

Teoria Institucional: uma análise bibliométrica na pesquisa em Contabilidade

Resumo

Objetivo: Analisar como os estudos embasados pela Teoria Institucional nas pesquisas em contabilidade têm sido realizados.

Método: A busca utilizou o *Knowledge Development Process-Constructivist*, delimitada nos artigos publicados nos anos de 1993 a 2018. Foram utilizadas sete bases de dados e selecionado um Portfólio Bibliográfico com 148 artigos referentes ao tema.

Resultados: O trabalho encontrou (i) 27 estudos teóricos e 121 empíricos; (ii) a maioria dos estudos é qualitativo; (iii) técnicas mais utilizadas foram as entrevistas semiestruturadas e análise de documentos; (iv) a maioria utilizou a Nova Sociologia Institucional; (v) os autores destaques das correntes foram Burns e Scapens (2000) (OIE), Williamson (2000) (NIE) e DiMaggio e Powell (1983) (NIS); (vi) a teoria da Agência e teoria da Estruturação foram as que mais apareceram além da teoria Institucional; e (vii) as sugestões para futuros trabalhos apontam para alteração da técnica de coleta e análise utilizada na pesquisa, mudança do contexto analisado, exploração de ambientes heterogêneos, utilização de estudos longitudinais e métodos quantitativos.

Contribuições: O estudo traz contribuições ao fazer a análise de como a teoria Institucional está sendo aplicada nos estudos de diversas áreas de pesquisa em Contabilidade, identificando os principais estudos de cada corrente teórica, os métodos utilizados, sugestões dos trabalhos e apontando caminhos, assim, servindo de base teórica para futuras pesquisas empíricas nesta área.

Palavras-chave: Teoria Institucional; Pesquisa Contábil; Contabilidade Financeira; Contabilidade Gerencial; Revisão de Literatura.

Igor Pereira da Luz

Especialista em Metodologia no Ensino Superior pela Universidade Norte do Paraná e Mestrando na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** Rua Luiz Oscar de Carvalho, nº. 75, Bloco B10 Ap.34. Trindade. Florianópolis (SC). CEP: 88036-400. E-mail: i.pereiradaluz@gmail.com

Felipe Veck Lisboa

Pós-Graduação Lato Sensu em Análise Tributária na Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI) e Analista em Auditoria no Ministério Público de Santa Catarina. **Contato:** Rua Professor Clementino de Brito, nº. 405, Ap. 1402ª. Estreito. Florianópolis (SC). CEP: 88070-150. E-mail: felipeveck@gmail.com

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Doutor pela Universitat de Valencia, Espanha e Professor Adjunto na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** R. Eng. Agrônomo Andrei Cristian Ferreira, s/nº., CCN/CSE. Trindade. Florianópolis (SC). CEP: 88040-900. E-mail: eduardo.lavarda@ufsc.br

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Doutor pela Universidade de São Paulo (USP) e Professor Associado III na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** Rua Ferreira Lima, 107, Apto. 1101. Centro. Florianópolis (SC). CEP: 88015-420. E-mail: ernesto.vicente@ufsc.br

1. Introdução

A turbulência do ambiente (Vamosi, 2003), tendências econômicas, sociais, organizacionais (Scapens, 2006), harmonização de normas (Irvine, 2008) e a burocracia imposta pelos governos (Tagesson, 2007) são alguns dos fatores que levam as organizações a não se manterem estáticas e passarem por adaptações em suas rotinas e processos (Zoni, Dossi & Morelli, 2012). Esse cenário tem afetado as lógicas institucionais das organizações (Kantola & Järvinen, 2012) e como elas desenvolvem e implementam suas estratégias (Ma & Tayles, 2009), causando a institucionalização e desinstitucionalização de práticas e artefatos nas organizações (Russo, Parisi & Pereira, 2016) levando a processos de mudança em busca da sobrevivência em um ambiente de grande competitividade (Zoni *et al.*, 2012).

Os processos de mudança atraíram considerável atenção das pesquisas organizacionais, explorando as questões de resistência e as conseqüências dessas mudanças (Angonese & Lavarda, 2014; Lukka, 2007). Essas alterações são ocasionadas por diversos fatores e afetam também as práticas contábeis realizadas pelas organizações, tanto no processo de geração de informações de gestão para a tomada de decisões em busca de mais eficiência (Halbouni & Hassan, 2012) quanto na realização dos demonstrativos financeiros apresentados a investidores e governos, que são influenciados por normas e pressões externas (Irvine, 2008; Phang & Mahzan, 2017).

DiMaggio e Powell (1983) destacam que, cada vez mais, essas mudanças são direcionadas pela burocratização, em vez de serem orientadas pela busca da eficiência ou eficácia das organizações. Esse processo tem institucionalizado as práticas das organizações, tornando-as mais similares, como é o caso da harmonização dos padrões contábeis e adoção da *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (Guerreiro, Rodrigues & Craig, 2012; Irvine, 2008; Judge, Li & Pinsker, 2010; Phang & Mahzan, 2017).

Uma instituição pode se caracterizar como uma forma de pensamento que se incorpora nos hábitos e se torna parte da rotina de um grupo, nesse caso as organizações e suas práticas contábeis (Scapens, 2006). Nessa perspectiva de mudança e suas instituições, uma corrente teórica que ganhou força e está sendo bastante utilizada nos estudos é a teoria Institucional. A teoria Institucional baseia-se na premissa de que as organizações influenciam e são influenciadas pelo contexto em que estão operando. Uma perspectiva institucional pode trazer conhecimentos acerca dos efeitos que as instituições dominantes e as condições estruturais exercem sobre as ações das organizações (Mantzari, Sigalas & Hines, 2017).

A teoria Institucional tem sido amplamente utilizada na literatura gerencial, principalmente sobre novas tecnologias da Contabilidade para a gestão e sua implementação (Lukka, 2007). Além da literatura gerencial, a teoria é cada vez mais utilizada na pesquisa contábil financeira para compreender as influências nas estruturas internas das organizações (Hassan, Rankin & Lu, 2014).

Com a consolidação de várias correntes da teoria Institucional nos estudos das práticas contábeis, o desafio atual e para o futuro é usar este entendimento teoricamente explorado para melhorar as práticas na Contabilidade e fornecer informações relevantes e úteis para investidores e gestores, como principais usuários das informações contábeis (Guerreiro, Frezatti & Casado, 2006).

Diante desse contexto, origina-se a seguinte pergunta de pesquisa: **Como a literatura atual tem abordado a teoria Institucional nas pesquisas em Contabilidade?** Desse modo, o objetivo deste artigo é analisar como os estudos embasados pela teoria Institucional têm sido realizados, nas pesquisas em Contabilidade, visando à geração de conhecimento nessa área. Com o intuito de buscar as pesquisas mais recentes, a pesquisa se limitou aos últimos vinte e cinco anos.

Para buscar uma melhor compreensão da utilização dessa teoria nas práticas contábeis, faz-se importante descobrir como a teoria está sendo aplicada nos estudos. Considerando a necessidade da construção de pontes entre teorias para expandir níveis de análise (Yazdifar, Zaman, Tsamenyi & Askarany, 2008), faz-se importante também identificar quais outras teorias estão sendo aplicadas junto à teoria Institucional para a melhor compreensão e análise das práticas contábeis na realidade organizacional.

Dessa forma, este estudo almeja contribuir com a literatura, analisando como têm sido realizadas as pesquisas embasadas pela teoria Institucional, apresentando os métodos de coleta de dados, correntes teóricas utilizadas, demais teorias e sugestões de futuras pesquisas, contribuindo para a discussão da literatura de pesquisa em Contabilidade e servindo de base teórica para futuras pesquisas.

A realização do presente estudo justifica-se ainda pela sua originalidade, pois, após fazer um levantamento em bases de dados internacionais, não foram localizados artigos, publicados em periódicos científicos, os quais analisassem como a teoria Institucional é aplicada nos estudos das áreas de pesquisa em Contabilidade. O estudo ainda atende ao chamado de Cunha, Santos Beuren (2015), ampliando a pesquisa bibliométrica da teoria Institucional e Contabilidade para mais bases de dados e um maior escopo dentro dos tópicos de pesquisa em contabilidade.

2. Referencial Teórico

Esta seção apresenta o referencial teórico, que embasa este estudo referente à teoria Institucional e suas correntes teóricas.

