

Pesquisa científica em contabilidade gerencial: um estudo em periódicos de negócios

Aline Willemann Kremer (UFSC) - alinekremer_@hotmail.com

Ricardo Suave (UFSC) - ricardosuave@outlook.com

Resumo:

A contabilidade gerencial teve um desenvolvimento acentuado nas últimas décadas, com inserção de novos temas e métodos de investigação, revistas exclusivas, e principalmente estudos com perspectivas multidisciplinares. Um dos meios utilizados para constatar e compreender esse avanço é estudar suas publicações nas principais revistas. Neste contexto, o objetivo deste trabalho é realizar um estudo sobre a contabilidade gerencial quanto às linhas e temas de pesquisa, nas revistas brasileiras da área dos negócios e comparar os resultados com pesquisas anteriores. Para tanto, foram selecionados 25 artigos de quatro revistas brasileiras, publicados no período de 2001 a 2010. Os resultados revelam que nos trabalhos publicados em gerencial, entre os temas pesquisados, destacam-se a mensuração e avaliação de desempenho, a contabilidade de custos, o controle organizacional, os sistemas de informação contábil, o orçamento e os custos gerenciais. Evidenciam, também, que entre os métodos de pesquisa utilizados, o survey (levantamento) e estudo de caso se destacam perante os demais. Constata-se, ainda, que cada artigo possui, individualmente, em média 2,84 autores, ressaltando que quase 30% do total dos artigos analisados possuem quatro autores.

Palavras-chave: *Contabilidade gerencial, Investigação científica, Área de negócios.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Pesquisa científica em contabilidade gerencial: um estudo em periódicos de negócios

Resumo

A contabilidade gerencial teve um desenvolvimento acentuado nas últimas décadas, com inserção de novos temas e métodos de investigação, revistas exclusivas, e principalmente estudos com perspectivas multidisciplinares. Um dos meios utilizados para constatar e compreender esse avanço é estudar suas publicações nas principais revistas. Neste contexto, o objetivo deste trabalho é realizar um estudo sobre a contabilidade gerencial quanto às linhas e temas de pesquisa, nas revistas brasileiras da área dos negócios e comparar os resultados com pesquisas anteriores. Para tanto, foram selecionados 25 artigos de quatro revistas brasileiras, publicados no período de 2001 a 2010. Os resultados revelam que nos trabalhos publicados em gerencial, entre os temas pesquisados, destacam-se a mensuração e avaliação de desempenho, a contabilidade de custos, o controle organizacional, os sistemas de informação contábil, o orçamento e os custos gerenciais. Evidenciam, também, que entre os métodos de pesquisa utilizados, o survey (levantamento) e estudo de caso se destacam perante os demais. Constata-se, ainda, que cada artigo possui, individualmente, em média 2,84 autores, ressaltando que quase 30% do total dos artigos analisados possuem quatro autores.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial, Investigação científica, Área de negócios.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A partir da metade do século XX, tem-se implementado a disciplina de contabilidade gerencial nas universidades, como uma ciência social, elevando a credibilidade e o *status* desta área do conhecimento (Baldvinsdottir, Mitchell e Norreklit, 2010). E assim, conduzido a um aumento crescente da pesquisa em contabilidade gerencial (Ittner e Larcker, 2001 e 2002; Zimmerman, 2001; Hopwood, 2002; Lukka e Mouritsen, 2002; Luft e Shields, 2003 e 2002; Chapman, Hopwood e Shields, 2007; Malmi e Granlund, 2009; Vaivio e Sirén, 2010; Modell, 2010; Lukka, 2010; Merchant, 2010).

No Brasil, a contabilidade gerencial ganhou força a partir da década de 80, com a abertura de novos canais internacionais de divulgação dos estudos teóricos e empíricos que apresentam uma perspectiva multidisciplinar e, em muitos casos, com uma multiplicidade de métodos aplicados na análise dos problemas (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007; LUNKES et al., 2012).

Alguns pontos essenciais da pesquisa em contabilidade gerencial estão recebendo atenção especial, através de debates intensos, questionando-se o monoparadigma (aplicada especialmente na América do Norte, mas também em outros países) como a única forma de fazer pesquisa em contabilidade, o chamado “*mainstream*” (Ittner e Larcker, 2001 e 2002; Hopwood, 2002; Lukka e Mouritsen, 2002; Brown, 2003; Bettie e Goodacre, 2004; Birkin, Edwards e Hoopward, 2005; Chabrak, 2005; Warren, 2005; Bonner et al, 2006; Cooper e Hopper, 2007; Ratle, 2007; Brown, Jones e Steele, 2007; Chapman, Hopwood e Shields, 2007; Locke e Lowe, 2008; Haynes, 2008; Ahrens et al, 2008; Gendron, 2008; Vaivio e Sirén, 2010 e 2008; Merchant, 2010 e 2008, Brinn e Jones, 2008; Dillard, 2008; Richardson, 2008; Malmi e Granlund, 2009; Modell, 2010; Lukka, 2010).

Esses fatos têm feito com que intelectuais consagrados na literatura como Zimmerman (2001) passaram a defender que a economia é a teoria básica da contabilidade gerencial. E que as outras como a psicologia, filosofia, matemática etc, são aceitáveis ou pelo menos toleráveis, se seguem o método científico positivista.

Contrariamente a esse entendimento, há uma cultura institucionalizada sobre o que pode ser considerado e como deve ser desenvolvida uma pesquisa. Assim, a contabilidade gerencial perde forças, tanto que para que haja a possibilidade de aprovação de um trabalho nas principais revistas de contabilidade dos Estados Unidos (Merchant, 2010; Hopwood, 2007 e 2008).

Esses fatos têm contribuído para que as publicações em contabilidade gerencial nestas revistas sejam raras, gerando a migração de pesquisadores, além de não atrair novos doutorandos para áreas gerenciais da contabilidade. Com isso, disciplinas não financeiras estão cada vez mais ausentes nos currículos dos cursos de contabilidade norte-americanos, e os professores de áreas financeiras estão se tornando a maioria absoluta (Merchant, 2010).

