

Pesquisa em contabilidade gerencial: uma análise comparativa das estratégias metodológicas e do referencial teórico em periódicos do Brasil e do mundo

Leonne Francisco Ribeiro Pires (UFBA) - leonneribeiro@hotmail.com

Ana Carolina Peneluc (UFBA) - carolinapeneluc@yahoo.com.br

Resumo:

As pesquisas em contabilidade gerencial apresentaram diversas mudanças ao longo das últimas décadas, este trabalho vem demonstrar algumas relativas às estratégias metodológicas e teorias utilizadas, nas pesquisas nacionais e internacionais, conforme modelo aplicado por Hesford et. al. (2007). Foram selecionados os artigos das revistas de maior classificação dada pela CAPES, de 2008 a 2017, e do periódico Management Accounting Research no período de 2013 a 2017. No total, foram 201 artigos do cenário nacional e 101 trabalhos oriundos dos periódicos internacionais. A pesquisa é empírico-analítica com abordagem bibliométrica, utilizou-se da teoria da comunicação a fim de verificar a mensagem constante nos trabalhos em contabilidade gerencial, notadamente, o quão evidenciada a teoria que embasa o estudo é apresentada pelos pesquisadores. Os resultados encontrados demonstram que as pesquisas em contabilidade gerencial no Brasil indicam uma tendência de decréscimo, quando considerados em valores absolutos, ao passo em que estão utilizando fundamentações teóricas diferentes, além da sociologia, psicologia e economia. Foram encontrados trabalhos nacionais e internacionais que fazem uso de um arcabouço teórico sem explicitá-lo. Além do mais, conforme registrado na literatura, ainda há trabalhos de contabilidade gerencial sem teoria, nacionais em maior grau. Nesse sentido, também se verificou que survey e estudo de caso são as estratégias metodológicas mais utilizadas, em 98 artigos nacionais e 53 internacionais.

Palavras-chave: *Contabilidade Gerencial. Pesquisa Contábil. Estudo Bibliométrico.*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Pesquisa em contabilidade gerencial: uma análise comparativa das estratégias metodológicas e do referencial teórico em periódicos do Brasil e do mundo

Resumo

As pesquisas em contabilidade gerencial apresentaram diversas mudanças ao longo das últimas décadas, este trabalho vem demonstrar algumas relativas às estratégias metodológicas e teorias utilizadas, nas pesquisas nacionais e internacionais, conforme modelo aplicado por Hesford et. al. (2007). Foram selecionados os artigos das revistas de maior classificação dada pela CAPES, de 2008 a 2017, e do periódico *Management Accounting Research* no período de 2013 a 2017. No total, foram 201 artigos do cenário nacional e 101 trabalhos oriundos dos periódicos internacionais. A pesquisa é empírico-analítica com abordagem bibliométrica, utilizou-se da teoria da comunicação a fim de verificar a mensagem constante nos trabalhos em contabilidade gerencial, notadamente, o quão evidenciada a teoria que embasa o estudo é apresentada pelos pesquisadores. Os resultados encontrados demonstram que as pesquisas em contabilidade gerencial no Brasil indicam uma tendência de decréscimo, quando considerados em valores absolutos, ao passo em que estão utilizando fundamentações teóricas diferentes, além da sociologia, psicologia e economia. Foram encontrados trabalhos nacionais e internacionais que fazem uso de um arcabouço teórico sem explicitá-lo. Além do mais, conforme registrado na literatura, ainda há trabalhos de contabilidade gerencial sem teoria, nacionais em maior grau. Nesse sentido, também se verificou que *survey* e estudo de caso são as estratégias metodológicas mais utilizadas, em 98 artigos nacionais e 53 internacionais.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Pesquisa Contábil. Estudo Bibliométrico.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

A contabilidade foi concebida para ser gerencial a fim de atender aos interesses do proprietário quando este também era o administrador (ou seja, não havia conflitos de agência), no entanto, foi somente a partir da sua desvinculação dos rígidos padrões da contabilidade financeira na segunda metade do século XX que seu desenvolvimento ocorreu (IUDICIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

Hopwood (2007) acrescenta que a contabilidade gerencial precisava ser estudada no contexto em que operava, por isso a pesquisa de campo foi inserida na contabilidade como um método necessário. O autor destaca, ainda, a utilização de teorias oriundas da psicologia e sociologia como base para pesquisas em contabilidade. Com isso, tem-se que a pesquisa contábil é dinâmica, não há que se falar em *status quo*, os avanços promovidos pela ciência estão relacionados com o rompimento de paradigmas e novos métodos de busca.

Oler et. al. (2010) demonstram que há um declínio percentual na pesquisa em contabilidade gerencial, quando de sua análise ao longo de 48 anos (1960-2007) em seis revistas internacionais, em comparação com o número total dos estudos em contabilidade que cresceram consideravelmente nesse período. Além disso, os autores consideram que o aumento absoluto das pesquisas contábeis está relacionado ao aumento no número de horas dedicado à pesquisa por parte dos docentes.

No Brasil, é possível registrar também o surgimento de novos programas de pós-graduação em contabilidade nos anos 2000, fato que contribuiu para o aumento da produção acadêmica. Todavia, não se promoveu até o momento uma análise comparativa dos principais periódicos do Brasil com algum consagrado no meio internacional no tocante a teorias e metodologias da pesquisa em contabilidade gerencial.