2.1 Teoria Institucional

A teoria Institucional surgiu da crítica de autores sobre a teoria Econômica Neoclássica da Firma que considera o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões (Guerreiro *et al.*, 2006) e tem seus pressupostos fundamentados na racionalidade econômica do indivíduo e no equilíbrio de mercado (Burns & Scapens, 2000).

A teoria Econômica Neoclássica da Firma relata as mudanças causadas na Contabilidade como um produto do comportamento racional para a otimização dos lucros das organizações por meio da geração de novas informações, sendo fundamentada por modelos matemáticos que levam em consideração a total racionalidade das pessoas em suas escolhas (Guerreiro *et al.*, 2006).

A teoria Neoclássica foi uma das primeiras bases teóricas na pesquisa em Contabilidade Gerencial. Posteriormente, os pesquisadores começaram a utilizar a teoria da contingência, especialmente na pesquisa comportamental na Contabilidade. No entanto, a partir da década de 1980, pesquisadores mudaram para o campo da sociologia e da economia institucional para o estudo da Contabilidade Gerencial (Zarifah & Siti-Nabiha, 2012).

A partir da divergência dessas ideias e na mudança para um foco sociológico, começava a se desenvolver a teoria Institucional, que considera a Contabilidade uma instituição que passa por transformações vindas de pressões tanto internas quanto externas e tem como função dar sentido a um determinado grupo social.

Os estudos que tentam explorar as questões de mudanças, institucionalização e desinstitucionalização de práticas organizacionais têm explorado a teoria Institucional nas seguintes correntes teóricas: Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics - OIE*), Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics - NIE*) e Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology - NIS*) (Scapens, 2006).

A Velha Economia Institucional (OIE) parte de questionamentos referentes à teoria Econômica Neoclássica. Em vez de assumir o equilíbrio perfeito e a total racionalidade, a corrente considera a racionalidade limitada e o oportunismo das pessoas, e tenta explorar o porquê desse oportunismo, e como esse determina os tipos de comportamentos econômicos (Scapens, 2006).

A OIE permite uma visão mais próxima das organizações e se concentra nas suas pressões internas, buscando entender o que molda as práticas organizacionais (Scapens, 2006). A corrente reconhece que as pessoas operam em um ambiente social com regras e valores institucionalizados e tenta explorar as instituições que moldam os comportamentos dentro desse ambiente. O foco está no ambiente organizacional e nessa institucionalização em nível micro (Burns & Scapens, 2000; Scapens, 2006). Para isso, essas práticas são abordadas dentro das organizações por meio da institucionalização e desinstitucionalização de hábitos, rotinas e regras (Burns & Scapens, 2000).

Burns e Scapens (2000) discorrem que os hábitos são características individuais de disposição ou tendência a realizar uma ação, adquiridas anteriormente. Já as rotinas são padrões que são habitualmente adotados por um conjunto de pessoas. As regras são os procedimentos formalizados, enquanto as rotinas são os procedimentos que realmente já são utilizados. Os supracitados autores elaboraram um *framework* para estudar as mudanças na Contabilidade Gerencial.

O *framework* inicia-se com a codificação de princípios institucionais em regras e rotinas. Em seguida, os atores aderem às regras e rotinas delineadas na etapa inicial. A terceira fase ocorre com a repetição dos comportamentos, que leva a uma reprodução das rotinas. A última fase é a institucionalização das regras e rotinas, as quais foram reproduzidas por meio do comportamento dos atores individuais e, deste modo, as regras e rotinas tornam-se, simplesmente, a maneira como as coisas são. Como esse é um processo cíclico, as instituições serão então novamente codificadas nas regras e rotinas em curso, que moldarão novas regras, e assim por diante (Burns & Scapens, 2000).

As demais abordagens teóricas da teoria Institucional têm seu olhar voltado para o ambiente externo das organizações. Tanto NIE quanto NIS abordam as pressões externas, respectivamente econômicas e institucionais, sobre as organizações e suas práticas. As correntes tentam compreender a natureza dessas pressões, fazendo análises a nível macro e micro das organizações. Todavia, apesar do mesmo foco, essas duas correntes têm abordagens bem distintas (Scapens, 2006).

A Nova Economia Institucional (NIE) não quebra o raciocínio econômico, porém assume alguns elementos que tornam o modelo neoclássico da firma mais restrito. É considerada a racionalidade limitada e o oportunismo nos interesses das pessoas (Williamson, 2000). O foco está no ambiente institucional e nessa institucionalização, tanto a nível micro quanto macro, e tenta explicar o comportamento dos agentes econômicos (Scapens, 2006).

Liszbinski, Kronbauer, Macagnan e Zardin Patias (2014) explicam que a NIE foca mais nas relações econômicas no contexto das organizações e busca explicações ao problema do equilíbrio do mercado, uma vez que este possui falhas, e as organizações buscam supri-las por meio de instrumentos que as resguardem das incertezas.

A corrente utiliza o raciocínio econômico para investigar a diversidade de formas de arranjos institucionais e suas propriedades. Explora esse raciocínio para tentar explicar as ações das pessoas, a institucionalização de práticas organizacionais em ambientes diferentes e se preocupa com as estruturas utilizadas para governar transações econômicas (Scapens, 2006).

Essa institucionalização está diretamente ligada a um dos conceitos base da corrente, o Custo de Transação (Williamson, 2000). Esse foi desenvolvido por Coase (1937) e significa que toda transação econômica tem seus custos, que podem ocorrer antes ou depois dessa transação. Nesse ponto que entra a importância das instituições. As instituições são criadas para minimizar as incertezas e reduzir essa limitação da racionalidade e o oportunismo das pessoas (North & Hart, 2006; Williamson, 2000). Além disso, elas limitam as interações humanas, estruturando relações econômicas e sociais e determinando o preço desses custos de transação (North & Hart, 2006).

A Nova Sociologia Institucional, por sua vez, tem o foco no ambiente organizacional que forma estruturas e sistemas organizacionais e nas pressões por parte desse ambiente nas organizações (Scapens, 2006). A corrente busca explorar por que organizações em situações similares se tornam semelhantes, por meio de contextos e procedimentos socialmente institucionalizados (Meyer & Rowan, 1977).

Outro ponto abordado pela corrente é a questão da legitimação perante o ambiente, que estaria ligada à aceitação desses procedimentos socialmente institucionalizados. As organizações buscam essa legitimação pelas facilidades que ela poderia trazer na obtenção de recursos e sobrevivência em seus ambientes (Meyer & Rowan, 1977).

DiMaggio e Powell (1983) explicam que as organizações tendem a adotar as mesmas práticas e estruturas de outras organizações que estão em contexto similares, em resposta às pressões institucionais exercidas sobre a organização. Esse processo de homogeneização das organizações é nomeado de isomorfismo e tem sido utilizado em vários estudos (Hassan, Rankin & Lu, 2014; Nurunnabi, 2015) para investigar as questões das mudanças das organizações. DiMaggio e Powell (1983) classificam o isomorfismo em três tipos: isomorfismo coercivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo.

O isomorfismo coercitivo é resultante das pressões formais e informais exercidas sobre uma organização por *stakeholders*, das quais ela seja dependente. As fontes para coerção incluem as regulamentações governamentais e as pressões sociais, culturais e políticas exercidas sobre uma organização (DiMaggio & Powell, 1983).

O segundo processo de isomorfismo é o mimético. Devido às incertezas do ambiente organizacional, as organizações tendem a copiar as práticas de outras organizações. Quando as tecnologias utilizadas estão defasadas, quando os objetivos são ambíguos, ou quando ambiente cria uma incerteza, organizações podem se modelar às outras organizações (DiMaggio & Powell, 1983).

O último isomorfismo é o normativo, o qual decorre da profissionalização dos agentes da organização. A profissionalização é definida como a busca coletiva dos membros para definir as condições e os métodos de seu trabalho; controlar “a produção de produtores”; e estabelecer uma base cognitiva e legitimação para sua autonomia ocupacional (DiMaggio & Powell, 1983).

Na literatura foram encontrados alguns estudos que fazem a análise bibliométrica dos artigos científicos e utilizam a teoria Institucional na pesquisa em Contabilidade. Cunha, Santos e Beuren (2015) analisaram os artigos que relacionam a Teoria Institucional com a Contabilidade Gerencial e descobriram que as publicações não ultrapassam dois artigos por ano. Os periódicos *Management Accounting Research e Accounting Organizations and Society* foram os que tiveram o maior número de publicações e a maioria dos artigos utiliza a Nova Sociologia Institucional.

