

CONTROLE GERENCIAL: DELINEAMENTO DO PERFIL METODOLÓGICO DE UMA AMOSTRAGEM DE PUBLICAÇÕES ACADÊMICAS NAS ÁREAS DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE 2000 A 2004

MANAGERIAL ACCOUNTING: A SKETCH OF THE METHODOLOGICAL PROFILE OF A SAMPLE OF PUBLICATIONS IN THE AREA OF BUSINESS ADMINISTRATION AND ACCOUNTING FROM 2000 TO 2004

MAURÍCIO VASCONCELLOS LEÃO LYRIO

mauriciovll@gmail.com

JOSÉ ALONSO BORBA

jalonso@cse.ufsc.br

JEANE MARIA DA COSTA

jeane_costa@yahoo.com.br

RESUMO

O objetivo deste artigo é traçar o perfil metodológico da produção científica relacionada a Controle Gerencial (CG), publicada nos anos de 2000 a 2004, em periódicos estabelecidos nas áreas de Administração e Contabilidade, classificados com conceito "A" no Sistema Qualis/Capes em 2004. A proposta é classificar os trabalhos conforme o perfil metodológico, isto é, classificá-los conforme o foco dado à pesquisa, verificando a frequência de trabalhos que: (1) tratam de conceitos e idéias (teóricos); (2) os focados nos dados, gerando informações a partir da observação dos mesmos (empíricos); (3) aqueles que pretendem descrever ou explicar um fato por meio da pesquisa de dados, tendo como base pressupostos teóricos que delimitam a pesquisa (teórico-empíricos). O estudo caracteriza-se como exploratório e descritivo. Utiliza-se da pesquisa bibliográfica para obtenção dos dados, os quais são analisados com o uso da estatística descritiva. Para atingir o objetivo da pesquisa inicialmente são delimitados os assuntos que dizem respeito ao controle gerencial. Em seguida buscam-se tais assuntos nos periódicos selecionados. Para delimitar os assuntos de controle gerencial, utiliza-se a obra de Anthony e Govindarajan (2002) como texto base, em contraposição a temas de outras 11 obras similares publicadas no Brasil. Os temas mais frequentes nestas obras são agrupados em 6 (seis) *clusters* temáticos, os quais passaram a representar os assuntos de CG para pesquisa nos periódicos selecionados. A pesquisa revela, numa análise geral, um equilíbrio do perfil metodológico nos artigos das revistas, porém, ao analisá-las individualmente tal equilíbrio não se mantém. Percebeu-se uma tendência a artigos com perfil empírico na RAP, teórico na C&F-USP e teórico-empírico na RAC.

Palavras-chave: controle gerencial, publicações acadêmicas, pesquisa, tendências metodológicas.

ABSTRACT

The objective of this paper is to delineate the methodological profile of the scientific research in the area of managerial accounting (MA) published from 2000 to 2004. It analyzes articles published in the management and accounting journals classified with grade "A" in the "Sistema Qualis/Capes" in 2004. Its purpose is to classify the articles according to their methodological profile, that is, according to the research focus, checking the frequency of occurrence of articles which (1) address concepts and ideas (theoretical articles); (2) concentrate on the data, generating information from the observation of these data (empirical articles); (3) intend to describe or explain some phenomenon by means of data research, based on theoretical assumptions that delimit the scope of research (theoretical-empirical articles). For that purpose, data collection is divided into two parts: delimitation

of topics related to managerial accounting and identification of those topics in the selected journals. Topics related to the work by Anthony and Govindarajan (2002) – which here is used as the background against which all articles are examined – are confronted with 11 (eleven) other similar works published in Brazil. The most frequent topics in these articles are gathered into 6 (six) thematic clusters that became the managerial accounting topics for the investigation in the selected journals. The paper then analyzes the percentage of articles on MA in those journals, their distribution in the clusters and according to their methodological profiles. The results suggest the existence of a balance in terms of methodological profile in the articles investigated. This scenario, however, changes when the articles are analyzed in each journal separately, for one then finds a trend toward an empirical approach in the articles published in RAP, toward a theoretical approach in those published in C&F-USP and finally toward a mixed theoretical-empirical approach in the articles published in RAC.

Key words: managerial accounting, academic journals, research, methodological trends.

INTRODUÇÃO

Segundo Anthony e Govindarajan (2002), o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas. O controle gerencial é um dos vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem dentro de uma organização, estando localizado entre a formulação de estratégias e o controle de tarefas. Este posicionamento do controle gerencial, dentro das atividades de planejamento e controle nas organizações, demonstra que ele é um processo pelo qual se decide a implementação de estratégias e a obediência a elas.