Esse estudo, por meio de uma pesquisa descritiva, com abordagem bibliométrica, objetiva demonstrar a estratégia metodológica e a fundamentação teórica presentes nas pesquisas em contabilidade gerencial nos principais periódicos internacionais, comparativamente, às revistas nacionais melhores avaliadas pela CAPES.

A pesquisa empírica em outras áreas da contabilidade (não a gerencial) começou de forma descritiva, após foi possível o desenvolvimento de teorias para explicar as práticas e prever fenômenos ainda não observados. Em outras palavras, a contabilidade gerencial não desenvolveu teorias. Ademais, o autor ainda considera que as mudanças na prática contábil deveriam promover a concepção de pesquisas a fim de acompanhar tais evoluções, no entanto o que ocorre é uma dedicação de vários pesquisadores a determinada temática que vem ganhando evidência. (ZIMMERMAN, 2001)

O comparativo de padrões metodológicos utilizados no Brasil com as pesquisas internacionais pode contribuir para o entendimento das diferenças e, conseqüentemente, para a busca de melhorias nas pesquisas brasileiras (NASCIMENTO, JUNQUEIRA e MARTINS, 2010). Não há como negar que os países mais desenvolvidos, como EUA e Reino Unido, são referências na melhor pesquisa contábil, com destaque para a gerencial. Uma forma de o Brasil avançar nessa discussão é inspirar-se nos melhores trabalhos, buscando extrair parâmetros teóricos e metodológicos que contribuam para o avanço das pesquisas contábeis nacionais.

Além da estratégia metodológica e da teoria utilizada nos principais periódicos pesquisados, esse artigo apresenta o panorama da pesquisa em contabilidade gerencial. Por meio de categorização, como fez Hoppen e Vanz (2015), é possível mapear os periódicos que se destacaram. Assim, passa-se a revisão de literatura seguida da metodologia aplicada neste trabalho; após, tem-se a análise dos dados e os resultados para, posteriormente, apresentar as considerações finais.

2 Pesquisa em contabilidade gerencial

Na contabilidade gerencial, Ittner e Lacker (2001) reconhecem uma evolução na pesquisa, tomando como partida os anos 80; notadamente, ocorreu uma aproximação com a prática ao constatar um aumento na produção com trabalhos de variadas metodologias e teorias. No entanto, os autores destacam a falta de dados publicamente disponíveis para a realização da pesquisa empírica em contabilidade gerencial. Por se tratar de uma contabilidade voltada para subsidiar a tomada de decisão de usuários internos, as informações acabam tornando-se de difícil acesso. Todavia, estratégias metodológicas, como o experimento, auxiliam a superar essa dificuldade.

As pesquisas em contabilidade gerencial, de modo geral, estão relacionadas a três atividades inerentes, quais sejam: planejamento, controle e tomada de decisões. O planejamento envolve estabelecer objetivos e especificar de que forma alcançá-los; o controle está relacionado com a execução do planejamento, exercer um acompanhamento a fim de alcançar o resultado proposto. A tomada de decisões é uma ação necessária a qualquer gestor durante a existência da empresa, ela se apoia em diversos dados e informações, a contabilidade gerencial é um dos fornecedores que subsidiam uma escolha inteligente e promissora para a empresa. Diante disso, os principais temas abordados estão em uma dessas categorias, e as pesquisas bibliométricas auxiliam a descobrir quais são essas temáticas.

A análise comparativa de principais temas abordados e métodos de pesquisa foi alvo de investigação por Frezatti et. al. (2015), tomando os anais de dois congressos no Brasil, um na Europa e outro nos EUA. Os resultados evidenciaram que no ano em discussão predominaram trabalhos com levantamentos e estudos de caso nas pesquisas brasileiras, enquanto os métodos que predominaram nos congressos estrangeiros foram pesquisas de arquivo e experimentos. Quanto aos principais temas abordados, o congresso americano Management Accounting Section Midyear Meeting, realizado em 2013, apresentou como temas mais pesquisados: avaliação de desempenho e remuneração dos executivos. Nesse sentido, também o congresso New Directions in Management Accounting realizado na Europa no ano de 2012 apresentou esses temas como os mais pesquisados.

A avaliação de desempenho pode ser inserida na atividade de controle presente na contabilidade gerencial. Trata-se de uma temática que, de modo geral, busca pesquisar a melhor forma de avaliar o desempenho dos empregados em diversos níveis a fim de demonstrar eventuais problemas no processo avaliativo que podem refletir no desempenho individual. Ressalte-se que o objetivo final é a busca de um melhor desempenho da empresa no intuito de maximizar o seu valor, porém não se pode descartar a participação dos empregados nessa tarefa haja vista a contribuição direta e a importância dos mesmos ao longo da vida da empresa.

A remuneração dos executivos também é outra temática relevante para as pesquisas em contabilidade e ganhou destaque quando os órgãos reguladores passaram a exigir a publicidade dos valores percebidos pelos executivos de companhias abertas. Sabe-se que o executivo é o gestor que toma decisões em nível macro dentro da empresa, as quais afetam todos os segmentos, como linhas de produtos, fábricas, territórios geográficos, dentre outros. As pesquisas com esse tema têm investigado associações entre as decisões do CEO e interesse subjetivo. Da mesma forma que a avaliação de desempenho, busca-se investigar meios de reduzir subjetividade no processo de tomada de decisões.