Vailatti, Rosa e Vicente (2017) analisaram as abordagens e metodologias utilizadas em pesquisas que utilizaram a teoria Institucional para avaliar aspectos das práticas de Contabilidade Gerencial, no período de 2006 a 2015, tendo a abordagem da Nova Sociologia Institucional como a que mais apareceu nos estudos. Porém, esses trabalhos se limitaram a estudos de Contabilidade Gerencial e não foi encontrado em nossa pesquisa nenhum trabalho que faça uma revisão de toda a pesquisa em Contabilidade ligada à teoria Institucional.

3. Procedimentos Metodológicos

Esta seção apresenta o enquadramento metodológico da pesquisa, o instrumento de intervenção selecionado e os procedimentos de coleta e análise dos dados.

3.1 Enquadramento Metodológico

Este estudo caracteriza-se como descritivo (Richardson, 1999), quanto aos procedimentos técnicos como pesquisa bibliométrica (Chueke & Amatucci, 2015) e com abordagem do problema quantitativa (Richardson, 1999). O instrumento de coleta de dados selecionado foi o processo estruturado de revisão bibliográfica *Development Process-Constructivist (ProKnow-C)*, detalhado no item 3.2.

3.2 Knowledge Development Process-Constructivist (ProKnow-C)

Visando atender ao objetivo da pesquisa, foi selecionado o instrumento *ProKnow-C*, cujo objetivo é construir conhecimento sobre um determinado tema segundo uma visão construtivista. Outros objetivos do instrumento são identificar um Portfólio Bibliográfico (PB) relevante sobre um determinado tema, realizar uma análise crítica e identificar lacunas na literatura do tema (Ensslin, Ensslin & Pinto, 2013).

O *Proknow-C* consiste em quatro etapas: seleção do Portfólio Bibliográfico, análise bibliométrica, análise sistêmica e apontamento de desafios para futuras pesquisas. Nessa pesquisa serão operacionalizadas as duas primeiras etapas. A primeira etapa do Proknow-C, a seleção do portfólio, objetiva definir o PB, com os artigos considerados relevantes na área de pesquisa e que estão alinhados à percepção do pesquisador, conforme delimitações previamente definidas (Ensslin, Ensslin & Pacheco, 2012).

A outra etapa que será operacionalizada neste estudo, a análise Bibliométrica, consiste na quantificação das informações e apresentar as características das publicações (Ensslin, Ensslin & Pinto, 2013). Nesta etapa foram consideradas as seguintes variáveis: (i) o tipo da pesquisa: se é teórica ou empírica; (ii) a abordagem da pesquisa (qualitativa ou quantitativa); (iii) as técnicas empregadas nas pesquisas; (iv) a corrente teórica da teoria Institucional utilizada como base no estudo: Velha Economia Institucional (OIE), a Nova Economia Institucional (NIE) ou a Nova Sociologia Institucional (NIS); (v) os principais autores citados, de acordo com as correntes teórica; (vi) as demais teorias utilizadas para embasar os artigos; e (vii) as sugestões de futuras pesquisas apontadas pelos estudos.

3.3 Procedimentos de Coleta de Dados

Para o procedimento de coleta de dados, foi selecionado um Portfólio Bibliográfico (PB) operacionalizando a primeira etapa do *ProKnow-C*. O tema foi dividido em dois eixos de pesquisa e selecionadas as palavras-chave que os representassem. O comando de busca foi escolhido na língua inglesa por sua maior quantidade de resultados em relação aos demais idiomas, sendo também o idioma dos melhores periódicos em nível mundial e foi utilizado em sete bases de dados.

Com o intuito de buscar na literatura os artigos mais recentes referentes ao tema proposto, foi delimitada a busca nas publicações dos últimos vinte e cinco anos, de 1993 a 2018. Os artigos que apareceram foram filtrados de acordo com o seu alinhamento na seguinte sequência: alinhamento do título, alinhamento do resumo, disponibilidade do artigo e alinhamento integral do artigo. A Figura 1 apresenta o processo de busca e filtragem do PB.

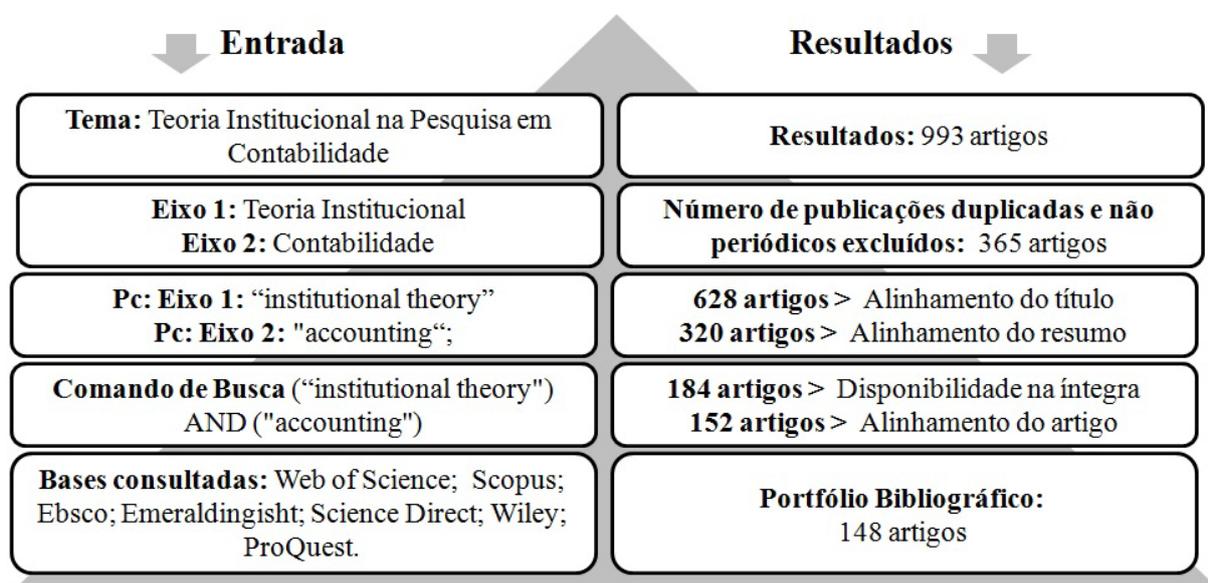


Figura 1. Processo de Coleta de dados

A coleta de dados ocorreu no dia 25 de abril de 2018. O PB sobre o fragmento da literatura referente ao tema teoria Institucional na pesquisa em contabilidade selecionado foi composto por 148 artigos.

3.4 Procedimentos para Análise de Dados

Após definido o Portfólio Bibliográfico (PB) sobre o tema “Teoria Institucional” na pesquisa em Contabilidade, composto por 148 artigos, identificados na primeira etapa do *ProKnow-C*, será realizada a segunda etapa, a análise bibliométrica dos artigos.

O objetivo da análise bibliométrica é gerar conhecimento sobre pontos relevantes do tema em estudo e, para isso, são selecionadas algumas características a serem investigadas, por meio da identificação de sua ocorrência e, posteriormente, por meio da busca de informações adicionais para subsidiar as argumentações do pesquisador.

Para a realização das análises, o PB foi separado em áreas e subáreas de pesquisa, para facilitar a análise de acordo com temas comuns. A primeira área identificada foi a de Contabilidade Financeira; foram classificadas nelas os artigos com os temas: reforma Contábil, Governança, Implementação das IFRS, Divulgação de Relatórios, Contabilidade Pública, Sustentabilidade e Auditoria. A segunda área de pesquisa é a de Contabilidade Gerencial, composta pelos artigos que tratam de Sistemas de Avaliação de Desempenho, Práticas Orçamentárias, Sistemas de Controle Gerencial, Sistemas de Custeio, Práticas de Contabilidade Gerencial e Contabilidade Ambiental. Os demais artigos por se abordarem temas gerais como a profissão contábil, educação contábil e práticas na pesquisa contábil, foram classificadas como pesquisa em contabilidade.