Com o intuito de aprofundar esta problemática é importante analisar o que e como são realizadas as pesquisas em contabilidade gerencial nas revistas de negócios que publicam artigos neste campo do conhecimento. Neste contexto, considera-se importante pesquisar como diferentes revistas estão trabalhando as distintas linhas de investigação da contabilidade gerencial. Assim, o objetivo desta pesquisa é realizar um estudo sobre a contabilidade gerencial quanto às linhas e temas de pesquisa, nas revistas brasileiras relacionadas à área dos negócios e comparar os resultados encontrados em pesquisas anteriores.

Em vista disso, essa pesquisa se justifica pelo fato de que o desenvolvimento das ciências depende de estudos capazes de produzir um conjunto significativo de conhecimento, além de trabalhos que se dediquem ao estudo e reflexão crítica sobre a produção científica gerada. Os estudos desta natureza servem, tanto de instrumento para gerar diagnóstico sobre a investigação, quanto instrumento de fortalecimento da contabilidade gerencial. Além disso, podem ser utilizados para detectar a estrutura e a evolução científica desta área do conhecimento.

2 Referencial Teórico – Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial tomou forma e se concretizou como uma ciência social (Ryan, Scapens e Theobald, 2002), a partir da década de 60, do século XX. De certa forma, isto ocorreu pela ênfase no empirismo e positivismo (Zimmerman, 1979; Watts e Zimmerman, 1979), aliado ao crescimento dos estudos de caso e de campo na Europa (Panozzo, 1997; Drury e Tayles, 2005 e 1994) e o estabelecimento como disciplina acadêmica (Baldvinsdottir, Mitchell e Norreklit, 2010).

Para o *Institute of Management Accountants*, a contabilidade gerencial é uma profissão que envolve o auxílio ao processo de tomada de decisão, na elaboração do planejamento e dos sistemas de gestão do desempenho, e no provimento de competências relacionadas aos relatórios financeiros e de controle, auxiliando os gestores na formulação e implementação da estratégia da organização (IMA, 2008). A contabilidade gerencial se dedica ao fornecimento de informações para auxiliar o processo decisório dos usuários internos da organização (HANSEN; MOWEN, 1997; GARRISON; NOREEN; BREWER, 2006).

2.1 Linhas e Temas de Pesquisa

Os estudos de contabilidade gerencial podem ser classificados em diferentes linhas e temas, conforme apontam as pesquisas realizadas por Brown e Gardner (1985), Brown, Gardner e Vasarhelji (1987), Shields (1997), Pérez et al. (2005), Schekaiban e Ripoll (2005), Hesford et al. (2007), Lunkes et al. (2011).

Essa classificação parte da consagrada divisão, entre “custos” e “planejamento e controle”, além dos temas específicos, denominado de “outros”. As linhas principais, por sua vez, foram subdivididas tendo em conta os estudos realizados por Schekaiban e Ripoll (2005) e Hesford et al. (2007) e com base na análise de conteúdo dos artigos objeto desta pesquisa.

A linha de *custos* é subdividida em: contabilidade de custo, custos gerenciais, estudos e práticas de custos e gestão estratégica de custos.

O tema contabilidade de custos envolve estudos relacionados à distribuição de custos indiretos e custos conjuntos, identificação de direcionadores de custos e ABC, além de custos da capacidade. O tema custos gerenciais, por sua vez, abrange estudos de variações de custos e a utilização de custos para a tomada de decisão. O tema estudos e práticas de custos trata do surgimento, desenvolvimento de sistemas de custos com o passar do tempo e em lugares específicos, o que também inclui os trabalhos sobre utilização dos sistemas de custeio. Por fim, a gestão estratégica de custos, a qual inclui estudos de gestão por processos e por atividades e a *ABM* (Administração Baseada em Atividades).

Por sua vez, a linha planejamento e controle é subdividida nos seguintes temas: orçamento, orçamento de capital, mensuração e avaliação de desempenho, controle organizacional e controle internacional.

O tema orçamento abrange estudos relacionados aos diferentes processos orçamentários, ciclo orçamentário, desenvolvimento e implantação e controle do orçamento, vantagens e limitações. Já o orçamento de capital envolve estudos relacionados a decisões de investimento, métodos de análise de investimentos e oportunidade.

O tema mensuração e avaliação de desempenho inclui estudos voltados à medição do desempenho e sistemas de incentivos com a utilização de medidas. Isto inclui os instrumentos de avaliação estratégica como, o *Balanced Scorecard* que pode ser definido como um sistema de comunicação, alinhamento estratégico e de gestão que objetiva gerenciar a estratégia das organizações.

O controle organizacional compreende estudos com aplicações de controles em diferentes áreas da organização, como pode ser citado, o desenvolvimento de controles internos e trabalhos sobre áreas de responsabilidade. E finalmente, o controle internacional que abrange os estudos relacionados ao controle em diferentes culturas e países.

A linha de estudos, denominado de “outros” é subdividida em nove temas, os quais são os seguintes: sistema de informação contábil, *benchmarking*, qualidade (TQM), *Just-in-time* (JIT), Teoria das Restrições (TOC), ensino em gerencial, contabilidade gerencial estratégica, preço de transferência e preço de venda, estudos sobre contabilidade gerencial e análise de indicadores financeiros.

O *SIC* compreende os estudos relacionados aos sistemas de informação. O *benchmarking* é um processo que visa à medição de produtos, serviços e práticas e medidas de desempenho em relação aos mais fortes concorrentes ou às empresas com melhores práticas. Qualidade pode ser definida como atendimento às especificações, ou seja, é a diferença entre o que foi prometido ao cliente e o que ele recebeu.

O *just-in-time* é um sistema em que os materiais são disponibilizados exatamente quando há demanda pelos mesmos. A Teoria das Restrições é um método de administração para melhorar processos produtivos mensurando sua capacidade, identificando suas restrições, e utilizando-as para melhorar sua eficácia, eficiência e economia, bem como, a coordenação de outros processos associados às necessidades de identificar e extinguir os gargalos.

