatividade pode refletir tão somente uma preferência de pesquisadores da área por periódicos de contabilidade. De outro lado, pode significar uma maior dificuldade de publicação de tais artigos em periódicos que não são da área.

4. É difícil estimar o quanto o critério aqui adotado para seleção dos periódicos (A2) pode ter deflacionado a representatividade do tema de custos no âmbito da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil. Tal fato, no entanto, é possível de ter ocorrido em alguma extensão, particularmente quando se considera a longa tradição de pesquisa sobre o tema de custos no contexto brasileiro e a existência de eventos temáticos nacionais, como o Congresso Brasileiro de Custos.

5. Uma possível explicação para essa diferença é que Hesford *et al.* (2007) não inclui o tópico de remuneração em sua análise, o qual é conduzido normalmente por meio de estudos de arquivo.

REFERÊNCIAS

- Aguiar, A. B. (2017). Pesquisa experimental em contabilidade: Propósito, desenho e execução. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 224-244. DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100206>
- Aguiar, A., & Pimentel, R. (2017). Remuneração de executivos e desempenho no mercado brasileiro: Relações contemporâneas e defasadas. *Revista de Administração Contemporânea*, 21(4), 545-568. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1982-7849rac2017160228>
- Aguiar, A., & Frezatti, F. (2013). Efeito direto e interativo do período de avaliação sobre a orientação temporal dos gestores. *Revista de Administração*, 48(1), 67-79. DOI: <http://dx.doi.org/10.5700/rausp1074>
- Aguiar, A. B., Pinheiro, P. N., & Oyadomari, J. C. T. (2014). How do different performance measures affect managerial time orientation? Empirical evidence from sales managers in the oil and gas industry. *Advances in accounting*, 30(1), 143-153. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2014.03.001>
- Alawattage, C., Wickramasinghe, D., Tsamenyi, M., & Uddin, S. (2017). Doing critical management accounting research in emerging economies. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 177-188. DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100203>
- Babbie, E. (2010). *The Practice of Social Research*, 12a ed. California, Wadsworth Cengage Learning.
- Beuren, I. M., Beck, F., & Popik, F. (2015). Do shared interests affect the accuracy of budgets? *Revista de Contabilidade & Finanças*, 26(67), 11-26. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201512090>
- Beuren, I. M., & Oro, I. M. (2014). Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. *Revista de Administração Contemporânea*, 18(3), 285-310. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1982-7849rac20141394>

- Beuren, I. M., Roth, T. C., & Anzilago, M. (2017). Efeitos da aplicação do princípio da controlabilidade no desempenho gerencial mediada pelo conflito e ambiguidade de papéis. *Revista Universo Contábil*, 13(3), 6-28. DOI: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2017316>
- Bhimani, A., Lopes, A., & Aquino, A. C. B. (2017). Measurement costs and control in outsourcing relationships. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 8(3/4), 296-318. DOI: <http://dx.doi.org/10.1504/IJMFA.2016.10002756>
- Bol, J. C., & Lill, J. B. (2015). Performance target revisions in incentive contracts: Do information and trust reduce ratcheting and the ratchet effect? *The Accounting Review*, 90(5), 1755-1778. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr-51050>
- Bol, J. C., Aguiar, A. B., Lill, J. B., & Coelho, A. C. (2018). Peer-level calibration committees. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3161692>
- Bol, J. C., Keune, T. M., Matsumura, E. M., & Shin, J. Y. (2010). Supervisor discretion in target setting: An empirical investigation. *The Accounting Review*, 85(6), 1861-1886. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.6.1861>
- Bonner, S. E. (1999). Judgment and decision-making research in accounting. *Accounting Horizons*, 13(4), 385-398. DOI: <https://doi.org/10.2308/acch.1999.13.4.385>
- Buckless, F. A., & Ravenscroft, S. P. (1990). Contrast coding: A refinement of ANOVA in behavioral analysis. *The Accounting Review*, 65(4), 933-945.
- Casas-Arce, P., Lourenço, S. M., & Martínez-Jerez, F. A. (2017). The performance effect of feedback frequency and detail: Evidence from a field experiment in customer satisfaction. *Journal of Accounting Research*, 55(5), 1051-1088. DOI: <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12184>
- Catelli, A. (2001). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica—GECON*, 2 ed. São Paulo, Atlas.
- Church, B. K., Kuang, X. J., & Liu, Y. S. (no prelo). The effects of measurement basis and slack benefits on honesty in budget reporting. *Accounting, Organizations and Society*. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.05.005>
- Cravens, K. S., Oliver, E. G., Oishi, S., & Stewart, J. S. (2015). Workplace culture mediates performance appraisal effectiveness and employee outcomes: A study in a retail setting. *Journal of Management Accounting Research*, 27(2), 1-34. DOI: <https://doi.org/10.2308/jmar-51169>
- Dalla Via, N., Perego, P., & van Rinsum, M. (no prelo). How accountability type influences information search processes and decision quality. *Accounting, Organizations and Society*. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.10.001>
- Diehl, C. A., & Souza, M. A. (2009). Publicações sobre o custeio baseado em atividades (ABC) em congressos brasileiros de custos no período de 1997 a 2006. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(4), 39-57.
- Duarte, S. L., Fehr, L. C. F. A., Tavares, M., & Reis, E. A. (2013). Comportamento das variáveis dos custos de produção da cultura do café no período de formação da lavoura. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(4), 15-33.
- Elliott, W. B., Hodge, F. D., Kennedy, J. J., & Pronk, M. (2007). Are MBA students a good proxy for nonprofessional investors? *The Accounting Review*, 82(1), 139-168. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.1.139>
- Eskenazi, P. I., Hartmann, F. G., & Rietdijk, W. J. (2016). Why controllers compromise on their fiduciary duties: EEG evidence on the role of the human mirror neuron system. *Accounting, Organizations and Society*, 50, 41-50. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.02.003>
- Espejo, M. M. D. S. B., & Daciê, F. D. P. (2016). Reducing information asymmetry from the management control perspective: Discussion of practices in transparent companies. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27(72), 378-392. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201603000>
- Farrell, A. M., Goh, J. O., & White, B. J. (2014). The effect of performance-based incentive contracts on system 1 and system 2 processing in affective decision contexts: fMRI and behavioral evidence. *The Accounting Review*, 89(6), 1979-2010. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr-50852>
- Frezatti, F., Aguiar, A. B., Wanderley, C. A., & Malagueño, R. (2015). A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: Desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. *Revista Universo Contábil*, 11(1), 47-68. DOI: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2015103>