Após a separação dos artigos, de acordo com seus temas de pesquisa, os estudos foram analisados de acordo com suas áreas. A primeira análise foi à separação dos artigos em teóricos, em que é discutida, comprovada ou revisada a teoria, e empíricos que buscam alguma comprovação ou negação prática dentro do estudo. Em relação aos artigos teóricos, foram identificados dois métodos de pesquisa, o ensaio teórico e a revisão de literatura, em que foi feita a análise de artigos científicos sobre o tema. Quanto aos artigos de revisão de literatura, foram buscadas as variáveis analisadas nesses estudos para o conhecimento do que já foi pesquisado e base para a realização das análises dessa pesquisa.

Na análise dos artigos empíricos, foi utilizado o mesmo método utilizado por Helden, Johnsen e Vakkuri (2008). Para a identificação dos métodos de pesquisa utilizados, foram classificadas como quantitativos os estudos que buscam explicação de alguma variável em uma população por meio do estudo de uma amostra, e como qualitativos os estudos que se aprofundam em um determinado caso.

Posteriormente, como um dos quesitos para o artigo ser considerado alinhado era que a teoria de base fosse a teoria Institucional, foram buscados nos artigos qual corrente teórica dessa teoria foi utilizada, sendo dividida em Velha Economia Institucional (OIE), Nova Economia Institucional (NIE) e Nova Sociologia Institucional (NIS), após a identificação da corrente teórica, foi buscado nos artigos qual modelo e quais os autores referências apresentados nos estudos, buscando os autores destaques da teoria.

Em seguida, foram buscadas nos artigos as demais teorias de base apresentadas nos artigos com o intuito de identificar quais são as teorias que estão sendo aproximadas da teoria Institucional para a realização e análise dos estudos.

Por fim, foram analisadas nos artigos as sugestões de pesquisa apresentadas após a realização dos estudos, para identificar o que têm sido apontados como possíveis lacunas nos estudos e na teoria, para apontar possíveis caminhos de futuros estudos.

4. Resultados

Esta seção apresenta os resultados da pesquisa em termos da análise bibliométrica das variáveis divididas pelos estudos de Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial e Pesquisa em Contabilidade e, posteriormente, são apresentadas as discussões dos resultados.

4.1 Análise Bibliométrica: artigos de contabilidade financeira

Primeiramente, foram analisados os artigos sobre Contabilidade Financeira e teoria Institucional, e os resultados aparecem na Figura 2.



Figura 2. Resultados da análise - artigos de Contabilidade Financeira

O portfólio de artigos que abordam a Contabilidade Financeira é composto por 74 artigos, os quais foram divididos em artigos teóricos e empíricos, sendo 64 estudos empíricos e 10 artigos teóricos.

Os trabalhos com abordagem teórica abordam assuntos como Governança Corporativa, convergência a IFRS, sustentabilidade e divulgação de relatórios. Os artigos teóricos empregaram dois métodos de pesquisa: o ensaio teórico, como o utilizado no trabalho de Ball e Craig (2010), e a análise de conteúdo (análise de artigos e análise de documentos) os quais se destacam o estudo de Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2008) que apresenta teorias que podem ser úteis na pesquisa sobre Governança Corporativa. Neste trabalho, além da teoria Institucional são abordadas a teoria da Agência (*Agency Theory*) teoria da Dependência de Recursos (*Resource Dependence Theory*) e teoria da Hegemonia Gerencial (*Managerial Hegemony Theory*).

Os artigos empíricos foram separados de acordo com a abordagem e a análise de suas variáveis. A maioria dos estudos é qualitativa e emprega como ferramenta para coleta dos dados, principalmente, as entrevistas semiestruturadas e a análise de documentos para explorar temas de auditoria, convergência às normas internacionais de contabilidade (IFRS), mudanças das práticas contábeis em países, contabilidade pública e sustentabilidade. Destes artigos, destacam-se os estudos de Touron (2005), que, a partir da teoria Institucional, estuda o porquê de as empresas da França aderirem ao US GAAP (Padrões Contábeis Norte-Americanos) e o trabalho de Albu, Albu, Bunea, Calu e Girbina (2011), o qual, à luz da teoria Institucional, aborda a implementação das IFRS na Romênia.

Já os estudos empíricos quantitativos utilizaram métodos estatísticos, a partir de dados obtidos em questionários, base de dados e documentos oficiais. O artigo de Judge, Li e Pinsker (2010), o qual objetivou compreender o motivo de alguns países adotarem rapidamente os padrões IFRS, enquanto outros demoram ou ainda não adotaram, utilizam técnicas de regressão estatística para avaliar o efeito das três pressões isomórficas, na adoção das IFRS, a partir de diversas bases de dados.

Verificou-se, também, qual a corrente teórica da teoria Institucional foi utilizada como arcabouço teórico para os estudos. A Velha Economia Institucional (OIE) foi aplicada em apenas dois estudos (Alsharari & Abougamos, 2017; Jones, Baskerville, Sriram & Ramesh, 2017). Destaca-se que os dois artigos são recentes e utilizaram os conceitos estudados por Burns e Scapens (2000).

Irvine (2011), além dos conceitos da OIE, de Burns e Scapens (2000), utiliza a NIS para examinar o processo de mudança em uma organização australiana sem fins lucrativos para a contabilidade pelo regime de competência. A decisão pela mudança foi tomada por pressões institucionais, porém o novo sistema não foi institucionalizado.

Com a relação à Nova Economia Institucional (NIE), verificou-se que esta foi utilizada apenas no artigo de Liszbinski *et al.* (2014), o qual utilizou as teorias propostas por North (1995) e Williamson (2000) como base teórica. Este artigo buscou relacionar como os regramentos adotados pelas empresas são impactados pelas mudanças das práticas contábeis, que neste estudo foi o reconhecimento dos ativos intangíveis. Como explicado pelos autores do artigo a utilização da teoria Institucional é relevante, especialmente, pela possibilidade de comparar as modificações que ocorreram na instituição, a uma nova estrutura formal de regramento que ampara os novos procedimentos contábeis.

A maioria dos artigos de Contabilidade Financeira utilizou a Nova Sociologia Institucional (NIS), ao utilizar a abordagem do isomorfismo institucional e pressões coercitiva, normativa e mimética, relacionadas a questões de Contabilidade. Os estudos de DiMaggio e Powell (1983), Covaleski, Dirsmith e Michelman (1993) e Scott (2001) foram os autores mais referenciados nestes trabalhos. Como exemplo, o trabalho de Irvine (2008), que aplicou a NIS nos Emirados Árabes, para verificar quais as pressões (coercitiva, mimética ou normativa) contribuíram para a adesão às normas internacionais de contabilidade no país.

Foram buscadas nos artigos outras teorias aplicadas em conjunto com a teoria Institucional. A teoria da Agência foi a mais utilizada nos estudos do PB, sendo aplicada em seis estudos. Além desta, a teoria da Dependência baseada em Recursos, de Pfeffer e Salancik (1978) foi abordada em três trabalhos; a teoria da Estruturação, de Giddens (1984) e a teoria da Contabilidade Positiva, de Watts & Zimmerman (1978, 1979, 1986), foram empregadas em dois artigos.

Finalmente, foram buscadas as sugestões para futuros trabalhos que foram apresentados nas pesquisas em Contabilidade Financeira. Constatou-se que as sugestões são bastante heterogêneas, e as mais comuns concentram-se na alteração da técnica utilizada na pesquisa, mudança do contexto analisado e utilização de estudos longitudinais. Visto que a maioria dos trabalhos se baseiam na Nova Sociologia Institucional, principalmente no isomorfismo coercitivo, pesquisa poderiam focar como os fatores isomórficos influenciam a adoção as IFRS, governança corporativa a relatórios de auditoria.

Guerreiro *et al.* (2012), os quais realizaram o estudo em Portugal, visando também esses fatores sugerem como futuras perguntas de pesquisa: em que medida as forças coercivas e miméticas podem superar a resistência normativa na adoção das IFRS, em outros países? Em que ponto o comportamento coercivo e mimético se torna um comportamento normativo? Já Pilcher (2011), que estudou o impacto das IFRS no governo local no âmbito da Nova Gestão Pública, sugere que futuras pesquisas realizem um estudo longitudinal para determinar os problemas experimentados pelo governo no processo isomórfico de convergência.