O presente artigo, inserido no contexto do controle gerencial, busca verificar como as pesquisas nesta área acontecem nos periódicos com conceito "A" no Sistema Qualis da Capes.

Tais pesquisas vêm sendo realizadas com frequência nos últimos anos, mas no contexto da Contabilidade Gerencial – que possui um viés mais analítico, voltado principalmente para apoiar o público interno das organizações na tomada de decisão – ainda ocorrem de forma tímida. Dentro desta perspectiva e no contexto do controle gerencial, emerge a pergunta de pesquisa que orienta este trabalho: Qual o perfil metodológico da produção científica relacionada a Controle Gerencial (CG) publicada em periódicos estabelecidos nas áreas de Administração e Contabilidade, no período de 2000 a 2004?

Além do objetivo geral de delinear o perfil metodológico da produção científica relacionada a CG, os seguintes objetivos específicos são perseguidos:

- Caracterizar os perfis metodológicos conforme as abordagens teórica, empírica e teórico-empírica;
- Caracterizar o marco conceitual de controle gerencial;
- Identificar os periódicos e critérios de classificação/ seleção dos artigos.

Servem como base de análise desta pesquisa os periódicos nacionais da área de Administração e de Contabilidade com conceito "A" no relatório do Sistema Qualis/Capes de 2004. Tais

periódicos são: *Revista de Administração Contemporânea* (RAC); *Revista de Administração de Empresas* (RAE); *Revista de Administração Pública* (RAP); *Revista de Administração da USP* (RAUSP); *Revista Contabilidade & Finanças – USP* (C&F-USP); e *Revista Organizações & Sociedade* (O&S).

Acredita-se que o levantamento das características metodológicas dos artigos de CG é importante, pois demonstra as tendências – teóricas ou empíricas – da pesquisa desta área no Brasil. Entende-se, ainda, que os resultados deste estudo podem ser úteis a pesquisadores, estudantes e profissionais da área, visto que contarão com um referencial de trabalhos classificados segundo seu perfil metodológico. Esta classificação fornecerá aos pesquisadores uma visão das tendências de publicação dos periódicos abordados. Sabedores das tendências quanto ao perfil metodológico de produção, os pesquisadores se orientarão com mais segurança em suas decisões quanto a "quem submeter" os resultados de suas pesquisas.

FUNDAMENTAÇÃO CONCEITUAL PARADIGMAS DE PESQUISA

Pode-se entender por paradigma os modelos e desenhos de pesquisa já utilizados e devidamente registrados na literatura. Segundo Kuhn e Kesting (2004), o modelo de uma pesquisa poderá ser positivista, marxista, fenomenológico, estudo de caso, pesquisa participante, experimental, exploratória ou de laboratório. Cabe ao pesquisador determinar qual o modelo que melhor se adapta às suas necessidades e se basear nele para desenvolver seu problema de pesquisa.

Para fins deste artigo, perfil metodológico é definido a partir do comportamento do pesquisador em relação ao seu objeto de pesquisa, ou seja, a forma como o pesquisador olha para o objeto de pesquisa irá determinar o perfil desta. Dentro deste entendimento, pode-se dizer que os trabalhos teóricos são aqueles focados no estudo das idéias presentes na literatura e sua posterior interpretação por parte do pesquisador. Os trabalhos de cunho empírico são aqueles nos quais o pesquisador vai a campo

para coletar dados a respeito de uma determinada questão. Por fim, existem os estudos nos quais o trabalho prático auxilia a compreensão de uma teoria, ou seja, quando o pesquisador vai a campo ele parte de uma pergunta ou hipótese de pesquisa baseada em estudos teóricos previamente realizados, que irá orientar a coleta e organização dos dados.

PESQUISAS ANTERIORES

Traçar o perfil de uma determinada área, em uma determinada época, sob determinada perspectiva, reflete o comportamento típico de uma disciplina, quando esta atinge certo grau de amadurecimento – ela volta-se para si própria, visando a conhecer seus trajetos e fazer projeções de futuras tendências. As pesquisas com este tipo de enfoque têm ganhado força nos últimos anos, com a publicação de diversos trabalhos que traçam o perfil de determinada área de estudo. Dessa forma, citam-se alguns dos trabalhos existentes que confirmam a crescente tendência de pesquisas com este enfoque.