A avaliação de desempenho e a remuneração do CEO são temas pesquisados que se baseiam, principalmente, em teorias econômicas a fim de dar o arcabouço teórico para as investigações. No entanto, é provável que em algumas pesquisas o(s) autor(es) não especifique claramente a teoria que embasa o estudo. Segundo Smith (2015), teoria serve para explicar observações do mundo real. A clareza exigida no trabalho científico também é apontada pelo autor como essencial. O fato de não constar expressamente a teoria no artigo pode prejudicar a mensagem a ser enviada. Nesse caso, a preocupação em enviar a mensagem corretamente vai além dos aspectos metodológicos.

O ato comunicativo é estudado pela teoria da comunicação e pode contribuir com a contabilidade nesse processo de comunicação dos pesquisadores, além da metodologia envolvida no processo de pesquisa. Shanon e Weaver (1949) estabelecem como modelo comunicativo: fonte, emissor, mensagem, canal e receptor. Pode-se entender a fonte como a área de estudo do trabalho científico, o emissor está relacionado à autoria do trabalho, a mensagem é o que está escrito no artigo, o canal é o meio de publicação e o receptor é aquele que se propõe a conhecer a obra. Nesse estudo bibliométrico, avalia-se a mensagem através da contagem de palavras ou termos, a qual precisa ser clara e inteligível. Isso implica que a teoria utilizada no trabalho deve ser informada explicitamente para que a mensagem possa ser recepcionada por todos que a acessarem, caso contrário, o fim a que se propõe o estudo pode não ser atingido.

Frezatti et. al. (2015) registraram que não existe melhor tema a ser estudado, melhor método ou teoria a ser utilizada, o interesse está voltado em conhecer o estado atual que contribui para buscar oportunidades de pesquisa. Importa apresentar uma ressalva devido ao fato de que os temas escolhidos para pesquisa devem ser relevantes; quanto ao método de pesquisa, ele depende do problema a ser investigado, do acesso aos dados e o que se pretende

fazer (SMITH, 2015). Não existe um ideal a ser aplicado em qualquer caso, porém dada a grande validade interna e externa encontrada nas pesquisas dos melhores periódicos, é possível dizer com razoável segurança que eles se utilizam dos melhores métodos conhecidos para determinados temas.

3 Estudos bibliométricos no Brasil

Os estudos bibliométricos na contabilidade são os mais diversos, tanto em nível nacional quanto internacional. São análises quantitativas que contemplam diversos elementos relacionados à produção científica, tais como metodologia, teoria, citações e autores. A análise desses elementos resulta em informações importantes quanto ao rumo das pesquisas. De modo geral, os resultados desses trabalhos apresentam indicadores que se referem a tendências da pesquisa contábil.

Faria et. al. (2013) investigaram, por meio de análise bibliométrica, os principais temas abordados nas pesquisas em contabilidade gerencial no Brasil, a partir das publicações em revistas nacionais com classificação mínima B2, no período de 2002 a 2012. As autoras chegaram à conclusão que sistema de controle gerencial foi o tema mais abordado nos artigos analisados. Tomando esse mesmo período de referência, Catapan et. al. (2013) com uma amostra de 21 artigos verificaram nas revistas nacionais B1 e B2 a tipologia metodológica, os autores, principais instituições e a ferramenta estatística utilizada. Encontraram 18 artigos empíricos e 3 teóricos, ou seja, valeram-se de uma tipologia metodológica simples e clara no desenvolvimento de sua pesquisa. Oliveira e Boente (2012) ampliam a sua base de seleção ao incluir trabalhos de periódicos e de eventos e classificaram a metodologia utilizada em descritiva e exploratória. Há que ressaltar que alguns trabalhos que se encontram em periódico hoje foram apresentados em eventos no passado a fim de receberem contribuições do meio acadêmico e profissional presentes. Lunkes et al. (2013) promoveram um estudo comparativo (Brasil e Espanha) da produção científica em contabilidade gerencial, contemplando metodologias e temas, constataram que predominam, no Brasil, estudos de caso e *survey*, o período analisado foi de 2001 a 2010. Esses autores também se valeram da classificação de estratégias metodológicas utilizadas por Hesford et. al. (2007).

Algumas pesquisas bibliométricas promovem a análise quantitativa de trabalhos ou referências a partir de determinado tema ou teoria, é o que se observa no trabalho de Carvalho et. al. (2010), de Santos e Silva (2017) e Seidler e Decourt (2014). O primeiro tomou por base as teorias do ciclo de vida organizacional sobre a contabilidade gerencial, através da busca na base de dados *proquest*, foram localizados seis trabalhos com base na teoria selecionada, evidenciaram o Canadá como maior centro de estudos e os principais autores citados. Os outros dois trabalhos tomaram temas específicos, remuneração do CEO e gerenciamento de resultados, os quais selecionaram os trabalhos por meio dos periódicos diretamente ou através de bases amplamente utilizadas.

Scapens e Bromwich (2016) apresentaram uma análise das teorias aplicadas nos trabalhos publicados ao longo dos 25 anos da revista *Management Accounting Research*. Nesse lapso temporal, viu-se a substituição de uma pesquisa meramente normativa para um estudo das práticas no âmbito da contabilidade gerencial. Para isso, foram utilizados estudos de caso e pesquisas de campo a fim de compreender as práticas contábeis. Os resultados demonstram um declínio de *papers* que não possuem uma teoria explícita, em contraponto, cresceu o número de artigos com a utilização de teorias sociais ou críticas. A definição de social e crítica é ampla e abrange interpretação, institucional, social e ambiental, economia política, trabalho pós-estruturalista e construtivista, e foi extraída da Primeira Conferência IPA (*Interdisciplinary Perspectives on Accounting*).