Os estudos podem buscar também como os governos respondem às pressões isomórficas de padrões contábeis geralmente aceitos, utilizando o modelo conceitual de Oliver elaborado a partir da teoria da Dependência baseada em Recursos, como sugere Carpenter e Feroz (2011). Para que, deste modo, seja possível entender a evolução do processo de convergência e como a mudança dos valores coercitivos, miméticos e normativos ocorre em outros contextos.

4.2 Análise Bibliométrica: artigos de contabilidade gerencial

Em seguida, foram analisados os artigos cujo tema era relacionado à Contabilidade Gerencial, que apresentaram o seguinte resultado:

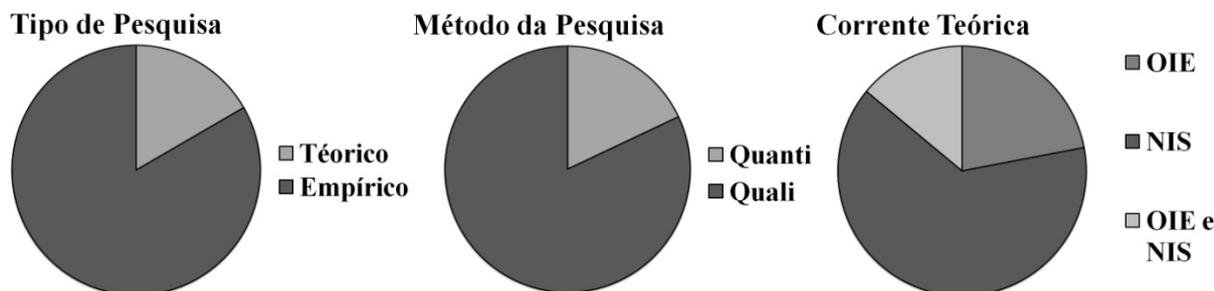


Figura 3. Resultados da análise bibliométrica – artigos de Contabilidade Gerencial

Tal como foi realizada nos artigos de Contabilidade Financeira, os artigos de Contabilidade Gerencial foram divididos entre artigos teóricos e empíricos. Foram encontrados 60 artigos que utilizam a teoria Institucional e estão ligados a temas de Contabilidade Gerencial, dentre esses 10 foram artigos teóricos e 50 empíricos.

Os estudos teóricos trouxeram dois métodos de pesquisa. O primeiro método utilizado foi o ensaio teórico, que apareceu apenas no artigo de Guerreiro *et al.* (2006), que, além da teoria Institucional, se baseou na teoria da Personalidade e abordagem da cultura organizacional para investigar porque as organizações não utilizam na prática os modelos desenvolvidos na teoria.

O segundo método de pesquisa encontrado foi a revisão da literatura, fazendo a análise do perfil de artigos científicos publicados em periódicos que relacionam temas, como Sistemas de Avaliação de Desempenho, Orçamento e estudos sobre temas gerais da Contabilidade Gerencial, analisando variáveis como autores, periódicos (Cunha *et al.*, 2015), métodos de pesquisa utilizados (Helden *et al.*, 2008), teoria de base dos estudos (Helden *et al.*, 2008; Cunha *et al.*, 2015), e identificando teorias, entre elas a teoria Institucional (Baxter & Chua, 2003).

Destaca-se, por fim, entre os estudos teóricos, o artigo de Alsharari, Dixon e Youssef (2015), que utiliza a Velha Economia Institucional e a Nova Sociologia Institucional, além da Estrutura de Mobilização de Poder e Política, de Hardy (1996), para criar um *framework* para explicar os processos de mudança contábil da administração em várias organizações. E o estudo de Scapens (2006) que analisa as mudanças que ocorreram na pesquisa contábil de gestão nos últimos 35 anos, com o apoio da teoria Institucional, além de fazer uma revisão bem detalhada de toda a teoria.

Quanto aos estudos empíricos, foram apresentados artigos que tratavam da mudança em sistemas de avaliação de desempenho, sistemas de controle gerencial, práticas orçamentárias, sistemas de custo, práticas de contabilidade gerencial e práticas ambientais.

A primeira característica buscada foi o método utilizado na pesquisa. A maioria dos estudos foi abordada por meio de uma análise qualitativa, sendo 41 artigos, entre esses apresentam estudos de casos, estudos de casos múltiplos, estudos de casos longitudinais e pesquisas etnográficas, a título de exemplo o artigo de Van der Steen (2011), que investiga e procura fornecer uma compreensão sobre a dinâmica no surgimento e mudança de rotinas contábeis de gerenciamento, com um estudo durante o período de quatro anos.

Outro método empírico que apareceu em dois estudos foi o estudo de caso histórico que utiliza da análise de documentos para explorar determinadas práticas em um determinado período de tempo, como o caso do estudo de Noguchi e Boyns (2012), que examina o papel do estado japonês no desenvolvimento de orçamentos dentro de “empresas especiais” no setor de Transporte entre 1928 e 1945.

Esses estudos variam entre as seguintes técnicas de coleta de dados: entrevistas abertas, observação direta, observação participante, análise de documentos e entrevistas semiestruturadas, sendo essas duas últimas as mais utilizadas. Os outros nove artigos fazem abordagens quantitativas de suas variáveis, sendo oito deles realizados por questionários. A exceção é o artigo de Blaskovich e Mintchik (2011), que realiza um experimento para investigar as influências internas e externas nas recomendações de os executivos de contabilidade terceirizarem a infraestrutura de TI.

Em seguida, foi verificada, nessa seção de artigos, qual corrente teórica da teoria Institucional foi utilizada como base dentro dos estudos. Onze artigos utilizaram a Velha Economia Institucional (OIE) e, entre esses estudos, o trabalho mais utilizado foi o de Burns e Scapens (2000). Destaca-se que nenhum artigo da linha de Contabilidade Gerencial utilizou a Nova Economia Institucional (NIE). A maioria dos artigos novamente utilizou os conceitos da Nova Sociologia Institucional (NIS), tendo a maioria deles utilizados como base os estudos de DiMaggio e Powell (1983), Covaleski, Dirsmith e Michelman (1993) e Scott (2001).

Ademais, sete dos estudos utilizaram ao mesmo tempo a corrente NIS e OIE, todos eles qualitativos, como, por exemplo, o artigo de Ma e Tayles (2009), que investiga os fatores de mudança nos sistemas de controle gerenciais para torná-los mais estratégicos. O estudo de Yazdifar *et al.* (2008), assim como o estudo de Alsharari *et al.* (2015), utiliza além das duas correntes a Estrutura de mobilização de poder e política (Hardy, 1996), nesse caso para investigar a mudança na Contabilidade Gerencial imposta de uma subsidiária, imposta por sua matriz.

Na próxima análise, foram buscadas as demais teorias que apareceram na construção e análise dos estudos, além da teoria Institucional. Além da já citada Estrutura de Mobilização de Poder e Política de Hardy (1996), as teorias que mais apareceram nos estudos foram a teoria da Estruturação de Giddens (1984), com três aparições; e a teoria da Contingência com duas. Outras teorias que apareceram na área de estudos de contabilidade gerencial são a teoria da Legitimidade, de Dowling e Pfeffer (1975), e teoria da Dependência, baseada em Recursos de Pfeffer e Salancik (1978).

Por fim, foram buscadas nos artigos as sugestões de futuras pesquisas visando à teoria Institucional ligada à Contabilidade Gerencial. Com uma quantidade considerável de estudos nas mudanças das práticas de Contabilidade Gerencial, algumas questões ainda precisam ser mais exploradas como estudos que relacionem os diferentes conceitos de rotina (Van der Steen, 2011), e avaliar a resistência que está presente no processo de implementação ou mudança dos artefatos (Angonese & Lavarda, 2014).

Os estudos têm buscado e sugerido para novos estudos, também, a exploração de ambientes heterogêneos para buscar novas descobertas como setores terceirizados (Nicholson & Aman, 2012), subsidiárias (Yazdifar *et al.*, 2008) e, ambientes de economias emergentes (Cohen *et al.*, 2008). Ao contrário dos estudos em Contabilidade Financeira, os estudos em Contabilidade Gerencial têm um foco maior no isomorfismo mimético. A partir desses estudos, surgem alguns problemas de pesquisa: como o isomorfismo afeta os sistemas de controles gerenciais nas organizações? Como o isomorfismo mimético afeta as configurações organizacionais? Quais os motivos que levam as organizações a adoção de sistemas de controles gerenciais? Como no estudo de Chen, Duh, Chan e Xiao (2011).