Por sua vez, o preço de transferência é um conjunto de regras, o qual a empresa usa para distribuir a receita e custos, conjuntamente arrecadada, entre os centros de responsabilidade. O tema ensino em gerencial envolve estudos voltados à disciplina de contabilidade gerencial, estratégias de ensino e docência. A gerencial estratégica engloba

trabalhos relacionados ao alinhamento entre a estratégia da organização e o sistema de gerenciamento e controle.

A contabilidade gerencial compreende pesquisas sobre evolução e estado da arte, o que pode incluir métodos de pesquisa utilizados e enfoques teóricos. Finalmente, o tema análise de indicadores financeiros abrange o cálculo e utilização de indicadores financeiros na tomada de decisões para avaliar e comparar resultados.

2.2 Pesquisas Anteriores

Com o objetivo de verificar as publicações em contabilidade gerencial na literatura, a seguir são apresentados estudos relacionados ao tema objeto de pesquisa.

Oliveira (2002) realizou o estudo utilizando temas de 874 artigos publicados, durante o período de 1990 a 1999, nos periódicos Revista Brasileira de Contabilidade – R.B.C., Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – RCRC/RS, Caderno de Estudos/Fipecafi – C.E., Enfoque Reflexão Contábil – ERC e Contabilidade Vista e Revista – CVR. Os artigos foram classificados em Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira, Teoria da Contabilidade, Educação e Pesquisa Contábil, Contabilidade de Custos, Exercício Profissional, Contabilidade Pública, Orçamento Público e Finanças Públicas e Contabilidade Internacional. Neste período, a contabilidade gerencial foi o tema mais abordado.

Bonner et al. (2006) realizaram a pesquisa em cinco revistas *top* norte-americanas (*Accounting, Organizations and Society, Contemporary Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Journal of Accounting Research, and The Accounting Review*) entre 1984 a 2003. No estudo analisou-se 2.480 trabalhos, que foram classificados em auditoria (543), contabilidade financeira (1.281), contabilidade gerencial (532), sistemas (5), tributação (119), e outros (180).

Na sequência, Hesford et al. (2007) analisaram as publicações de dez revistas de língua inglesa, classificadas entre as melhores (*Accounting, Organizations and Society (AOS), Behavioral Research in Accounting (BRIA), Contemporary Accounting Research (CAR), Journal of Accounting and Economics (JAE), Journal of Accounting Literature (JAL), Journal of Accounting Research (JAR), Journal of Management Accounting Research (JMAR), Management Accounting Research (MAR), Review of Accounting Studies (RAS), and The Accounting Review (TAR)*), no período de 1981 a 2000. O estudo fez a análise de 3.272 publicações, sendo 916 ou 28% em contabilidade gerencial.

Lunkes et al. (2011) estudaram as publicações nas sete revistas de contabilidade do Brasil, segundo o Qualis da Capes (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), no período de 2001 a 2010; bem como as teses de doutorado em contabilidade da USP (Universidade de São Paulo) no período de 1962 a 2010. Os resultados apresentam um crescimento das publicações no início do período analisado e um decréscimo sutil nos últimos três anos. Já a formação de doutores em contabilidade gerencial aumentou no período, o que de certa forma, é um reflexo do crescimento na formação de doutores em contabilidade nos últimos anos.

Na sequência, Lunkes et al. (2012) analisaram sete revistas de contabilidade listadas no IN-RECS (Índice de Impacto das Revistas Espanholas de Ciências Sociais) e da base de dados “Teseo” do Ministério da Educação das teses em contabilidade na Espanha. Os resultados obtidos demonstram que as publicações em contabilidade gerencial significam apenas 12% do total, com diminuição tanto em termos absolutos quanto relativos nos últimos cinco anos. Já a formação de novos doutores também obteve pequena redução, com a formação até 2010 de 549 doutores, dos quais formados em contabilidade gerencial representam 20,5%, Financeira, 50,5% e as demais áreas 49%. Esses números demonstram

uma relativa consolidação da área de contabilidade financeira na Espanha em comparação com as outras áreas.

Laudelino, Navarro e Beuren (2010) analisaram a abordagem da controladoria nas dissertações e teses dos Programas acadêmicos de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis do Brasil, defendidas no período de 2001 a 2004. A análise aconteceu em 4 (quatro) das 13 (treze) instituições de ensino superior reconhecidos pela CAPES, sendo elas: USP, UNB, UNISINOS e UFRJ. Os resultados da pesquisa evidenciam que entre os 201 trabalhos aprovados nas instituições da amostra, 9,45% abordaram temas de controladoria, o que representa um número reduzido quando comparado a outras linhas de pesquisa.

Estudo realizado por Dallabona, Nascimento e Hein (2010) analisou, entre outros aspectos, as linhas de pesquisa que abrangem as dissertações do programa de pós-graduação em ciências contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB), no período de 2005 a 2009. Concluiu-se que das 102 dissertações defendidas e aprovadas, 69 estão relacionadas à linha de pesquisa Controle de Gestão, e 33 dissertações pertencem à linha de pesquisa em Contabilidade Financeira.

Espejo et al. (2009) analisaram as tendências temáticas e metodológicas de publicações veiculadas na Accounting, Organizations & Society (AOS), na Revista Contabilidade & Finanças (RCF) e na The Accounting Review (TAR) entre 2003 e 2007. O estudo bibliométrico foi feito em 538 artigos, considerou as seguintes áreas: (i) Usuários Externos, (ii) Usuário Internos e, (iii) Ensino e Pesquisa em Contabilidade. Os resultados apontaram a predominância da temática usuários externos, grupo da contabilidade financeira. Nos periódicos AOS e na TAR a temática relativa aos usuários internos, linha de pesquisa da contabilidade gerencial, apresentou tendência de crescimento.