É possível destacar o artigo de Leal *et al.* (2003), que apresenta o perfil da pesquisa em finanças no Brasil, identificando os veículos de publicação mais frequentes, os autores, a instituição à qual cada autor está vinculado, o número de artigos por autor, o número de autores por artigo.

Em administração pública, encontra-se o trabalho de Pacheco (2003). Este trabalho tem enfoque qualitativo e busca levantar os problemas que afetam a pesquisa na área da administração pública, através da análise dos periódicos da Revista de Administração Pública, da Revista do Serviço Público e dos Anais do ENANPAD, no período de 1995 a 2002.

Bertero *et al.* (2003) fazem uma avaliação crítica da produção em estratégia empresarial no Brasil. Os autores verificam a produção de 1991 a 2002 e analisam a distribuição dos artigos segundo a perspectiva teórica (clássica, sistêmica, evolucionária, processual); a temática proposta pelos próprios autores; a metodologia adotada em cada artigo; o número de artigos por Instituição de Ensino Superior; o número de autores por artigo; e o número de autores mais prolíficos.

Na área contábil, Riccio *et al.* (1999a) descrevem o perfil da pesquisa contábil nas universidades brasileiras. Os autores analisam as dissertações de mestrado e teses de doutorado, entre 1962 e 1999, dos programas *stricto sensu* em contabilidade, e levantam o número de trabalhos por ano, o método de pesquisa adotado e a variação temática dos trabalhos.

Posteriormente, Riccio *et al.* (2005) voltam a analisar a publicação científica na área da contabilidade, desta vez nos periódicos classificados com conceito A pela Capes. No período entre 1990 e 2003, os autores abordam a distribuição, as características metodológicas, a evolução, a temática e a produtividade dos autores na área, utilizando-se de um processo de análise bibliométrica.

Outra pesquisa no âmbito contábil, com recorte um pouco diferente, é feita por Borba e Frezatti (2000). Estes investigam uma amostra de revistas científicas de contabilidade publicada em língua inglesa, no ano de 1999, e identificam a frequência

de publicação, o uso de métodos quantitativos, os enfoques adotados e as áreas temáticas predominantes.

Ainda na pesquisa contábil, destaca-se o trabalho de Oliveira (2002) que investiga, com um enfoque qualitativo, cinco periódicos brasileiros de contabilidade, entre os anos de 1990 e 1999. A autora analisa a forma de acesso aos periódicos, o alcance de sua distribuição, a sua normalização e o seu corpo editorial. Em relação à análise dos artigos dos periódicos, a autora verifica os temas abordados e os autores dos artigos.

Em custos, encontra-se o trabalho de Riccio *et al.* (1999b), que relatam a composição e evolução da temática de trabalhos científicos de custos no período de 1967 a 1999. A pesquisa se concentra nas produções de mestrado e doutorado oficiais em contabilidade, em revistas especializadas e em artigos dos cinco últimos congressos brasileiros de custos. Os autores fazem uma análise quantitativa dos artigos de custos nas publicações, identificam a distribuição dos artigos por áreas temáticas, por método de custeio abordado, por áreas empresariais e por método de coleta de dados.

Também em custos, tem-se o trabalho de Cardoso *et al.* (2004), que traça um perfil da pesquisa em custos no âmbito do ENANPAD, de 1998 a 2003. A pesquisa verifica os temas abordados, quais os métodos de pesquisa utilizados nos artigos, que segmentos de área de custos são estudados, qual a filiação acadêmica dos autores (instituição e região) e que tipo de bibliografia é usada nos artigos (nacional e internacional).

Além dos trabalhos citados, ainda é possível encontrar outras referências no artigo de Leal *et al.* (2003), no de Oliveira (2002) e no de Cardoso *et al.* (2004).

Dessa forma, o presente artigo dá seguimento a este tipo de pesquisa, porém numa área ainda não estudada – Controle Gerencial – com vistas a traçar o perfil metodológico deste campo de estudo.

ASPECTOS METODOLÓGICOS CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

O presente trabalho possui um caráter exploratório e se constitui em uma pesquisa bibliográfica, pois é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. É classificado como exploratório, pois visa a proporcionar maior familiaridade com o tema proposto – a análise do perfil metodológico dos artigos relacionados à CG nos periódicos com conceito “A” no sistema Qualis da Capes – com vistas a torná-lo mais explícito, apontando as tendências de como estão sendo realizadas as pesquisas nesta área.