A grande maioria dos trabalhos ainda aponta para a necessidade de realizar o mesmo estudo em diferentes contextos e localizações para dar robustez aos resultados encontrados ou aplicar métodos quantitativos para possíveis generalizações desses resultados.

4.3 Análise Bibliométrica: artigos de pesquisa em Contabilidade

Foram considerados os artigos em pesquisa em Contabilidade, os demais artigos que trataram dos temas caminhos da pesquisa em Contabilidade e Ensino Contábil, sendo encontrados nessa área apenas 14 artigos, que foram do mesmo modo separados em teórico e empírico, sendo classificados sete em cada classe.

Quanto aos estudos teóricos, todos abordam sobre questões da pesquisa em Contabilidade, e trazem a teoria Institucional para a análise das mudanças e como solução para futuros casos, como o estudo de da Silva, Martins e Lemes (2016), que busca criar um framework sobre uma possível teoria para as escolhas contábeis, utilizando, além da teoria Institucional, a teoria Contratual da Firma e a teoria Positiva da Contabilidade. Outras teorias utilizadas nos estudos teóricos são a teoria da Estruturação, de Giddens (1984), e a teoria Crítica.

Os artigos empíricos também são bem homogêneos, sendo todos eles abordados de uma forma qualitativa e realizando estudos de caso. As técnicas para a coletas de dados foram entrevistas semiestruturadas e análise de documentos, e todos eles tratam de ensino em Contabilidade. Como exemplo, citamos o trabalho Dumitru, Stanciu, Dumitru e Feleaga (2014), que analisa as mudanças no currículo de uma faculdade de Contabilidade e Sistemas de Informação Gerenciais na Romênia. Todos os artigos são baseados pela Nova Sociologia Institucional, tendo como destaque nesses artigos novamente o trabalho de DiMaggio e Powell (1983) - e nenhum desses trabalhos fazem referências a outras teorias.

Nas sugestões de futuras pesquisas, com o tema de pesquisa em Contabilidade, foram encontrados apenas o pedido de estudo empíricos para reforçar os resultados apresentados nos artigos teóricos (Silva *et al.*, 2016) e a chamada para futuras pesquisas utilizando a teoria Institucional na análise de mudança no currículo dos cursos em Contabilidade (Dumitru *et al.*, 2014).

4.4 Discussão dos Resultados

A partir dos respectivos resultados classificados em Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial e Pesquisa em Contabilidade, o estudo apresenta as discussões desses resultados apontando possíveis caminhos para novos estudos.

Os principais temas relacionados à Contabilidade Financeira são: auditoria, reforma contábil e adoção das IFRS, são provenientes de pressões externas que os meios exercem sobre as organizações. Nesse contexto, justifica-se a utilização da maioria dos estudos pela Nova Sociologia Institucional, tentando compreender quais são as pressões institucionais que influenciam essas áreas e como elas afetam a organização.

O tópico que mais se destaca é a adoção as IFRS. Os estudos têm explorado o isomorfismo proveniente de sua adoção, apresentando resultados em múltiplos contextos, como nos países latinos (Carneiro, Rodrigues & Craig, 2017), Portugal (Guerreiro *et al.*, 2012), Romênia (Albu *et al.*, 2011), Malásia (Phang & Mahzan, 2017), Iraque (Hassan, *et al.*, 2014), Austrália (Pilcher *et al.* 2011).

Os estudos constataram que o incentivo inicial da adoção é o isomorfismo coercitivo, porém o processo é melhor institucionalizado quando acompanhado pelo isomorfismo mimético de parceiros comerciais; e o isomorfismo normativo de profissionais preparados para a adoção (Albu *et al.*, 2011; Carneiro *et al.*, 2017; Hassan, *et al.*, 2014).

Um caminho para as pesquisas é, além das questões isomórficas, se aprofundar nos fatores de resistência, testando em diferentes contextos culturais (Nurunnabi, 2015) e buscando auxiliar o processo de adoção. A ideia também pode ser utilizada em outras reformas contábeis, padronização de auditorias e contabilidade no setor público.

Na Contabilidade Gerencial, mesmo os principais temas estando ligados às questões internas das organizações como sistemas de controle, orçamento e avaliação de desempenho, a maioria dos estudos visam aos fatores externos que levam a mudanças nas práticas da organização, investigando também a questão do isomorfismo e a sua causalidade. Esses resultados confirmam os estudos anteriores (Cunha *et al.*, 2015; Vailatti *et al.*, 2017) com a utilização da NIS na maioria dos estudos ligados à Contabilidade Gerencial.

Os estudos têm explorado as mudanças dos múltiplos sistemas de controle gerencial (Granlund, 2001), visando aos isomorfismos que afetam esse sistema (Chen, Duh, Chan & Xiao, 2011), como os tornar mais estratégicos (Ma & Tayles, 2009) e o porquê de os modelos desenvolvidos na teoria não serem utilizados na prática (Guerreiro *et al.*, 2006).

Nesse contexto, é preciso aprofundar os estudos de como o isomorfismo afeta a institucionalização (Chen *et al.*, 2011) e quais lógicas institucionais podem auxiliar no processo (Kantola & Järvinen, 2012), verificando novamente contextos diferentes para uma robustez dos resultados. Outra possibilidade é dar continuidade aos estudos que tratam dos fatores internos e externos que afetam as mudanças nos sistemas (Zoni *et al.*, 2011), unindo pressupostos da OIE e NIS, assim como o trabalho de Yazdifar *et al.* (2008).

No ensino da Contabilidade, o foco também tem sido nas pressões externas. Destaca-se, porém, que essa é uma área pouco explorada. Para todos esses temas, as proposições de DiMaggio e Powell (1983) tem se mostrado uma importante ferramenta com o intuito de explorar e entender a pressão externa e os mecanismos isomórficos que levam a mudanças e novas instituições. Entretanto, percebe-se que, apesar do desenvolvimento da literatura da teoria Institucional na pesquisa em Contabilidade, ainda há muito a ser explorado.

Primeiramente, faltam estudos quantitativos na área que possam reforçar os achados encontrados a partir do aprofundamento dos contextos estudados. Um passo seria a exploração dos conceitos por meio de análises estatísticas buscando a relação das variáveis estudadas em uma população e uma melhor compreensão dos fenômenos institucionais. Outra possibilidade é a realização de mais estudos em contextos heterogêneos, focando os mesmos pressupostos, realizando uma linha de pesquisa que possa reforçar as conclusões.

A aproximação da teoria Institucional com outras teorias também é um bom caminho a ser seguido. A teoria da Agência somada à teoria Institucional pode auxiliar nas pesquisas em auditoria e governança, para melhorar a compreensão sobre a qualidade dos relatórios apresentados (Cohen *et al.*, 2008). A teoria da Estruturação pode ser utilizada na compreensão da interligação entre os fatores humanos e institucionais nos processos de mudança dos sistemas contábeis (Granlund, 2001). A teoria da Dependência de Recursos pode contribuir no entendimento de quais são as respostas estratégicas dos envolvidos nas pressões institucionais (Abernethy & Chua, 1996).

Nesse contexto, a realização de ensaios teóricos aproximando a teoria Institucional dessas outras teorias pode contribuir para o melhor entendimento dos contextos estudados, porém é importante uma sequência de estudos que possam comprovar esses pressupostos e reforçar a teoria, como a série de estudos baseados na Velha Economia Institucional, Nova Sociologia Institucional e Estrutura de mobilização de poder e política de Alsharari *et al.* (2015), Alsharari e Abougamos (2017) e Alsharari e Youssef (2017).

Essas são algumas alternativas que podem auxiliar no desenvolvimento da teoria Institucional na pesquisa em contabilidade, reforçando o entendimento teoricamente explorado e com o objetivo de melhorar as práticas na Contabilidade, atendendo ao chamado de Scapens (2006) e Guerreiro . (2006).

5. Conclusões

O presente estudo teve por objetivo analisar como os estudos embasados pela teoria Institucional nas pesquisas em Contabilidade têm sido realizados, visando à geração de conhecimento nessa área. O objetivo foi alcançado com a utilização do instrumento *ProKnow-C* para a seleção de um Portfólio Bibliográfico de publicações científicas referentes ao tema proposto, sendo aplicada a análise bibliométrica que gerou os resultados da pesquisa.