Perdigão, Niyama e Santana (2010) analisaram as características da revista Contabilidade, Gestão e Governança, no período de 1998 a 2009. Quanto a análise dos macrotemas, o estudo utilizou os temas classificados conforme o modelo apresentado por Oliveira (2002) com a inclusão do tema Governança Corporativa. Verificou-se que os artigos publicados na CGG apresentaram como principais temas: Contabilidade Gerencial, com 28,10%, Educação e Pesquisa Contábil, com 8,50% e Contabilidade Financeira, com 7,84%.

Verificou-se nas pesquisas anteriores relacionadas ao tema do trabalho estudos específicos sobre a contabilidade gerencial. Araújo e Silva (2010) analisaram por meio de um estudo bibliométrico no período de 2003 a 2008 aspectos dos artigos publicados sobre contabilidade gerencial no EnANPADs. Um dos resultados evidencia que os autores brasileiros seguem a tendência de replicar os estudos internacionais em contabilidade gerencial.

Por fim, Frezatti et al. (2009) realizou uma pesquisa com 41 professores da área gerencial dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade com o intuito de identificar a visão que esses professores possuem da contabilidade gerencial. Constatou-se com a pesquisa que há uma convergência significativa entre a percepção dos professores e a literatura, porém há pontos destoantes como a classificação de que o acionista é um dos usuários primários da contabilidade gerencial.

3 Metodologia de pesquisa

Nesta seção são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para a construção do referencial teórico e o processo de seleção e classificação dos artigos.

3.1 Processo para Construção do Referencial Teórico

Para a seleção e análise das referências bibliográficas, o processo foi dividido em três, os quais: escolha das bases de dados, seleção dos artigos e análise sistêmica (Rosa,

Ensslin e Ensslin, 2009). Com a realização destes procedimentos têm-se a base de dados a ser utilizada, os artigos a partir dos parâmetros pré-definidos que se alinhem ao tema (uso de palavras-chaves, exame em título, resumo e texto completo – respectivamente), bem como o respaldo científico destes, levando em consideração o número de citações por fim, o resultado da análise bibliométrica dos artigos levantados.

Desta forma, selecionaram artigos relacionados ao tema de contabilidade gerencial, resultado da execução das etapas acima de forma sequencial. Foram consultadas os periódicos de negócios: Revista Brasileira de Gestão de Negócios, Revista de Negócios, *Brazilian Business Review* e Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios.

Foram pesquisadas nos títulos, resumos e palavras-chave as expressões “contabilidade”, “gerencial” e “contabilidade gerencial”. A coleta dos dados foi realizada nos dias 14 e 15 de abril de 2012 nos periódicos Revista Brasileira de Gestão de Negócios, Revista de Negócios e *Brazilian Business Review* e nos dia 15/08/2012 no periódico Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios. Estes artigos fundamentam o referencial teórico e dão suporte às discussões e conclusões apresentadas na seção quatro deste trabalho.

3.2 Procedimento para seleção dos artigos analisados nesta pesquisa

Este trabalho tem como objetivo pesquisar artigos relacionados à “Contabilidade Gerencial” em revistas da área de negócios contabilidade editadas no Brasil. Com este enfoque inicial, as buscas foram realizadas observando o período de 2001 a 2010.

Foram selecionadas revistas brasileiras com os termos “negócios” ou “business” e, além disso, que estivessem incluídas no “Qualis” da CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), com ponderação de A1, A2, B1, B2 e B3. Tais ponderações foram consideradas pelo fato de abranger revistas de maior credibilidade.

Não foram incluídos artigos relacionados com notas de pesquisa, entrevistas, resenhas de livros e teses, e editoriais. A seleção foi realizada manualmente com a leitura do resumo e, quando necessária, a análise dos artigos na íntegra. Como resultado, foram selecionados 25 artigos relacionados à contabilidade gerencial publicados nas revistas, conforme Tabela 1.

Tabela 1 - Resultados das revistas selecionadas

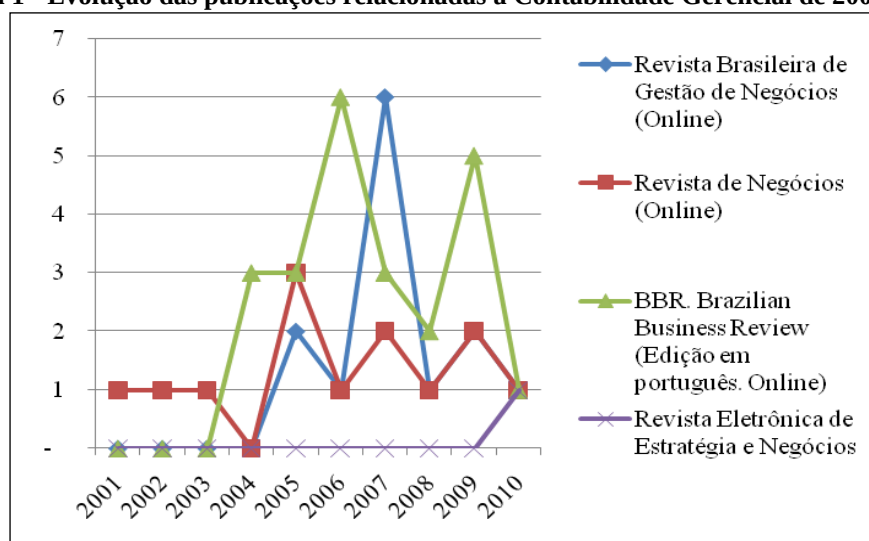
Revistas	Classificação Qualis/Capes	Total de artigos (2001 a 2010)	Artigos Selecionados (2001 a 2010)	Percentual (%)
Revista Brasileira de Gestão de Negócios*	B1	145	6	4,14%
Revista de Negócios	B3	231	11	4,76%
BBR – <i>Brazilian Business Review</i> *	A2	105	7	6,67%
Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**	B3	53	1	1,89%
Total		534	25	4,68%

* Disponível a partir de 2004.