O trabalho bibliométrico de Hesford et. al. (2007) toma uma amostra de 20 anos

(1981-2000) para análise, destacando fatos históricos que impulsionaram a pesquisa em contabilidade gerencial, como o surgimento de revistas especializadas e novos temas de pesquisa em contabilidade gerencial. Quanto à metodologia das pesquisas analisadas, tomaram nove métodos de pesquisa para a classificação dos trabalhos em análise: estudos analíticos, *surveys*, experimentos, revisão, pesquisa de campo, documental, estudos de caso, *framework* e outros/múltiplos (incluindo simulação). A diferença do estudo de caso para pesquisa de campo está no número de organizações investigadas, aquele se dá em apenas uma organização. As pesquisas de arquivo (documental) diferem dos estudos de campo pelo fato de que estes empregam múltiplas fontes de informação, como observação, entrevista. Os frameworks envolvem o desenvolvimento de quadros conceituais com novas perspectivas, diferem da revisão por que vão além do que já está posto na literatura anterior, acrescentando observações teóricas ou práticas a critério do(s) autor(es). A revisão engloba ensaios e levantamentos bibliométricos e difere do *survey*, tendo em vista que este é um levantamento cuja característica principal é de relatar e descrever características organizacionais e aspectos da contabilidade gerencial, ao invés de apresentar inferências sobre o objeto investigado (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2010). A pesquisa analítica trabalha com a representação de um conceito ou processo, a partir da lógica dedutiva, essencialmente com modelos matemáticos que busquem simplificar o mundo real (DEMSKI, 2007). A pesquisa documental ou de arquivo está relacionada aos dados disponíveis publicamente, como as demonstrações contábeis e notas explicativas.

As disciplinas de origem que embasam teorias utilizadas na pesquisa em contabilidade gerencial são economia, psicologia, sociologia, produção e gerenciamento de operações (PGO), e história. A economia inclui artigos que dependem da organização industrial, microeconomia e teoria da agência. A psicologia inclui comportamento organizacional e psicologias social e cognitiva; enquanto a sociologia está ligada a teorias da contingência e institucional, por exemplo. A PGO está relacionada à programação linear e controle de processos. Por fim, a história se refere aos artigos que abordam surgimento e desenvolvimento de sistemas e práticas de contabilidade gerencial com referências no tempo e no espaço (HESFORD; LEE; VAN DER STEDE; YOUNG, 2007).

Theophilo e Iudicibus (2005) buscaram fazer uma análise crítico-epistemológica, sendo formado por quatro polos: o técnico, o epistemológico, o teórico e o metodológico. Vale destacar, dentre eles, o polo teórico, pois orienta a definição das hipóteses e construção dos conceitos, é o lugar da elaboração das linguagens científicas, determina o movimento de conceituação. O polo metodológico, ainda segundo os autores, é a instância que inclui as estratégias ou as maneiras por meio das quais se busca a explicação para os fenômenos estudados; enquanto o polo técnico corresponde às “estratégias de pesquisa”. Em que pese toda a fundamentação apresentada pelos autores, para fins de análise nesta pesquisa, entende-se métodos ou estratégias metodológicas de pesquisa, algo próximo ao polo teórico apresentado.

Nascimento et. al. (2010) consideram que existe uma demanda por conhecer características epistemológicas, para apresentar uma evolução no campo da pesquisa em contabilidade gerencial, os autores consideram características epistemológicas a descrição e análise crítica dos aspectos relacionados à plataforma teórica, estratégias metodológicas, teorias e paradigmas de pesquisa. Quanto à plataforma teórica, os autores constataram que 83% dos trabalhos se baseiam somente em conceitos contábeis ou legislação, enquanto 17% utilizam teorias da economia, sociologia ou psicologia. As teorias utilizadas para fins de categorização incluíram ainda a opção múltiplo e outros, respectivamente, para quando houvesse mais de uma abordagem teórica utilizada na pesquisa e para quando não pudesse ser enquadrada nas opções anteriores, da mesma forma que Hesford et. al. (2007). Os autores analisaram trabalhos do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria e no Encontro

Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração [ENANPAD] de 2005 a 2008, e no Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis [ANPCONT] de 2007 e 2008.

As revistas consideradas de primeira linha norte-americanas impõem metodologias e correntes teóricas para fins de aceitação para publicação (FREZATTI; AGUIAR; WANDERLEY; MALAGUEÑO, 2015). Esse fato limita pesquisadores e acadêmicos a um modelo que perdura determinado tempo até que um novo paradigma de pesquisa seja desenvolvido e aceito.

As mudanças, na contabilidade gerencial, destacam o papel do contador gerencial dentro das organizações. Gestão estratégica, gestão de desempenho e sistema de gerenciamento de projetos são alguns dos desafios que passaram a fazer parte da rotina do contador gerencial. A sugestão é aliar a tecnologia da informação com técnicas contábeis de gerenciamento avançadas (BURNS, VAIVIO, 2001). Diante disso, a pesquisa em contabilidade gerencial precisa acompanhar e responder aos desafios propostos, o contador/pesquisador gerencial precisa ampliar seus horizontes, adentrar em questões atuais com métodos que possam dar robustez à pesquisa e apresentar resultados válidos aos diversos *stakeholders*. Não se pode olvidar que a contabilidade contribui para a tomada de decisões de caráter econômico, no ambiente interno, isso potencializa a utilidade das informações por ela fornecidas.