MÉTODOS

O método, segundo Kuhnen e Kestring (2004), pode ser definido como sendo os procedimentos adotados pelo pesquisador ou o caminho que este estabelece para realizar a pesquisa. No caso deste artigo, o trabalho foi dividido em duas etapas. A primeira etapa diz respeito à determinação dos assuntos que tratam de CG e a forma utilizada para agrupá-los em *clusters*. A segunda etapa da pesquisa busca analisar a incidência desses

assuntos nos periódicos selecionados, distribuindo-os nos *clusters* desenvolvidos e nos perfis metodológicos, de acordo com seu enfoque.

POPULAÇÃO, AMOSTRA E HORIZONTE TEMPORAL

A escolha das obras que são confrontadas com a de Anthony e Govindarajan (2002) se constitui em uma amostra intencional, ou seja, foram utilizadas as obras às quais os autores tiveram acesso, sendo escolhidas as mais representativas dentro desta população. Com base nos resultados obtidos nesta primeira etapa, passou-se à pesquisa nos periódicos. Nesta etapa, a coleta de dados se deu por meio de pesquisa documental. Foram analisados os resumos e palavras-chave dos artigos que formaram a amostra (aqueles encontrados nos periódicos selecionados no período de 2000 a 2004), buscando selecionar, em primeiro lugar, os que eram relativos à CG e, posteriormente, alocando-os nos *clusters* identificados e no perfil metodológico encontrado.

PARÂMETROS DA PESQUISA

Para atingir o objetivo proposto nesta pesquisa, é necessário dividir o levantamento dos dados em duas etapas distintas. Na primeira, é preciso delimitar os assuntos que dizem respeito ao controle gerencial. E, na segunda, buscar tais assuntos nos periódicos selecionados para a construção do presente artigo.

Com a finalidade de delimitar os diferentes aspectos e temas explorados nos estudos de CG, utiliza-se, como base, o livro *Sistemas de controle gerencial* de Anthony e Govindarajan (2002). Este livro aborda o CG sob diferentes perspectivas, explorando suas diferentes dimensões, dentre as quais citam-se: (1) natureza dos sistemas de CG; (2) estratégias; (3) comportamento das organizações; (4) centros de receita, despesa e lucros; (5) a questão da transferência; o controle de ativos; (6) orçamento; análise de relatórios; (7) avaliação de desempenho; (8) remuneração de executivos; etc. Estas perspectivas são apresentadas a seguir, conforme sua distribuição ao longo dos vários capítulos.

- a) Capítulo 1: trata da natureza dos sistemas de controle gerencial, abordando os conceitos básicos, a abrangência do controle gerencial e apresentando um diagrama informativo para o leitor;
- b) Capítulo 2: denominado "Compreendendo estratégias", discorre sobre os objetivos e conceitos de estratégia e trata ainda da estratégia a nível corporativo e das unidades;
- c) Capítulo 3: aborda o comportamento nas organizações, apresentando o conceito de congruência de objetivos e os fatores informais que o influenciam; trata ainda dos sistemas formais de controle, tipos de organização e funções do *controller*;
- d) Capítulo 4: o assunto são os centros de responsabilidade, englobando os centros de receitas, de despesas, administrativos e de apoio, de pesquisa e desenvolvimento e centros de *marketing*;
- e) Capítulo 5: aborda especificamente os centros de lucro, traçando algumas considerações gerais, abordando as unidades de negócios como centros de lucro, apresentando outros centros de lucro e, por fim, avaliando a lucratividade;
- f) Capítulo 6: trata de preços de transferência abordando os seus objetivos, os métodos para sua determinação e, por fim, tratando do preço de serviços internos e da administração dos preços de transferência;
- g) Capítulo 7: tem como foco o dimensionamento e controle do emprego de ativos, discorrendo sobre a estrutura de análise, a avaliação dos ativos empregados e as relações entre o *Economic Value Added* – EVA e o *Return on Investment* – ROI. Por fim, apresenta abordagens alternativas para a avaliação de executivos e desempenho econômico da organização;
- h) Capítulo 8: estuda o planejamento estratégico, discorrendo sobre a natureza do planejamento estratégico, análises de propostas de novos programas e de programas em curso e sobre os processos de planejamento estratégico;
- i) Capítulo 9: descreve a elaboração do orçamento, com enfoque sobre a natureza e tipos de orçamento, processos de elaboração, aspectos comportamentais e técnicas quantitativas;
- j) Capítulo 10: trata da análise dos relatórios de desempenho financeiro, apresentando cálculo das variáveis, as variações na prática, as limitações da análise dessas variações e considerações sobre o comportamento na avaliação de desempenho;
- k) Capítulo 11: aborda exclusivamente a avaliação de desempenho, apresentando informações usadas no sistema de controle, bem como apresentando os sistemas de avaliação de desempenho e, por fim, discorrendo sobre o controle interativo;
- l) Capítulo 12: discorre sobre a remuneração de executivos, apresenta resultados de pesquisas de incentivos em várias organizações, características dos planos de remuneração, incentivos de executivos da administração geral, incentivos de executivos de unidades de negócios e teoria de agenciamento;
- m) Capítulo 13: trata dos controles para estratégias diferenciadas, dentre elas: estratégia empresarial, estratégia em unidades de negócio e o estilo da alta administração;
- n) Capítulo 14: apresenta os modernos métodos de controle: *just in time* – JIT, gerenciamento da qualidade total, produção integrada por computador – CIM e sistemas de apoio à decisão;
- o) Capítulo 15: aborda a questão das empresas prestadoras de serviços, entre elas as prestadoras de serviços em geral, as empresas profissionais, as de serviços de saúde, as organizações sem fins lucrativos e governamentais e as empresas comerciais;
- p) Capítulo 16: trata das instituições financeiras em geral e também dos bancos comerciais, instituições de poupança, empresas de valores e companhias de seguro;