** Disponível a partir de 2008.

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda que os periódicos analisados sejam relacionados à área de negócios, percebe-se o baixo número de publicações no que tange à Contabilidade Gerencial. Dentre os periódicos analisados, o *Brazilian Business Review* foi o que apresentou maior número de publicações na área em relação ao total analisado, ainda que tenha sido lançada em 2004. Os demais periódicos Revista Brasileira de Negócios e Revista de Negócios tiveram uma proporção ainda menor, sendo que a representatividade entre ambas é bastante semelhante. A Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios foi apresentou a menor relação, cabe ressaltar, que esta última iniciou suas publicações em 2008.

Figura 1 - Evolução das publicações relacionadas à Contabilidade Gerencial de 2001 à 2010

Fonte: Dados da pesquisa.

Além disso, como pode se observar na Figura 1, o número destas publicações não teve um comportamento uniforme ao longo do período analisado. Os anos de 2006 e 2007 foram os que mais tiveram publicações, o total de seis em cada ano dos periódicos *Brazilian Business Review* e *Revista Brasileira de Gestão e Negócios*, estas oscilaram de uma a seis publicações e nenhuma a seis, respectivamente, no período analisado.

A *Revista de Negócios* e a *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios* foram as que apresentaram um comportamento mais uniforme, variando de nenhuma a três publicações naquele, e de nenhuma a uma neste.

3.3 Procedimentos para classificação dos artigos

Os artigos selecionados foram classificados de acordo com os trabalhos de Brown e Gardner (1985), Brown, Gardner e Vasarhelji (1987), Shields (1997), Pérez et al. (2005), Schekaiban e Ripoll (2005), Hesford et al. (2007), Lunkes et al. (2011), conforme apresentado no item 2.1 deste estudo.

Já para a classificação dos artigos de acordo com os métodos de pesquisa foi utilizada a abordagem de Birnberg et al. (1990) e Hesford et al. (2007), conforme Quadro 1.

Métodos de pesquisa	Definição
Analítica	Envolve o estudo e avaliação aprofundados de informações disponíveis na tentativa de explicar o contexto de um fenômeno.
Arquivo/documental	Envolve a utilização de informações que ainda não tiveram um tratamento científico.
Caso	Envolve a investigação de fenômenos, inclusive pessoas, procedimentos e estruturas de um sistema, unidade, processo ou de uma organização.
Experimental	Envolve a manipulação e tratamentos na tentativa de estabelecer relações de causa-efeito nas variáveis investigadas.
Campo	Envolve a investigação de fenômenos, inclusive pessoas, procedimentos e estruturas em duas ou mais organizações.
Framework	Envolve o desenvolvimento de um novo conceito, de novas perspectivas.
Revisão	Envolve basicamente síntese e revisão de literatura já conhecida.
Levantamento	Envolve a investigação de um grupo de pessoas, geralmente realizado via a aplicação de questionário.
Outros	Não se enquadra em nenhum dos outros métodos.

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 1 - Classificação e definição dos métodos de pesquisa

4 Resultados da pesquisa

Para realizar a análise dos resultados, os artigos são classificados em temas e métodos de pesquisa, conforme descrito na metodologia de pesquisa.

4.1 Classificação dos Artigos em Temas

Em cada um dos periódicos se pôde observar a qual linha de pesquisa estão propensas suas publicações. A Revista de Negócios apresenta suas publicações centradas na terceira linha de investigação, principalmente em contabilidade gerencial estratégica. A Revista Brasileira de Negócios apresentou mais publicações na terceira linha, porém com uma pequena diferença para as demais linhas de pesquisas, o que demonstra não seguir nenhuma destas linhas em específico. A revista *Brazilian Business Review* apresenta maior destaque ao tema planejamento e controle, no que tange a mensuração e avaliação de desempenho e orçamento. A Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios apresentou seu único artigo na linha Planejamento e Controle, conforme evidencia a Tabela 2.

Tabela 2 - Resultados da classificação dos temas

Temas	RBGN	RN	BBR	REEN	Total
Custos					
Contabilidade de custos	1				1
Custos gerenciais					0
Estudos e práticas de custos		1			1
Gestão estratégica de custos	1				1
Múltiplos					0
Sub-total	2	1	0	0	3
Planejamento e controle					
Orçamento			1		1
Orçamento de capital					0
Mensuração e aval. de desempenho	1		3		4
Controle organizacional		2		1	3
Controle internacional					0
Múltiplos					0
Sub-total	1	2	4	1	8
Outros temas					
Sistema de informação contábil – SIC	2	2			4
Benchmarking					0
Qualidade (TQM)					0
Just-in-time (JIT) e Teoria das Restrições					0
Ensino em gerencial					0
Gerencial estratégica		3	1		4
Preço de transferência e Preço de venda					0
Estudos sobre CG			1		1
Análise de Indicadores Financeiros		1			1
Múltiplos	1	2	1		4
Sub-total	3	8	3	0	14
Total	6	11	7	1	25

Fonte: Dados da pesquisa.

Ressalta-se a pouca aplicação dos itens relacionados ao tema de custos. Nas revistas *BBR* e Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios não houve a ocorrência de nenhum estudo em relação a esse tema, sendo que a revista de Negócios teve apenas uma publicação e a RBGN dois, o que representa 12% do total dos trabalhos analisados.

4.2 Métodos de Pesquisa

A análise dos métodos de pesquisa utilizados é importante, pois busca compreender de que forma a área realiza suas pesquisas. Ao analisar os métodos de pesquisa (Tabela 3) aplicados nas pesquisas, tem-se:

Tabela 3 - Resultado dos métodos de pesquisa

Métodos de Pesquisa	RBGN	RN	BBR	REEN	Total
Analítica		1			1
Arquivo/documental		1			1
Estudo de Caso	3	3	2		8
Experimental			1		1
Estudo de Campo		1	1		2
Framework					0
Revisão		1			1
Survey (levantamento)	3	4	3	1	10
Outros					0
Total	6	11	7	1	25

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise dos métodos de pesquisa utilizados, observa-se que o survey e estudo de caso se destacam perante os demais. Constata-se, também, que a RN e a REEN aplicaram mais do método *survey*, enquanto a RBGN e a BBR se utilizam predominantemente dos métodos de *survey* e estudo de caso. Já os métodos de estudos com aplicação analítica, arquivo/ documental, experimental, *framework* e revisão, não apresentaram relevância nas pesquisas em contabilidade gerencial nas revistas analisadas.