4 Metodologia

A análise comparativa realizada nesta pesquisa contemplou publicações em revistas nacionais Qualis A2, no período de 2008 a 2017 (dez anos), e na principal revista internacional de contabilidade gerencial, *management accounting research* (MAR), cujo período analisado foi de 2013 a 2017 (cinco anos).

A escolha por periódicos se justifica pelo rigor existente nos critérios de seleção, além do mais, é comum que esses trabalhos antes passem por críticas em eventos, como congressos ou encontros; ou seja, deduz-se que o melhor da produção acadêmica é publicado nos melhores periódicos. Nesse sentido, destaca-se também a possibilidade de comparar com *journals* internacionais, já consagrados por diversos autores (ZIMMERMAN, 2001; OLER et. al., 2010; HESFORD et. al., 2007; MOERS, 2007).

O termo de pesquisa aplicado para os periódicos internacionais foi “management accounting”, enquanto para os nacionais foi “contabilidade gerencial” a fim de selecionar os trabalhos que foram analisados neste estudo. Após essa seleção, procedeu-se à verificação no título, nas palavras-chave e no resumo para conferir se se tratava de uma pesquisa em contabilidade gerencial. Em seguida, verificou-se a estratégia metodológica, e a teoria que serviu de fundamentação para o estudo.

É possível que alguma publicação não tenha sido coletada com o filtro utilizado, contudo os dados selecionados representam bem toda a população, qual seja: todas as publicações na área de contabilidade gerencial em um lapso temporal de 2008 a 2017 nos periódicos: Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC), Revista Contabilidade e Finanças (RCF), Revista Contabilidade e Organizações (RCO), Contabilidade Vista e Revista (CVR) e Revista Universo Contábil (RUC). Nesse sentido, também vale destacar que é comum a publicação de artigos na área de gerencial em revistas da área de administração e finanças, os quais não estão contemplados neste trabalho por estarem fora da zona de captação.

Os trabalhos internacionais são oriundos da revista *Management Accounting Research* (MAR). Esse periódico veicula publicações no campo da contabilidade gerencial

desde 1990, é considerado um dos principais da área gerencial, foi acessado através da base *Science direct*, do qual se extraíram 160 *papers* para análise, todo quantitativo disponível. Contudo, 59 foram excluídos por se tratarem de editorial, agradecimentos ou chamada para submissão de trabalhos, restando 101 artigos.

As revistas nacionais escolhidas pertencem à área de contabilidade e possuem classificação “A” dada pela CAPES no quadriênio 2013-2016, assim como fez Theóphilo e Iudicibus (2005) por considerarem que se trata de periódicos de alta qualidade. As cinco revistas forneceram 201 artigos para análise dentro do lapso temporal selecionado, e os trabalhos publicados foram acessados diretamente nos sítios eletrônicos de cada uma delas para análise.

Tabela 1 – Artigos nacionais por revista

Periódico	Total de artigos	Percentual
Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC)	33	16,42%
Revista Contabilidade e Finanças (RCF)	33	16,42%
Revista Contabilidade e Organizações (RCO)	43	21,39%
Contabilidade Vista e Revista (CVR)	44	21,89%
Revista Universo Contábil (RUC)	48	23,88%

Fonte: elaborado pelos autores

Diante dos trabalhos nacionais selecionados, buscou-se verificar se havia expressamente a teoria que dava suporte à investigação conforme preceitua a teoria da comunicação. Isso para categorizá-los de acordo com sua disciplina de origem, conforme Hesford et. al. (2007) e Nascimento et. al. (2010), em economia, sociologia, psicologia e outros. Também as estratégias metodológicas seguiram a classificação desses trabalhos, dividindo-se em: Pesquisa de campo, *survey*, documental, revisão, estudo de caso, experimento, pesquisa analítica e *framework*.

Quadro 1 – Categorias de teoria e metodologia analisadas

Características analisadas	Tipos	Trabalhos anteriores
Estratégias Metodológicas	Pesquisa de campo, <i>survey</i> , documental, revisão, estudo de caso, experimento, pesquisa analítica, <i>framework</i> e outras.	Hesford et. al. (2007); Nascimento et. al. (2010); Lunkes et al. (2013)
Teorias	Economia, sociologia, psicologia e outros	Hesford et. al. (2007); Nascimento et. al. (2010)

Fonte: adaptado dos trabalhos citados

A verificação da mensagem, conforme preconiza a teoria da comunicação, deu-se com a busca do termo “teoria” ou “*theory*” no corpo do trabalho. Neste estudo, considerou-se explícita a teoria encontrada com essa busca.

O objetivo dessas análises é apresentar o estado atual da pesquisa em contabilidade gerencial, bem como as áreas que mais aglomeram os trabalhos. O *software Microsoft Excel* foi utilizado para tabulação e tratamento de alguns dados a fim de categorizá-los e possibilitar a apresentação em forma de quadros e tabelas.

5 Análise dos resultados

5.1 Estratégia metodológica

A pesquisa em contabilidade gerencial apresenta dificuldades no tocante à obtenção de dados para a realização de estudos empíricos. Isso por que se trata de uma informação para o usuário interno que, por razões óbvias, não quer ou não deseja revelar. Por essas razões, desenvolveram-se, ao longo das últimas décadas, diferentes métodos de proceder a análises, aqui nomeadas de estratégias metodológicas a fim de garantir a validade necessária para a realização dos estudos.