Primeiro, foi realizada a análise bibliométrica dos artigos de Contabilidade Financeira que encontrou 74 artigos alinhados com a linha de pesquisa proposta no estudo. Destes, dez artigos são teóricos e realizaram principalmente ensaios teóricos. Entre os artigos empíricos, os que utilizaram uma abordagem qualitativa empregaram como principais ferramentas para a coleta dos dados entrevistas semiestruturadas e a análise de documentos. Os artigos quantitativos, por sua vez, utilizaram questionários, base de dados e documentos oficiais.

Com relação à corrente teórica da teoria Institucional, constatou-se que a maioria dos trabalhos utiliza a Nova Sociologia Institucional (NIS), a partir, principalmente, dos estudos de DiMaggio e Powell (1983), Covaleski, Dirsmith e Michelman (1993) e Scott (2001). A Velha Economia Institucional (OIE) foi utilizada em três artigos, baseada no artigo de Burns e Scapens (2000). Já a Nova Economia Institucional (NIE) foi utilizada em apenas um artigo e utilizou os estudos de North e Hart (2006) e Williamson (2000) como base teórica. Por fim, na verificação de quais outras teorias foram abordadas em conjunto com a teoria Institucional, constatou-se que a teoria da Agência foi a mais utilizada nos artigos do PB, sendo aplicada em seis estudos. As sugestões para futuros trabalhos concentram-se na alteração da técnica de coleta e análise, mudança do contexto analisado e utilização de estudos longitudinais.

A análise bibliométrica dos artigos de Contabilidade Gerencial identificou 60 artigos, entre esses, dez artigos teóricos, que utilizaram os métodos de ensaio teórico e revisão da literatura; os outros 50 foram estudos empíricos. A maioria desses qualitativos, que desenvolvem estudos de casos, estudos de casos múltiplos, estudos de casos longitudinais, pesquisas etnográficas e estudo de caso histórico. Nesses estudos, foram encontradas as ferramentas de coleta de dados: entrevistas abertas, observação direta, observação participante, análise de documentos e entrevistas semiestruturadas. Os artigos quantitativos apresentam questionários ou experimento.

A maioria dos estudos utiliza a Nova Sociologia Institucional (NIS), com destaque nas referências os estudos de Di Maggio e Powell (1983), Covaleski, Dirsmith e Michelman (1993) e Scott (2001). Outros utilizaram a Velha Economia Institucional (OIE), com destaque nas referências para Burns e Scapens (2000); e seis estudos utilizaram das duas teorias. Na análise das demais teorias que foram abordadas nos estudos, as teorias que mais apareceram foram a teoria da Estruturação, de Giddens (1984), e a teoria da Contingência. Nas sugestões de futuras pesquisas, os estudos têm sugerido a exploração de ambientes heterogêneos para buscar novas descobertas e a necessidade de realizar o mesmo estudo em diferentes contextos ou aplicar métodos quantitativos.

Entre os artigos considerados em pesquisa em Contabilidade, foram classificados sete como teóricos. Os outros sete estudos foram considerados como empíricos, todos qualitativos, como ferramentas para a coleta de dados: entrevistas semiestruturadas e análise de documentos. Todos os artigos são baseados pela Nova Sociologia Institucional, tendo como destaque nesses artigos novamente o trabalho de DiMaggio e Powell (1983), e não apareceu nesses trabalhos nenhuma outra teoria. Nas sugestões futuras, foram encontradas indicações de estudos empíricos para reforçar os resultados apresentados nos artigos teóricos e a chamada para pesquisas na análise de mudança no currículo dos cursos em Contabilidade.

Deste modo, com base no Portfólio Bibliográfico do estudo, conclui-se que a teoria Institucional tem sido amplamente utilizada em pesquisas na área de Contabilidade, com o intuito de entender as mudanças organizacionais, explorar o processo e as consequências dessas mudanças e por que elas ocorrem. Os trabalhos exploram o entendimento teórico das práticas em Contabilidade e buscam compreender os diversos contextos cujas práticas contábeis estão inseridas para fornecer informações úteis para os seus *stakeholders*.

Na tentativa da melhor compreensão do contexto organizacional dos estudos, algumas pesquisas têm buscado, ainda, aumentar seu escopo, buscando a aproximação de outras teorias com os conceitos sociológicos da teoria Institucional nas suas distintas correntes. O desafio tem sido utilizar o entendimento já explorado para melhorar as práticas nos ambientes reais, e entender os diversos contextos emergentes das organizações atuais. A busca de profundidade nos contextos estudados tem dado um passo importante para melhor compreensão de como as organizações funcionam, assim como a busca do aperfeiçoamento das práticas contábeis em favor dessas organizações.

O estudo, contudo, apresenta algumas limitações: (i) a busca bibliográfica restringiu-se aos artigos publicados em periódicos científicos; (ii) o procedimento de busca para formação do PB considerou apenas sete bases de dados, considerando apenas os artigos disponibilizados integralmente; e (iii) a análise dos artigos com relação às variáveis investigadas foi informada pelo julgamento e interpretação dos autores da pesquisa, podendo não corresponder às conclusões dos autores originais dos estudos.

Tendo em vista os estudos analisados, para a realização de futuras pesquisas, sugere-se, à luz da teoria Institucional na área de Contabilidade Financeira, trazendo para o contexto brasileiro (i) analisar como as firmas de auditorias institucionalizam os seus métodos, procedimentos e rotinas, para a emissão do novo modelo de relatório do auditor independente (NBC TA 700 e 701); (ii) examinar os fatores de isomorfismo; e/ou (iii) a mudança nas regras e rotinas na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para a pesquisa em Contabilidade Gerencial, sugere-se, em um contexto geral: (i) avaliar quais os possíveis fatores de motivação e resistência que podem influenciar a institucionalização de um modelo de avaliação de desempenho em empresas e órgãos públicos; (ii) explorar a motivação; e/ou (iii) o isomorfismo para implementação das práticas de contabilidade gerencial no contexto das micros e pequenas empresas.

Na pesquisa em Contabilidade, por fim, sugere-se (i) realização de mais ensaios teóricos que possam aproximar a teoria institucional de outras teorias sociológicas, comportamentais ou econômicas; (ii) identificar perante os alunos de Contabilidade a mudança nas rotinas em sala de aula com a implementação de novas metodologias de ensino e avaliação nos cursos de graduação e pós-graduação em Contabilidade; e (iii) e explorar os fatores de isomorfismo que leva a mudanças de currículos nesses cursos.

Referências

- Abernethy, M. A. & Chua, W. F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), pp. 569-606. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1996.tb00515.x>
- Albu, N., Albu, C. N., Bunea, Ş., Calu, D. A. & Girbina, M. M. (2011). A story about IAS/IFRS implementation in Romania. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1(1), pp.76-100. <https://doi.org/10.1108/20421161111107868>
- Alsharari, N. M. & Abougamos, H. (2017). The processes of accounting changes as emerging from public and fiscal reforms: An interpretive study. *Asian Review of Accounting*, 25(1), pp. 2-33. <https://doi.org/10.1108/ARA-01-2016-0007>
- Alsharari, N. M. & Youssef, M. A. E. A. (2017). Management accounting change and the implementation of GFMIS: a Jordanian case study. *Asian Review of Accounting*, 25(2), pp. 242-261. <https://doi.org/10.1108/ARA-06-2016-0062>
- Alsharari, N. M., Dixon, R. & Youssef, M. A. E. A. (2015). Management accounting change: critical review and a new contextual framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), pp. 476-502. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2014-0030>
- Angonese, R. & Lavarda, C. E. F. (2014). Analysis of the factors affecting resistance to changes in management accounting systems. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), pp. 214-227. <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201410810>
- Ball, A. & Craig, R. (2010). Using neo-institutionalism to advance social and environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), pp. 283-293. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.11.006>
- Baxter, J. & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research—whence and whither. *Accounting, organizations and society*, 28(2), pp. 97-126. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3)
- Blaskovich, J. & Mintchik, N. (2011). Accounting executives and IT outsourcing recommendations: an experimental study of the effect of CIO skills and institutional isomorphism. *Journal of Information Technology*, 26(2), pp. 139-152. <http://dx.doi.org/10.1057/jit.2010.19>
- Burns, J. & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), pp. 3-25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>