4.3 Características dos autores

Do total de 71 autores que publicaram nos periódicos da amostra, apenas um deles publicou em dois dos periódicos e outros dois autores possuem duas publicações no mesmo periódico, sendo que todos os outros tiveram apenas uma publicação em cada periódico.

Cada artigo possui, individualmente, em média 2,84 autores, o que significa que cada autor publicou individualmente, 0,35 artigos. Essa relação é afetada pela maior parte dos artigos possuírem mais de um autor, aproximadamente 90%, sendo que quase 60% do total dos artigos analisados possuem entre três e quatro autores, como demonstra o Quadro 2.

Quadro 2 - Número de autores por artigo

Nº de Autores por Artigo	Nº de Artigos	Proporção
1 Autor	3	12%
2 Autores	6	24%
3 Autores	7	28%
4 Autores	7	28%
5 Autores	2	8%
Total	25	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

A elevada quantidade de autores que publicaram apenas uma vez provavelmente reflete a quantidade de alunos nos cursos de pós-graduação em contabilidade que não permanecem na docência e pesquisa, não seguindo a carreira de pesquisador, daí o fato da

maior parte dos autores publicarem apenas uma vez, publicação essa fruto do tempo que o estudante passou no curso de pós-graduação.

4.4 Discussão dos resultados

O estudo realizado por Lunkes *et al* (2011) com o objetivo de identificar redes sociais existentes em contabilidade gerencial nos principais periódicos brasileiros, pesquisou em 10 anos (2001-2010) as publicações científicas nos principais periódicos de contabilidade nacionais, de onde foram coletadas informações de 282 artigos de contabilidade gerencial produzidos por 482 autores, envolvendo temas, métodos e as relações de cooperação entre os autores dos artigos.

Assim como apontado no estudo realizado por Lunkes *et al* (2011), nenhum dos autores, em ambas pesquisas publicou em todos os periódicos, sendo que no primeiro estudo 14% dos autores publicaram dois ou mais artigos, enquanto no presente estudo este percentual foi inferior a 3%.

Quanto à quantidade de artigos publicados por autor, o estudo de Lunkes *et al* (2011) apontou, em média, 1,45 artigo por autor. Entretanto, neste trabalho houve a publicação de, em média, 0,35 artigo por autor, devido ao fato de aproximadamente 90% dos artigos possuírem mais de um autor, enquanto na primeira situação, apenas 9% possui mais de um autor. Esta discrepância pode estar associada com a amostra analisada nos dois trabalhos, pois enquanto o primeiro foram analisados 29,84% da população, este analisou 4,99%.

Dentre os 25 autores citados como a elite em Contabilidade Gerencial (Price *apud* Lunkes *et al.*, 2011), apenas um deles, Fabiano Maury Raupp, está presente nos artigos encontrados nesta pesquisa o que pode estar relacionado com a concentração de autores em determinados periódicos.

5 Conclusão e recomendações

A partir do objetivo apresentado analisou-se 25 publicações relacionadas à contabilidade gerencial em quatro periódicos nacionais, que foram classificados em tema e metodologia de pesquisa. Os resultados encontrados demonstram que a contabilidade gerencial não ocupa um lugar de destaque nas publicações nas revistas analisadas. Isto em parte se explica porque em muitos países esta área de pesquisa está em formação, não tendo ainda centros especializados e redes consolidadas que integrem autores e áreas de diferentes países (LUNKES, *et al.*, 2011).

A explicação deste fato é apresentada por Pérez *et al.* (2005) como uma falta de base de dados em gerencial, diferente da contabilidade financeira, como justifica Ittner e Larcker (2001) que a contabilidade financeira utiliza dados públicos padronizados disponíveis nos órgãos reguladores do mercado e bancos de dados comerciais, enquanto a contabilidade gerencial precisa produzir seus dados principalmente a partir de *survey*, o que encarece e dificulta as pesquisas. Embora, Zimmerman (2001) conteste tais alegações afirmando que o fracasso da contabilidade gerencial, entre outras razões, está na falta de criatividade de seus pesquisadores.

Espera-se que a consolidação da área de contabilidade gerencial deve ocorrer a partir de um conjunto de medidas a serem consideradas por pesquisadores no Brasil, tais como: (i) realização de pesquisas e intercâmbios na promoção da ampliação do espectro teórico-metodológico da contabilidade gerencial e para construção ou fortalecimento das redes de pesquisadores, (ii) ampliação de pesquisas tipo *framework* e estudos de casos, e (iii) fortalecimentos de canais permanentes de comunicação científica para a área (tais como revistas e bases de dados conforme já apresentado por Pérez *et al.*, 2005).

Os pesquisadores brasileiros de contabilidade gerencial possuem forte tendência a pesquisar temas periféricos, como os outros tópicos, se comparados a custos e planejamento e controle, utilizando como métodos de investigação o estudo de caso e o levantamento. Ao comparar esses resultados com os de outros países, como a de Hesford et al. (2007) realizada nos EUA, as publicações em contabilidade gerencial são limitadas em temas como custos gerenciais e estratégicos, controle, com aplicação de métodos de pesquisa experimentais, analítica e *framework*. O que deixa claro o grande potencial para pesquisadores brasileiros na realização de estudos futuros com a aplicação destes métodos e temas no campo da contabilidade gerencial.

Inclusive, de acordo com Merchant (2010), as escolas de negócios dos EUA tem foco estreito, o que Atkinson et al. (1997), Hesford et al. (2007), Scapens (2004) e Shields (1997) consideram que este foco é devido a formação, principalmente dos alunos de programas norte-americanos de doutorado em contabilidade. Isto fornece uma grande oportunidade para as universidades e pesquisadores na Europa e outras partes do mundo como da América do Sul, para tomar uma posição de liderança em muitas áreas de pesquisa importantes da contabilidade gerencial. Mas isto não acontecerá se os pesquisadores da área permanecerem como ilhas no mundo da pesquisa, sem grupos e redes de integração, para compartilharem tecnologias, experiências, conhecimentos e ideias. Acredita-se que esta integração é que possibilitará o aperfeiçoamento de métodos de pesquisa e formação de centros de referência em temas específicos.