- q) Capítulo 17: focaliza as organizações multinacionais, traçando considerações gerais, abordando preços de transferência e taxas de câmbio;
- r) Capítulo 18: aborda a questão do controle gerencial em projetos, apresentando sua natureza, o ambiente de controle e o planejamento, execução e avaliação de projetos.

ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Após delimitar os parâmetros da pesquisa, ou seja, os temas abordados na obra de Anthony e Govindarajan (2002), é necessário – para que a segunda parte desta pesquisa esteja limitada aos assuntos mais relevantes¹ de CG e não sejam apenas o reflexo da obra desses autores – analisar outros livros de: controle gerencial, contabilidade gerencial, controle de gestão e gestão de custos. Foram encontrados 39 livros em língua portuguesa (de autores nacionais e estrangeiros) tratando do assunto, porém, dentre estas obras, foram selecionadas 11, sendo tal seleção intencional, pelo fator conveniência, isto é, foram utilizados os livros aos quais se teve acesso.

Tais obras são comparadas à proposta de Anthony e Govindarajan (2002), e as dimensões exploradas são cotejadas para fins de verificação de preocupações comuns. O intuito de utilizar um livro base e outros auxiliares é o de deixar claro quais são os assuntos de interesse para a segunda parte da pesquisa.

Assim, investiga-se a frequência de cada tema do livro de Anthony e Govindarajan (2002) nos livros do Quadro 1, e selecionam-se, como tema de controle gerencial, apenas aqueles do livro de Anthony e Govindarajan (2002) mais frequentes nos demais livros. As obras analisadas encontram-se no Quadro 1.

É importante ressaltar que existem livros mais recentes sobre o assunto abordado, como é o caso do livro de Ricardino Filho (2004) e de Perez Jr. *et al.* (2006), e das edições atualizadas dos livros de Padoveze (2004) e de Crepaldi (2004), que não foram computados na pesquisa.

Assim, do confronto dos tópicos tratados no livro de Anthony e Govindarajan (2002) com os tópicos dos demais livros pesquisados, elaborou-se a Tabela 1, que enumera quantas vezes cada assunto do livro-base – doravante denominado “descriptor” de CG – ocorre nas outras obras pesquisadas. Assim, por exemplo, procura-se nos livros do Quadro 1 quantos tratam do assunto “preço de transferência”, que corresponde ao capítulo 6 do livro base. Na Tabela 1, na coluna “incidência”, verifica-se que o assunto do capítulo 6 é encontrado 8 vezes nas obras auxiliares e, na coluna “% frequência”, este valor corresponde a 7,84% entre os demais assuntos. O mesmo procedimento é adotado para todos os tópicos do livro de Anthony e Govindarajan (2002). Dessa forma, a incidência dos assuntos do livro de Anthony e Govindarajan (2002) fica conforme a Tabela 1:

Quadro 1 – Base de livros pesquisados²

LIVRO 1	GOMES, J. S. e SALAS, J. M. A. <i>Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional</i> . 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2001.
LIVRO 2	ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R.S. e YOUNG, S. M. <i>Contabilidade gerencial</i> . São Paulo, Atlas, 2000.
LIVRO 3	WARREN, C.S.; REEVE, J.M. e FESS, P.E. <i>Contabilidade gerencial</i> . São Paulo, Thomson Pioneira, 2001.
LIVRO 4	JIAMBALVO, J. <i>Contabilidade gerencial</i> . Rio de Janeiro, LTC, 2002.
LIVRO 5	NOREEN, E. W. e GARRISON, R. H. <i>Contabilidade gerencial</i> . 9ª ed., Rio de Janeiro, LTC, 2001.
LIVRO 6	HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L. e STRATTON, W.O. <i>Contabilidade gerencial</i> . 12ª ed., Rio de Janeiro, Prentice Hall Brasil, 2003.
LIVRO 7	HANSEN, D.R; MOWEN, M.M. <i>Gestão de custos: contabilidade e controle</i> . São Paulo, Thomson Pioneira, 2001.
LIVRO 8	CREPALDI, S.A. <i>Contabilidade gerencial: teoria e prática</i> . São Paulo, Atlas, 1998.
LIVRO 9	HORNGREN, C.T. <i>Introdução à contabilidade gerencial</i> . 5ª ed., Rio de Janeiro, Prentice Hall Brasil, 1985.
LIVRO 10	PADOVEZE, C.L. <i>Contabilidade gerencial</i> . 6ª ed., São Paulo, Atlas, 1998.
LIVRO 11	IUDÍCIBUS, S. de. <i>Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil</i> . 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1997.

¹ Entende-se por relevantes os assuntos do livro de Anthony e Govindarajan (2002) abordados com maior frequência nos livros pesquisados.

² Não fazem parte da seleção os livros que tratam de controle gerencial num enfoque muito específico, como o livro *Análise de balanços para controle gerencial*, de Olinquevitch e Santi Filho (2004).

Tabela 1 – Incidência dos capítulos do livro de Anthony e Govindarajan (2002).

Capítulos/Assuntos	Incidência	% frequência
1 – Natureza dos Sistemas de Controle Gerencial	11	10,78
2 – Compreendendo Estratégias	2	1,96
3 – Comportamento nas Organizações	7	6,86
4 – Centros de Responsabilidade: Centros de Receitas e Centros de Despesas	9	8,82
5 – Centros de Lucro	9	8,82
6 – Preços de Transferência	8	7,84
7 – Dimensionando e Controlando o Emprego de Ativos	9	8,82
8 – Planejamento Estratégico	5	4,90
9 – Elaboração do Orçamento	14	13,73
10 – Análise de Relatórios de Desempenho Financeiro	8	7,84
11 – Avaliação de Desempenho	9	8,82
12 – Remuneração de Executivos	0	0,00
13 – Controles para Estratégias Diferenciadas	0	0,00
14 – Modernos Métodos de Controle	9	8,82
15 – Empresas Prestadoras de Serviços	1	0,98
16 – Instituições Financeiras	0	0,00
17 – Organizações Multinacionais	1	0,98
18 – Controle Gerencial de Projetos	0	0,00
TOTAL	102	100,00

Ainda sobre a incidência dos capítulos, apresentada na Tabela 1, é importante ressaltar que um determinado capítulo das obras pesquisadas pode corresponder a dois ou mais capítulos do texto base (e vice-versa). Assim, os capítulos dos livros estudados que tratam de mais de um assunto do livro-base são listados tantas vezes quanto for necessário. Tal informação fica evidente na Tabela 2, fonte para a elaboração da Tabela 1.

Pelas informações contidas na Tabela 1 e na Tabela 2, é possível elaborar o Gráfico 1, que evidencia com maior clareza

a frequência dos assuntos do texto-base entre os diversos livros relacionados no Quadro 1.

O Gráfico 1 demonstra os "descritores" de CG do texto-base. Os capítulos 12, 13, 16 e 18 não foram abordados em nenhum dos livros pesquisados. Já os assuntos dos capítulos 15 e 17, apesar de contarem com alguma correspondência nas obras analisadas, são os menos abordados. No entanto, os capítulos 1 e 9 são os mais abordados. Desse modo, o Gráfico 1 permite delimitar os assuntos a serem pesquisados na segunda

Tabela 2 – Distribuição dos assuntos por livro.