- Carneiro, J., Rodrigues, L. L. & Craig, R. (2017). Assessing international accounting harmonization in Latin America. *Accounting Forum*, 41(3), pp. 172-184. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.06.001>
- Carpenter, V. L. & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, organizations and society*, 26(7-8), pp. 565-596. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00038-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00038-6)
- Chueke, G. V. & Amatucci, M. (2015). O que é bibliometria? uma introdução ao fórum. *Internext*, 10(2), pp. 1-5. <https://doi.org/10.18568/1980-4865.1021-5>
- Chen, H., Duh, R. R., Chan, H. C. L. & Xiao, J. Z. (2011). Determinants and performance effects of management consultancy adoption in listed Chinese companies. *Asian Business & Management*, 10(2), pp. 259-286. <https://doi.org/10.1057/abm.2011.5>
- Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *economica*, 4(16), 386-405.
- Cohen, J. R., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. M. (2008). Form versus substance: The implications for auditing practice and research of alternative perspectives on corporate governance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), pp. 181-198. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1010201>
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. & Michelman, J. E. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting Organizations and Society*, 18(1), pp. 65-80.
- Cunha, P. R., Santos, V. & Beuren, I. M. (2015). Artigos de periódicos internacionais que relacionam teoria institucional com contabilidade gerencial. *Perspectivas Contemporâneas*, 10(2), pp. 01-23.
- DiMaggio, P. & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), pp. 147-160. DOI: 10.1016/S0742-3322(00)17011-1
- Dowling, J. & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *Pacific sociological review*, 18(1), pp. 122-136. <https://doi.org/10.2307/1388226>
- Dumitru, V. F., Stanciu, A., Dumitru, M. & Feleaga, L. (2014). Pressure and isomorphism in business education. *Amfiteatru Economic*, 16(37), p. 784.
- Ensslin, L., Ensslin, S. R. & Pinto, H. M. (2013). Processo de investigação e Análise bibliométrica: Avaliação da Qualidade dos Serviços Bancários. *RAC-Revista de Administração Contemporânea*, 17(3), pp. 325-349. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552013000300005>
- Ensslin, L., Ensslin, S. R. & Pacheco, G. C. (2012). Um estudo sobre segurança em estádios de futebol baseado na análise bibliométrica da literatura internacional. *Perspectivas em Ciência da Informação*, 17(2), pp. 71-91. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-99362012000200006>
- Giddens, A. (1984). The constitution of society: Outline of the structuration theory. *Cambridge: Polity*.
- Granlund, M. (2001). Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management accounting research*, 12(2), pp. 141-166. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0151>
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L. & Craig, R. (2012). Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal—Institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), pp. 482-499. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2012.05.003>
- Guerreiro, R., Frezatti, F. & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 17, pp. 7-21. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000400002>
- Halbouni, S. S. & Hassan, M. K. (2012). The domination of financial accounting on managerial accounting information: An empirical investigation in the UAE. *International Journal of Commerce and Management*, 22(4), pp. 306-327. <https://doi.org/10.1108/10569211211284502>

- Hardy, C. (1996). Understanding power: *bringing about strategic change*. *British Journal of Management*, 7, S3-S16.
- Hassan, E. A., Rankin, M. & Lu, W. (2014). The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: an institutional perspective. *The International Journal of Accounting*, 49(3), pp. 371-390. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.07.001>
- Helden, G. J. V., Johnsen, Å. & Vakkuri, J. (2008). Distinctive research patterns on public sector performance measurement of public administration and accounting disciplines. *Public Management Review*, 10(5), pp. 641-651. <https://doi.org/10.1080/14719030802264366>
- Irvine, H. (2008). The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. *Accounting Forum*, 32(2), pp. 125-142. <http://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2007.12.003>
- Irvine, H. (2011). From go to woe: How a not-for-profit managed the change to accrual accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(7), pp. 824-847. <https://doi.org/10.1108/09513571111161611>
- Jones, K. K., Baskerville, R. L., Sriram, R. S. & Ramesh, B. (2017). The impact of legislation on the internal audit function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), pp. 450-470. <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2015-0019>
- Judge, W., Li, S. & Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), pp. 161-174. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2010.00798.x>
- Kantola, H. & Järvinen, J. (2012). Analysing the institutional logic of late DRG adopters. *Financial Accountability & Management*, 28(3), pp. 269-285. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00545.x>
- Liszbinski, B. B., Kronbauer, C. A., Macagnan, C. B. & Zardin Patias, T. (2014). Conformidade no reconhecimento de ativos intangíveis: um estudo na perspectiva da teoria institucional. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(24). <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2014v11n24p85>
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18(1), pp. 76-101. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.006>
- Ma, Y. & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), pp. 473-495. <https://doi.org/10.1080/00014788.2009.9663379>
- Mantzari, E., Sigalas, C. & Hines, T. (2017). Adoption of the International Financial Reporting Standards by Greek non-listed companies: The role of coercive and hegemonic pressures. In *Accounting Forum*. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.04.003>
- Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), pp. 340-363.
- Nicholson, B. & Aman, A. (2012). Managing attrition in offshore finance and accounting outsourcing: Exploring the interplay of competing institutional logics. *Strategic Outsourcing: An International Journal*, 5(3), pp. 232-247. <https://doi.org/10.1108/17538291211291765>
- Noguchi, M. & Boyns, T. (2012). The development of budgets and their use for purposes of control in Japanese aviation, 1928-1945: The role of the state. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(3), pp. 416-451. <https://doi.org/10.1108/09513571211209590>
- North, D. C. & Hart, E. (2006). *Custos de transação, instituições e desempenho econômico*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal.
- Nurunnabi, M. (2015). The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country. *Advances in Accounting*, 31(1), pp. 136-149. <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.015>
- Pfeffer, J. & Salancik, G. R. (1978). The external control of organizations: A resource dependence approach. *New York: Harper and Row*.

- Phang, S. Y. & Mahzan, N. (2017). The responses of Malaysian public listed companies to the IFRS convergence. *Asian Journal of Business and Accounting*, 6(1).
- Pilcher, R. (2011). Implementing IFRS in local government: institutional isomorphism as NPM goes mad?. *Local Government Studies*, 37(4), pp. 367-389. <http://dx.doi.org/10.1080/03003930.2011.588702>
- Richardson, R. J. (1999) *Pesquisa Social: métodos e técnicas* (3ª ed.) (São Paulo: Atlas)
- Russo, P., Parisi, C. & Pereira, C. A. (2016). Evidências das forças causais críticas dos processos de institucionalização e desinstitucionalização em artefatos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(30). <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n30p3>
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), pp. 1-30. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>
- Scott, R. W. 2001: *Institutions and Organizations*.
- Silva, D. M., Martins, V. A. & Lemes, S. (2016). Escolhas Contábeis: reflexões para a pesquisa. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(29), pp. 129-156. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n29p129>
- Tagesson, T. (2007). Does legislation or form of association influence the harmonization of accounting? A study of accounting in the Swedish water and sewage sector. *Utilities Policy*, 15(4), pp. 248-260. <https://doi.org/10.1016/j.jup.2007.05.004>
- Touron, P. (2005). The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: an institutional explanation. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), pp. 851-873. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2003.08.011>
- Vailatti, J. L., Silva Rosa, F. & Vicente, E. F. R. (2017). A Teoria Institucional aplicada à Contabilidade Gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16(47). <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v16n47p97-111>
- Vamosi, T. (2003). The role of management accounting in a company in transition from command to market economy. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 10(2), pp.194-209. <https://doi.org/10.1108/14626000310473210>
- Van der Steen, M. (2011). The emergence and change of management accounting routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4), pp. 502-547. <https://doi.org/10.1108/09513571111133072>
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting review*, pp. 112-134.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1979). The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *Accounting Review*, pp. 273-305.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. (1986). Positive accounting theory.
- Williamson, O. E. (2000). The new institutional economics: taking stock, looking ahead. *Journal of economic literature*, 38(3), pp. 595-613. doi: 10.1257/jel.38.3.595
- Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M. & Askarany, D. (2008). Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(3), pp. 404-430. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2006.08.004>
- Zarifah, A. & Siti-Nabiha, A. K. (2012). Analysing accounting and organisational change: the theoretical development. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 4(1), pp. 29-46. <https://doi.org/10.1504/IJMFA.2012.044835>
- Zoni, L., Dossi, A. & Morelli, M. (2012). Management accounting system (MAS) change: field evidence. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 19(1), pp. 119-138. <https://doi.org/10.1080/16081625.2012.668062>