Entre as recomendações para futuros trabalhos destaca-se a possibilidade de ampliar a pesquisa com inclusão de outras bases de dados, como *Scielo*, *Dialnet*, *Latindex* etc, o que aumentará a possibilidade de inclusão de revistas de outros países, entre outras possibilidades, para desenvolver estudos sobre redes sociais em contabilidade gerencial e sobre o perfil da formação dos doutores em contabilidade. Além disso, recomenda-se a pesquisa nestes periódicos com outras palavras chave relacionadas a Contabilidade Gerencial a fim de aumentar a amostra da pesquisa.

Referências

AHRENS, T. et al. The Future of Interpretive Accounting Research-A Polyphonic Debate. **Critical Perspectives on Accounting**, 19 (6): 840-866, 2008.

ALCOUFFE, S.; BERLANDEE, N.; LEVANT, Y. Actor-Networks and the Diffusion of Management Accounting Innovations: A Comparative Study. **Management Accounting Research**, 19 (1): 1-17, 2008.

ATKINSON, A. R. et al. New Directions in Management Accounting Research. **Journal Of Management Accounting Research**, 9: 79-108, 1997.

BALDVINSOTTIR, G., F. MITCHELL y H. NORREKLIT (2010). Issues In The Relationship Between Theory And Practice in Management Accounting. **Management Accounting Research**, 21 (2): 79-82.

BETTIE, V.; GOODACRE, A. Publishing Patterns Within The Uk Accounting And Finance Academic Community. **British Accounting Review**, 36 (1): 7-44, 2004.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da Controladoria em Trabalhos Publicados no Enanpad e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, 18 (45): 22-37, 2007.

BIRKIN, F.; EDWARDS, P.; WOODWARD, D. Accounting's Contribution to a Conscious Cultural Evolution: An end to Sustainable Development. **Critical Perspectives on Accounting**, 16 (3): 185-208, 2005.

BIRNBERG, J. G.; SHIELDS, M. D.; YOUNG, S. M. The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting). **Journal of Management Accounting Research**, 2: 33–66, 1990.

BONNER, S.E. et al. The Most Influential Journals in Academic Accounting. **Accounting, Organizations and Society**, 31 (7): 663-685, 2006.

BRINN, T.; JONES, M.J. The Determinants of a Successful Accounting Manuscript: Views of the Informed. **Accounting Forum**, 32 (2): 89-113, 2008.

BROWN, L. D. Ranking Journals Using Social Science Research Network Downloads. **Review of Quantitative Finance and Accounting**, 20 (3): 291-307, 2003.

BROWN, R.; JONES, M.; STEELE, T. Still Flickering At The Margins Of Existence? Publishing Patterns and Themes in Accounting and Finance Research Over the last Two Decades. **British Accounting Review**, 39 (2): 125-151, 2007.

BROWN, L. D.; GARDNER, J. C. Applying Citation Analysis to Evaluate the Research Contributions of Accounting Faculty and Doctoral Programs. **The Accounting Review**, (45): 262–277, 1985.

BROWN, L. D.; GARDNER, J. C.; VASARHELYI, M. A. An Analysis of the Research Contributions of Accounting, Organizations and Society, 1976–1984. **Accounting, Organizations and Society**. (12): 193-204, 1987.

CARVALHO, K. L. et al. A Contribuição das Teorias do Ciclo de Vida Organizacional para a Pesquisa em Contabilidade Gerencial. **Revista de Administração da Mackenzie** 11(4): 98-130, 2010.

CHABRAK, N. The Politics of Transcendence: Hermeneutic Phenomenology and Accounting Policy. **Critical Perspectives On Accounting**, 16 (6): 701-716, 2005.

CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. **Handbook of Management Accounting Research**. Elsevier, 2007.

COOPER, D.; HOPPER, T. Critical Theorising In Management Accounting Research. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D., eds. **Handbook of Management Accounting Research**, 1. Elsevier: 207-245, 2007.

DILLARD, J. A Political Base of a Polyphonic Debate. **Critical Perspectives on Accounting**, 19 (6): 894-900, 2008.

DRURY, C.; TAYLES, M. Product Costing in UK Manufacturing Organizations. **The European Accounting Review**, 3 (3): 443-469, 1994.

DRURY, C.; TAYLES, M. Explicating the Design of Overhead Absorption Procedures in UK Organizations. **British Accounting Review**, 37 (3): 47-84, 2005.

ENGWALL, L. Research Note: Asterix in Disneyland. Management Scholars from France on the World Stage. **Organizations Studies**, 19 (5): 863-881, 1998.

ENSSLIN, L. et al. Avaliação do Desempenho de Empresas Terceirizadas com o Uso da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão- Construtivista. **Revista Pesquisa Operacional**, 30(1): 125-152, 2010.

FÁVERO, L. P. et al. Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Campus Elsevier. Gendron, Y. (2008). Constituting the Academic Performer: The Spectre of Superficiality and Stagnation in Academia. **European Accounting Review**, 17 (1): 97-127, 2009.

GROOT, T.; GARCIA-VALDERRAMA, T. Research Quality and Efficiency - An Analysis of Assessments and Management Issues in Dutch Economics and Business Research Programs. **Research Policy**, 35 (9): 1362-1376, 2006.

HAYNES, K. Moving the Gender Agenda or Stirring Chicken's Entrails?: Where Next for Feminist Methodologies in Accounting? **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, 21 (4): 539-555, 2008.

HESFORD, J. W.; POTTER, G. **Accounting Research in the Cornell Quarterly: A Review With Suggestions for Future Research**. Cornell Hospitality Quarterly, 51 (4): 502-512, 2010.

HESFORD, J.W. et al. **Management Accounting: A Bibliographic Study**. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. eds. Handbook of Management Accounting Research. Amsterdam: Elsevier: 3-26, 2007.