As estratégias metodológicas estão distribuídas entre as revistas na forma apresentada na tabela 2. É possível observar que *survey* e estudo de caso foram as mais utilizadas pelos pesquisadores dentro do período de referência, mesmo resultado encontrado por Nascimento et. al. (2010). Contudo, As estratégias metodológicas registradas por Frezatti et. al. (2015) destacaram nos congressos internacionais a predominância de pesquisas de arquivo e experimentos. As exceções que se destaca são a RCF e a RCC, enquanto naquela predominam pesquisa documental e revisão, nesta mais se observam mais revisões e estudos de caso.

Tabela 2 – Total de artigos por metodologia e revista

Estratégias Metodológicas	RCC	RCF	RCO	CVR	RUC	Total
Pesquisa de campo	2	3	1	1	1	8
<i>Survey</i>	6	4	14	11	16	51
Documental	5	11	7	11	9	43
Revisão	8	7	7	8	7	37
estudo de caso	8	5	11	10	13	47
Experimento	1	2	3	1	1	8
Pesquisa analítica	1	0	0	0	0	1
<i>Framework</i>	0	0	0	2	1	3
Outros	2	1	0	0	0	3

Fonte: elaborado pelos autores

Não há que se falar em melhor ou pior metodologia, as estratégias foram surgindo à medida que novos desafios foram sendo postos no meio contábil gerencial. O período de dez anos é insuficiente para a percepção dessas inovações no âmbito acadêmico, porém é interessante observar na tabela 3 que o quantitativo de publicações na área gerencial diminuiu.

Tabela 3 – Total de artigos nacionais por ano

Estratégias Metodológicas	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total
Pesquisa de campo	1	1	0	4	0	1	1	0	0	0	8
<i>Survey</i>	6	0	5	14	11	3	7	0	3	2	51
Documental	2	12	5	7	6	1	1	6	1	2	43
Revisão	7	5	5	8	1	2	1	3	5	0	37
estudo de caso	4	11	6	3	1	2	4	7	7	2	47
Experimento	2	0	3	0	0	0	0	2	0	1	8
Pesquisa analítica	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
<i>Framework</i>	0	0	0	2	0	1	0	0	0	0	1
Outros	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0	3

Fonte: elaborado pelos autores

A pesquisa em contabilidade gerencial vem decrescendo nos últimos anos, conforme apontado pela literatura (OLER et. al., 2010; HESFORD et. al., 2007; FREZATTI et. al., 2015). E as estratégias metodológicas que pouco foram utilizadas nas pesquisas nacionais foram *framework* e pesquisa analítica, não se observa uma linha de crescimento de nenhuma das estratégias.

No cenário internacional, aqui representado pela revista MAR, os 101 artigos analisados revelaram que predomina neste periódico as estratégias *survey* e estudo de caso, semelhante ao observado no cenário nacional, em conformidade com o resultado de Lunkes et al. (2013). Apesar da redução no número de artigos com o passar dos anos, apenas isso não é indicativo de uma redução na pesquisa em contabilidade gerencial visto que essa revista é especializada na área.

Tabela 4 – Distribuição de artigos internacionais por ano

Estratégias Metodológicas	2013	2014	2015	2016	2017	Total
Pesquisa de campo	5	1	2	1	0	9
<i>Survey</i>	3	6	9	4	3	25
Documental	0	4	3	7	0	14
Revisão	2	2	2	4	0	10
estudo de caso	8	3	6	8	3	28
Experimento	1	3	3	2	1	10
Pesquisa analítica	3	0	0	0	0	3
<i>Framework</i>	1	0	0	0	0	1
Outros	0	1	0	0	0	1

Fonte: elaborado pelos autores

5.2 Teoria

Estudos anteriores, como em Theophilo e Iudicibus (2005) e em Nascimento et. al. (2010), tem documentado que, em contabilidade gerencial, não há uma base teórica que dê suporte às pesquisas. Esse resultado põe em discussão a qualidade dos trabalhos, pois a teoria representa um elemento, metodologicamente, indispensável para a construção do saber científico, seja para confirmá-la ou para refutá-la.

Ainda nessa seara metodológica, mesmo este estudo pode ter uma teoria para dar suporte. Busca-se chamar atenção para a possibilidade da teoria da comunicação com finalidade de análise da mensagem, uma vez que o fato de não haver explícita a teoria que embasa pode prejudicar o ato comunicativo através de ruídos. Nesse sentido, poderia vir a ser uma *dummy* em uma análise estatística mais rebuscada.