Capítulos	LIVROS										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	1.3.5	1		1	1	1.9	1.2	3			
2	5	15									
3	6.7	14.15			1	1		2			
4		12	7		12	10	10	3	8.9		7
5		12	7	10	12	10		3	9.10		7
6		12	7	10	12	10	10		10		7
7		10.12	7	10	12.13	10	10		11		
8		11			9.11.13	1					
9		9	5	7.8	11.14	1.7.8.11	8		6.7		16
10	4		6	9		8		8	7.8		12
11	4	2.11	2.11	7.10		8	10				
12											
13											
14		13		2	1	1	13.15.22			11	18
15						1					
16											
17											
18											

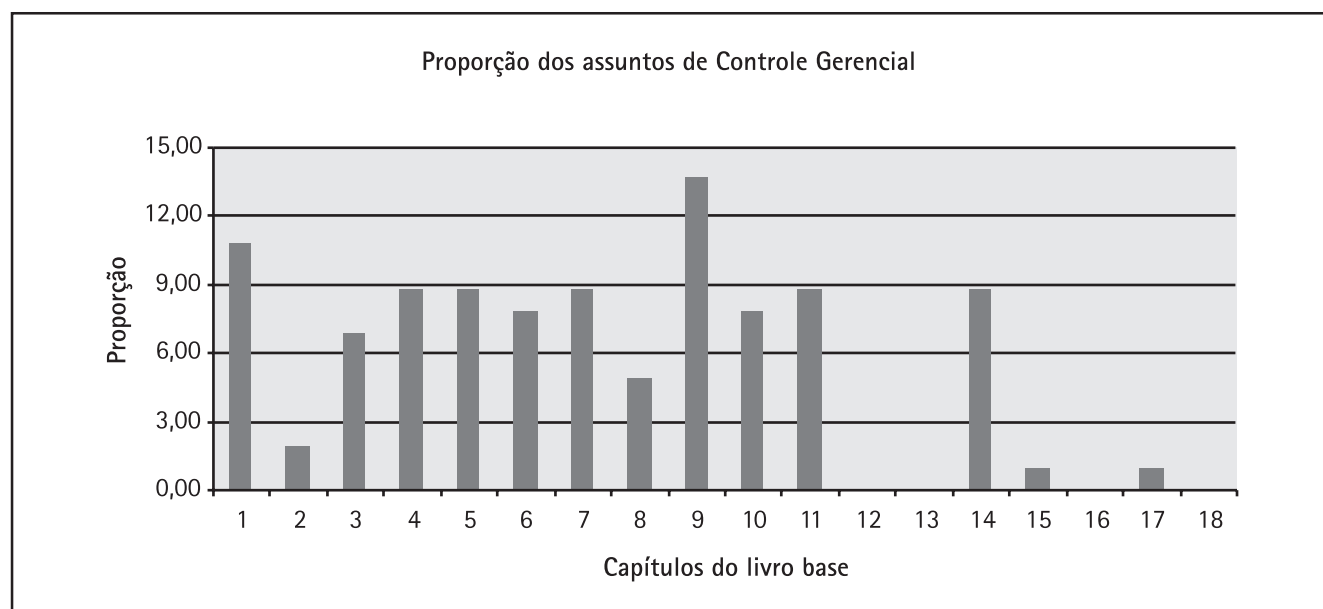


Gráfico 1 – *Proporção dos assuntos de controle gerencial.*

parte deste artigo. Assim, não farão parte da segunda etapa desta pesquisa os capítulos 12, 13, 15, 16, 17 e 18.

Os itens que apareceram com maior frequência – capítulos 1 a 11 e capítulo 14 – foram agrupados por afinidade (assuntos que dizem respeito a um mesmo tema geral) em 6 (seis) *clusters* temáticos, que passaram a ser utilizados como descritores para o levantamento da presença do CG nos periódicos investigados. O objetivo desta divisão é o de facilitar a segunda etapa da pesquisa. O agrupamento resultou nos seguintes *clusters* temáticos: (1) centros de responsabilidade, controle de ativos e preços de transferência; (2) modernos métodos de controle; (3) orçamentos; (4) natureza dos sistemas e comportamento; (5) estratégia e; (6) avaliação de desempenho.

Os seis *clusters* apresentados acima constituem os “descritores” de CG a serem buscados nos periódicos acadêmicos selecionados para a elaboração deste artigo. Tais descritores constituem a abordagem de CG mais frequente, conforme os estudos dos autores da área de CG, e, por essa razão, demandam uma pesquisa mais detalhada.

Assim, concluída a primeira parte do levantamento e de posse dos resultados que este proporcionou, parte-se agora para a

classificação dos artigos em termos de seu perfil metodológico, ou seja, de sua natureza ou teórica ou empírica ou teórico-empírica.