- Frezatti, F., Bido, D. S., Cruz, A. P. C., & Machado, M. J. C. (2014). O papel do Balanced Scorecard na gestão da inovação. *Revista de Administração de Empresas*, 54(4), 381-392. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-759020140404>
- Gonzaga, R. P., Yoshinaga, C. E., & Eid Jr., W. (2014). Relação entre os sistemas de incentivos oferecidos aos gestores e desempenho das empresas brasileiras. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(3), 103-118.
- Guerreiro, R., & Souza, R. P. (2015). Um estudo sobre percepções de importância de atividades do processo de gestão e barreiras à implantação do planejamento estratégico. *Revista Universo Contábil*, 11(1), 88-104. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2015105>
- Hesford, J. W., Lee, S. H. S., Van der Stede, W. A., & Young, S. M. (2006). *Management accounting: A bibliographic study*. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds), *Handbooks of management accounting research*, 1, (pp. 3-26). Amsterdam: Elsevier Ltd. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01001-7](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01001-7)
- Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Pizzini, M. (2007). Performance-based compensation in member-owned firms: An examination of medical group practices. *Journal of Accounting and Economics*, 44(3), 300-327. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.05.001>
- Jack, L. (2017). Strong structuration theory and management accounting research. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 211-223. DOI: <https://dx.doi.org/10.14392/ASAA.2017100205>
- Kudlawicz, C., & de Almeida, L. B. (2013). Análise da alocação de custos indiretos dos serviços prestados a uma organização de planos de saúde. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(20), 29-52. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2013v10n20p29>
- Leiby, J. (2018). The role of consultants and management prestige in management control system adoption. *Accounting, Organizations and Society*, 66, 1-13. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.003>
- Li, S. X., & Sandino, T. (2018). Effects of an information sharing system on employee creativity, engagement, and performance. *Journal of Accounting Research*, 56(2), 713-747. DOI: <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12202>
- Libby, R., Bloomfield, R., & Nelson, M. W. (2002). Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27(8), 775-810. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00011-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00011-3)
- Long, C. P. (2018). To control and build trust: How managers use organizational controls and trust-building activities to motivate subordinate cooperation. *Accounting, Organizations and Society*, 70, 69-97. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.05.006>
- Luft, J., & Shields, M. D. (2006). *Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research*. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds), *Handbooks of management accounting research*, 1, (pp. 27-95). Amsterdam: Elsevier Ltd. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01002-9](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01002-9)
- Magner, N., Welker, R. B., & Campbell, T. L. (1996). Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework. *Accounting and Business Research*, 27(1), 41-50.
- Mahlendorf, M. D., Kleinschmit, F., & Perego, P. (2014). Relational effects of relative performance information: The role of professional identity. *Accounting, Organizations and Society*, 39(5), 331-347. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.05.001>
- Malina, M. A., & Selto, F. H. (2001). Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the Balanced Scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13(1), 47-90. DOI: <https://doi.org/10.2308/jmar.2001.13.1.47>
- Malina, M. A., Nørreklit, H. S., & Selto, F. H. (2011). Lessons learned: advantages and disadvantages of mixed method research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(1), 59-71. DOI: <https://doi.org/10.1108/11766091111124702>
- Moers, F. (2006). Performance measure properties and delegation. *The Accounting Review*, 81(4), 897-924. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr.2006.81.4.897>
- Moers, F. (2007). *Doing archival research in management accounting*. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds), *Handbooks of management accounting research*, 1, (pp. 399-413). Amsterdam: Elsevier Ltd. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01016-9](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01016-9)

- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 283-304. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1982-7849rac2016140121>
- Mucci, D. M., & Frezatti, F. (2017). De que forma os gestores percebem as críticas ao orçamento empresarial? *Revista Universo Contábil*, 13(4), 127-154. DOI: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2017429>
- Nisiyama, E. K., Oyadomari, J. C. T., Yen-Tsang, C., & Aguiar, A. B. (2016). The use of management control systems and operations management techniques. *Brazilian Business Review*, 13(2), 56-81. DOI: <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2016.13.2.3>
- Ortmann, A. (2005). *Field experiments in economics: Some methodological caveats*. In G. W. Harrison, J. Carpenter, J. A. List (Eds.), *Field experiments in economics: Research in Experimental Economics*, v. 10, (pp.51 – 70). Bingley, Emerald Group Publishing Limited.
- Oyadomari, J. C. T., de Aguiar, A. B., Chen, Y. T., & Dultra-de-Lima, R. G. (2013). Inovação de práticas de controle gerencial e fontes de informação. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 7(19), 16-26. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v7i19.55424>
- Oyadomari, J. C. T., Silva, P. L., Mendonça Neto, O. R., & Riccio, E. L. (2014). Pesquisa intervencionista: um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira em contabilidade gerencial. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 7(2), 244-265. DOI: <http://asaaccounting.info/asaa/article/view/134/111>
- Pagliarussi, M. S., & Costa, C. (2017). Identity in family firms: A theoretical analysis of incentives and contracts. *Brazilian Administration Review*, 14(3), 1-25. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1807-7692bar2017170004>
- Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J. Y., & Podsakoff, N. P. (2003). Common method biases in behavioral research: A critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879–903. DOI: 10.1037/0021-9010.88.5.879
- Salterio, S. (1996). The effects of precedents and client position on auditors' financial accounting policy judgment. *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 467-486. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00041-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00041-0)
- Santos, A. C. D., Lavarda, C. E. F., & Marcello, I. E. (2014). The relationship between cost management knowledge and budgetary participation with managers' performance. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 16(50), 124-142. DOI: <http://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v16i50.1236>
- Santos, L. P. G. D. (2015). Comparing the use of forward-looking and contemporary performance measurement to formulate incentive contracts in the presence of the horizon problem: an experimental analysis. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(68), 195-207. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201501060>
- Shadish, W. R., Cook, T. D., & Campbell, D. T. (2002). *Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference*. California, Wadsworth Cengage Learning.
- Souza, F. R., & Borgert, A. (2016). Unidades de equivalência na prestação de serviços e o caso das telecomunicações. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(30), 92--113. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n30p92>
- Sprinkle, G. B. (2003). Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 287-318. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00058-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00058-7)
- Sprinkle, G. B., & Williamson, M. G. (2006). *Experimental research in managerial accounting*. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds), *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, (pp. 415-444). Amsterdam: Elsevier Ltd. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01017-0](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01017-0)
- Van der Stede, W. A. (2015). Management accounting: Where from, where now, where to? *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 171-176. DOI: <https://doi.org/10.2308/jmar-51059>
- Van der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609-622. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00058-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00058-6)
- Van der Stede, W., Young, S. M., & Chen, C. X. (2007). *Doing management accounting survey research*. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds), *Handbook of Management Accounting Research*, 1, (pp. 445-478). Amsterdam: Elsevier Ltd. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01018-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01018-2)

- Webb, A., Jeffrey, S. A., & Schulz, A. (2010). Factors affecting goal difficulty and performance when employees select their own performance goals: Evidence from the field. *Journal of Management Accounting Research*, 22(1), 209-232. DOI: <https://doi.org/10.2308/jmar.2010.22.1.209>
- Weißberger, B. E., & Angelkort, H. (2011). Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research*, 22(3), 160-180. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2011.03.003>
- Zonatto, V. C. D. S., & Lavarda, C. E. F. (2013). Evidências dos efeitos da participação orçamentária na assimetria de informação, estresse ocupacional e desempenho no trabalho. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 6(1), 92-111. DOI: <https://doi.org/10.14392/asaa.20136192-111>

Como citar este artigo

Aguiar, A. B. de. (2018). O pequeno mundo da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: discussão sobre desenhos alternativos de pesquisa *Revista de Contabilidade e Organizações*, 12:e151933. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2018.151933>