HOPWOOD, A. G. If Only there were Simple Solutions, but there Aren't: Some Relections On Zimmerman's Critique of Empirical Management Accounting Research. **European Accounting Research**, 11 (4): 777-785, 2002.

IMA - Institute of Management Accountants. **Definition of Management Accounting**. Institute of Management Accountants, IMA, 2008.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective. **Journal of Accounting And Economics**, 32: 349-410, 2001.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice? **European Accounting Research**, 11 (4): 787-794, 2002.

KIRKPATRICK, A.S.; LOCKE, E. A. The Development of Measures Of Faculty Scholarship. **Group & Organization Management**, 17 (1): 5-23, 1992.

LOCKE, J.; LOWE, A. Evidence and implications of multiple paradigms in accounting knowledge production. **European Accounting Review**, 17 (1): 161-191, 2008.

LUFT, J.; SHIELD, M. D. Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research? Accounting, **Organizations and Society**, 28: 169-249, 2003.

LUFT, J.; SHIELD, M. D. Zimmerman's Contentious Conjectures: Describing the Present and Prescribing the Future of Empirical Management Accounting Research. **European Accounting Review**, 11 (4): 795-805, 2002.

LUKKA, K.; MOURITSEN, J. Homogeneity or Heterogeneity of Research in Management Accounting? **European Accounting Review**, 11 (4): 805-811, 2002.

LUKKA, K. The Roles and Effects of Paradigms in Accounting Research. **Management Accounting Research**, 21: 110-115, 2010.

LUNKES, R.J.; RIPOLL FELIU, V. M.; ROSA, F. S. **Redes Sociais E Internacionalização Da Contabilidade Gerencial: Um Estudo Em Publicações De Língua Espanhola**. Congresso De Contabilidade E Auditoria, Porto (Portugal), 1 (1): 1-15, 2011.

MALMI, T.; GRANLUND, M. In Search of Management Accounting Theory. **The European Accounting Review**. 18 (3): 597-620, 2009.

MALONI, M. J.; CARTER, C. R.; CARR, A. S. Assessing Logistics Maturation through Author Concentration. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, 39 (3-4): 250-268, 2009.

MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. Dez Anos de Pesquisa Contábil no Brasil: Análise dos Trabalhos Apresentados nos Enanpads de 1996 a 2005. **Revista Administração de Empresas**, 49(1): 62-73, 2009.

MERCHANT, K.A. Paradigms in Accounting Research: A View from North America. **Management Accounting Research**, 21 (2): 116-120, 2010.

MERCHANT, K.A. Why interdisciplinary accounting research tends not to impact most North American academic accountants. **Critical Perspectives on Accounting**, 19 (6): 901-908, 2008.

MODELL, S. Bridging the Paradigm Divide in Management Accounting Research: The Role of Mixed Methods Approaches. **Management Accounting Research**. 21: 124-129, 2010.

NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. A. Pesquisa Acadêmica em Contabilidade Gerencial no Brasil: Análise e Reflexões sobre Teorias, Metodologias e Paradigmas. **Revista de Administração Contemporânea**, 14(6): 1113-1133, 2010.

PANOZZO, F. The Making of the Good Academic Accountant. **Accounting Organizations And Society**, 22 (5): 447-480, 1997.

PÉREZ, B. E.; GALLARDO, A. L.; PEÑA, C. R. M. La Investigación Empírica en Contabilidad de Gestión en España: Análisis de las Publicaciones Españolas. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, XXXIV (124): 183-210, 2005.

RATTLE, O. The Never-Ending “Paradigm Debate” in Organisation Studies: Rhetorical Practices that Sustain Scientific Controversies. **in:** Paper Presented at the 2nd Conference on Rhetoric and Narratives in Management Research. Esade, Barcelona, 2007.

RICHARDSON, A.J. Strategies in the Development of Accounting History as an Academic Discipline. **Accounting History**, 13 (3): 247-280, 2008.

RYAN, R.; SCAPENS, R. W.; THEOBALD, M. **Research Method & Methodology in Finance Accounting**. Thomson, 2002.

SCAPENS, R. W. Innovations in management accounting practices and research in the United Kingdom. **Keynote address at the 4th EIASM**, Brussels, 9: 9-11, 2004.

SCHEKAIBAN, N.; RIPOLL-FELIU, V. M. **Estudio Comparativo sobre Investigación en Contabilidad de Gestión: Espana-México**, 2005.

SHIELDS, M. D. Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. **Journal of Management Accounting Research**, 5: 3-61, 1997.

TAHAI, A.; MEYER, M. J. A Revealed Preference Study of Management Journals' Direct Influences. **Strategic Management Journal**, 20 (3): 279-296, 1999.

WARREN, S. Photography and Voice in Critical Qualitative Management Research. Accounting, **Auditing and Accountability Journal**, 18 (6): 861-882, 2005.

WATTS, R.; ZIMMERMAN, J. The Demand for and Supply of Accounting Theories. The Market for Excuses. **The Accounting Review**, 59: 273-305, 1979.

WHITE, G. P. A Survey and Taxonomy of Strategy-Related Performance Measures for Manufacturing. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, 16 (3): 42-68, 1996.

VAIVIO, J.; SIRÉN, A. Insights into Method Triangulation and “Paradigms” in Interpretive Management Accounting Research. **Management Accounting Research**, 21: 130-141, 2010.

VAIVIO, J.; SIRÉN, A. **Straddling” paradigms, method triangulation and interpretive management accounting research**. In: Paper presented at the EIASM, Brussels: 15-17, 2008.

VALACICH, J.S. et al. Issues and Opinions - Publication Opportunities in Premier Business Outlets: How Level is the Playing Field? **Information System Research**, 17 (2): 107-125, 2006.

ZIMMERMAN, J. L. Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research. **Journal of Accounting and Economics**, 32: 411-427, 2001.

ZIMMERMAN, J.L. The Cost and Benefits and Cost Allocations. **The Accounting Review**, 54: 504-521, 1979.