Tabela 5 – Total de artigos por teoria e revistas

Teoria	RCC	RCF	RCO	CVR	RUC	Total
Economia	3	7	5	8	5	28
Sociologia	4	5	4	3	4	20
Psicologia	0	1	0	1	1	3
Outros	9	7	9	2	7	34
Sem teoria	17	13	25	30	31	116

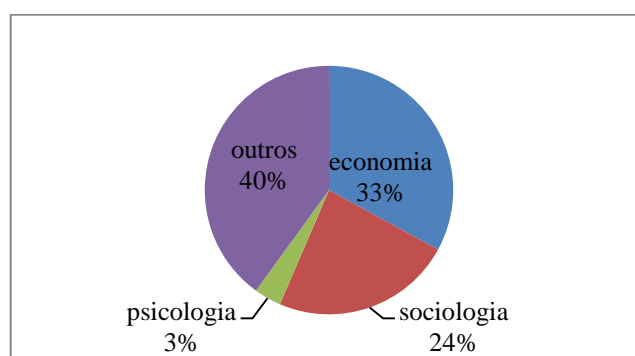
Fonte: elaborado pelos autores

A tabela 5 apresenta o resultado da análise a fim de verificar a presença de um arcabouço teórico na pesquisa e, em caso positivo, a origem de tal teoria. Primeiramente,

cumprir, a exceção da RCF, todas as demais tiveram mais trabalhos sem teoria. Trata-se do exposto por Nascimento et. al. (2010), conceitos são usados para embasar o trabalho científico, tais como *Balanced Scorecard*. Também se verificou que muitos trabalhos se fundamentam em estudos anteriores, tomando o desenho de pesquisa como um modelo a ser replicado, o que não faz disso uma teoria ou não apresenta a teoria subjacente.

Os 42,29% dos artigos que apresentaram uma teoria (85 no total) estão distribuídos na forma apresentada na figura 1 abaixo. Nascimento et. al. (2010) registrou apenas 17% dos trabalhos com alguma teoria no período de 2005 a 2008. Destaca-se que a economia continua sendo uma disciplina próxima e útil para os estudos na contabilidade.

Figura 1 - Distribuição dos artigos nacionais



Fonte: elaborado pelos autores

Tem-se que as pesquisas nacionais em contabilidade estão buscando em outras áreas do conhecimento o referencial teórico para o desenvolvimento dos estudos. Áreas como educação, física, comunicação e finanças são o novo suporte, destacadamente, as teorias construtivista e das restrições.

Além de menos da metade dos artigos possuírem uma teoria, apenas 60 trabalhos deixaram de forma exposta a teoria que embasa o estudo, ou seja, 25 artigos, ao longo dos dez anos analisados, fizeram uso de um referencial teórico sem explicitar qual. Fato este que contradiz a teoria da comunicação, na qual se verifica a necessidade de deixar a mensagem o mais clara possível.

Os artigos internacionais apresentou percentual bem menor de artigos sem teoria conforme consta na tabela 6.

Tabela 6 – Distribuição dos artigos internacionais

Teorias	2013	2014	2015	2016	2017	Total
Economia	4	3	4	4	2	17
Sociologia	2	2	3	2	1	10
Psicologia	3	2	5	1	0	11
Outros	6	5	5	8	3	27
Sem teoria	8	8	8	11	1	36

Fonte: elaborado pelos autores

Diferente do cenário nacional, a tabela 6 mostra que 35,64% dos artigos não apresentam uma teoria que dê suporte ao estudo desenvolvido. Contudo, vale destacar que esses artigos apresentam um tópico para apresentar a teoria que, na verdade, trata-se dos mesmos conceitos que subsidiaram os trabalhos (sem teoria) da tabela 5. Outra observação que merece destaque é que a maioria desses estudos (sem teoria) evidenciaram que aquele

trabalho contribuirá para a construção de uma teoria. Essa ponto vai ao encontro do que foi colocado por Zimmerman (2001), vê-se uma preocupação em construir uma teoria dentro da contabilidade gerencial.

Dos 65 artigos da MAR que se utilizaram de uma teoria, 45 a deixaram explícita, ou seja, em 20 artigos, identificou-se a teoria com a caracterização da mesma sem, de fato, citar a terminologia como a mesma é conhecida no meio acadêmico. Análise feita com base no que preconiza a teoria da comunicação.

6 Considerações Finais

As pesquisas em contabilidade apresentam mudanças ao longo do tempo, em especial, a contabilidade gerencial tem mostrado avanços nas últimas décadas, novos métodos de pesquisa e teorias estão sendo tomadas para um melhor resultado das pesquisas.

O trabalho se mostra importante ao relatar as mudanças de paradigma e de estratégias metodológicas, comparativamente ao praticado nos periódicos internacionais. Sabe-se que predominavam economia, sociologia e psicologia como disciplinas que embasavam as pesquisas em contabilidade gerencial. Todavia esse estudo empírico vem demonstrar que a categoria “outras disciplinas” se mostra em um número grande de artigos publicados. Esses novos paradigmas são oriundos das ciências duras, comunicação, educação e finanças. Acrescente-se a isso a evidência de que aumentou o percentual de trabalhos com algum paradigma para embasar o estudo, quase 50% dos trabalhos investigados apresentaram um arcabouço teórico oriundo de outra disciplina. Vale citar o resultado de Nascimento et. al. (2010) no qual apenas 17% dos trabalhos possuíam alguma teoria.

As estratégias metodológicas foram analisadas e restou verificado que predomina nas pesquisas em contabilidade gerencial o *survey*; em seguida, têm-se os estudos de caso, tanto nos trabalhos nacionais quanto internacionais. Segundo Hesford et. al. (2007), o primeiro corresponde a um levantamento por meio de entrevistas e questionários necessários para a realização da pesquisa. Enquanto os estudos de caso compreendem a seleção de uma única empresa para estudo do problema de pesquisa.

É possível aferir que as pesquisas brasileiras em contabilidade gerencial seguem um padrão próximo ao da revista internacional investigada neste trabalho. Diante do relato de autores que realizaram pesquisas bibliométricas em periódicos internacionais, psicologia e sociologia são disciplinas que passaram a contribuir menos com os estudos, o mesmo não se observou neste estudo.

A teoria da comunicação foi avocada neste estudo a fim de avaliar a mensagem, ou seja, o conteúdo do artigo científico apresentado no que se refere à apresentação da teoria utilizada. Em 25 artigos nacionais e 20 internacionais que apresentavam alguma teoria, não ficou explícito o nome dela, fato esse que pode prejudicar a comunicação, por meio de ruídos. É possível sugerir como pesquisa futura uma investigação mais aprofundada à luz da teoria da comunicação que demonstre a percepção de profissionais e acadêmicos acerca da mensagem posta nos artigos de contabilidade.

Referências

BURNS, J.; VAIVIO, J. **Management Accounting Change**. Management Accounting Research, vol. 12, 2001, p. 389-402.

CARVALHO, K. L. de; SARAIVA JUNIOR, A. F.; FREZATTI, F.; COSTA, R. P. da. **A Contribuição dos Teorias do Ciclo de Vida Organizacional para a Pesquisa em Contabilidade Gerencial**. Revista de Administração Mackenzie, vol. 11, n. 4, jul/ago, 2010, p. 98-130.

DEMSKI, J. S. **Analytic modeling in management accounting research**. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Orgs.), Handbook of management accounting research (Cap. 14, Vol. 1, pp. 365-371). Amsterdam: Elsevier, 2007.

FARIA, P. M. O.; LEAL, E. A.; SOARES, M. A.; SOUSA, E. G. de. Pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil: um estudo bibliométrico de 2002 a 2012 nos principais periódicos nacionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, Uberlândia, Minas Gerais. **Anais...** Uberlândia: CFC, 2013.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B. de; WANDERLEY, C. de A.; MALAGUEÑO, R. A. **Pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil: Desenvolvimento, Dificuldades e Oportunidades**. Revista Universo Contábil, vol. 11, n. 1, jan/mar, 2015, p. 47-68.

HESFORD, J. W.; LEE, S.; VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, M. S. **Management accounting: a bibliographic study**. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Orgs.), Handbook of management accounting research (Cap. 1, Vol. 1, pp. 1-26). Amsterdam: Elsevier, 2007.

HOPPEN, N. H. F.; VANZ, S. A. de S. **Neurosciences in Brazil: a bibliometric study of main characteristics, collaboration and citations**. Scientometrics, vol. 109, out/2016, p. 121-141.

HOPWOOD, Anthony G. **Whither Accounting Research?**. The Accounting Review, vol. 82, n. 5, 2007, p. 1365-1374.

ITTNER, C.; LARCKER, D. **Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective**. Journal of Accounting and Economics, 32, 2001, P.349-410.

IUDICIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N.. **Contabilidade: Aspectos Relevantes da Epopéia de sua Evolução**. Revista Contabilidade e Finanças, n. 38, maio/ago, 2005, p.7-19.

LUFT, J; SHIELDS, M. D. **Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research**. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Orgs.), Handbook of management accounting research (Cap. 2, Vol. 1, pp. 27-95). Amsterdam: Elsevier, 2007.

LUNKES, R. J.; FELIU, V. M. R.; ROSA, F. S. da. **Estudio de las Publicaciones sobre Contabilidad de Gestión en Brasil y España**. Revista Contabilidade e Finanças, vol. 24, n. 61, jan/abr, 2013, p. 11-26.

MOERS, Frank. **Doing Archival Research in Management Accounting**. Handbook of Management Accounting Research. Elsevier, vol. 1, 2007, p. 399-413.

NASCIMENTO, A. R. do; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. de A. **Pesquisa Acadêmica em Contabilidade Gerencial no Brasil: Análise e Reflexões sobre Teorias, Metodologias e Paradigmas**. RAC - Revista de Administração Contemporânea, vol. 14, núm. 6, nov/dez, 2010, p. 1113-1133.

OLER, Derek K.; OLER, Mitchell J.; SKOUSEN, Christopher J. **Characterizing Accounting Research**. Accounting Horizons, vol. 24, n. 4, p. 635-670, 2010.

OLIVEIRA, E. K. F. de; BOENTE, D. R. **Análise bibliométrica da produção científica recente sobre contabilidade gerencial**. Organizações em Contexto, Vol. 8, n. 15, jan/jun, 2012, p. 199-212.

SANTOS, T. R. dos; SILVA, J. O. da. **Remuneração dos Executivos: uma análise dos artigos nacionais e internacionais na última década**. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, vol. 7, n. 2, mai/ago, 2017, p. 265-283.

SCAPENS, Robert W.; BROMWICH, Michael. **Management Accounting Research: 25 years on**. Management Accounting Research, vol. 31, 2016, p. 1-9.

SEIDLER, J. C. O.; DECOURT, R. F. **Gerenciamento de Resultados: Análise Bibliométrica dos Estudos Científicos Nacionais no período de 2006 a 2013**. Recont: Registro Contábil, vol. 5, n. 2, mai/ago, 2014, p. 21-48.

SHANNON, Claude E.; WEAVER, Warren. **The mathematical theory of communication**. Urbana, Illinois: University of Illinois Press, 1949.

SMITH, M. **Research Methods in Accounting**. 3 ed. Ed. Sage, Londres, 2015.

THEOPHILO, C. R.; IUDICIBUS, S. (2005). **Uma Análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil**. UnB Contábil, 8(2), 147-175.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2010.

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