A base de dados desta pesquisa consiste em artigos de controle gerencial das revistas da área de Administração e de Contabilidade, com conceito A no relatório do Sistema Qualis, 2004: *Revista de Administração Contemporânea* (RAC); *Revista de Administração de Empresas* (RAE); *Revista de Administração Pública* (RAP); *Revista de Administração da USP* (RAUSP); *Revista Contabilidade & Finanças – USP* (C&F-USP); e *Revista Organizações & Sociedade* (O&S).

O período de análise das revistas é de cinco anos, compreendendo o período de 2000 a 2004. Do total de 1.016 artigos analisados, neste período, encontram-se 79 artigos de controle gerencial, sendo esta a população deste trabalho. Mais adiante, apresentam-se os detalhes referentes a estes dados.

Neste momento, faz-se a apresentação dos periódicos a serem utilizados nesta pesquisa³:

A *Revista de Administração Contemporânea* – RAC é um periódico da ANPAD – Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração. A RAC é publicada desde 1997 e, atualmente, tem periodicidade trimestral. Possui as últimas edi-

Quadro 2 – “*Clusters*” temáticos.

“Clusters” temáticos	Capítulos referentes	Assunto abordado
1	Capítulos 4, 5, 6 e 7	Centros de responsabilidade, controle de ativos e preços de transferência
2	Capítulo 14	Modernos métodos de controle
3	Capítulo 9	Orçamentos
4	Capítulos 1 e 3	Natureza dos sistemas e comportamento
5	Capítulos 2 e 8	Estratégia
6	Capítulos 10 e 11	Avaliação de desempenho

ções disponíveis (*on-line*) gratuitamente para leitura de resumos e dados informativos, e os números anteriores para leitura na íntegra. A *Revista de Administração Contemporânea* tem como missão contribuir para o entendimento aprofundado da Administração mediante a divulgação de trabalhos de pesquisa, análises teóricas, documentos, casos de ensino, notas e resenhas bibliográficas que possam subsidiar as atividades acadêmicas e a ação administrativa em organizações públicas e privadas.

A *Revista de Administração de Empresas* – RAE, publicação trimestral da Escola de Administração de Empresas de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas – FGV-EAESP. A RAE começou a ser publicada em maio de 1961 e tem como missão fomentar a produção e a disseminação de conhecimento em Administração. A *Revista de Administração de Empresas* conta com suas edições em meio impresso e também *on-line*, neste caso, com exceção das edições de nº 3 de 2003 à atual.

A *Revista de Administração Pública* – RAP, de periodicidade bimestral, é a revista da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas – FGV-EBAPE. Publicada desde 1967, conta com algumas de suas edições *on-line* (do 1º bimestre de 2000 ao 3º bimestre de 2004). No entanto, para ter acesso a estas edições, na íntegra, é necessário fazer um cadastro no site da revista.

A *Revista de Administração da Universidade de São Paulo* – RAUSP é a publicação trimestral do Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. A RAUSP é publicada há mais de 30 anos, sendo que o primeiro número da revista foi editado em março de 1947. Em 1967, porém, houve uma interrupção nas publicações, voltando apenas em julho de 1977. O objetivo da revista consiste em publicar trabalhos conceituais, práticos e de pesquisa que agreguem valor ao trabalho de acadêmicos e praticantes de Administração.

A *Revista Contabilidade & Finanças* – C&F-USP, publicação quadrimestral do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, é uma revista gratuita que conta com o suporte financeiro da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. A *Revista Contabilidade & Finanças* é uma continuação do Caderno de Estudos, publicado pela FIPECAFI-FEA/USP desde 1989. A missão da

revista é divulgar a produção científica relevante na área de Contabilidade, Controladoria, Atuária e Finanças, produzida por professores, pesquisadores, alunos e profissionais do Brasil e do exterior. A revista é encontrada em versão impressa e conta com todos os seus artigos disponíveis gratuitamente na internet.

A *Organizações & Sociedade* – O&S é um periódico de publicação quadrimestral da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, desde 1997. Conta com versão impressa e *on-line*, através do portal da CAPES.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, apresenta-se um panorama geral dos dados levantados na segunda etapa da pesquisa. Tal panorama encontra-se na Tabela 3, onde é possível verificar a quantidade de periódicos pesquisados, a média de artigos por periódico, o número total de artigos, o número de artigos sobre CG e, finalmente, o percentual referente a este número.

Como pode ser observado na Tabela 3, dos 1.016 artigos analisados apenas 79, cerca de 8%, correspondem ao assunto de interesse desta pesquisa. As revistas que possuem maior incidência de artigos de CG são: C&F-USP (17,07%) e a RAE (10,36%), coincidentemente as duas revistas são da Universidade de São Paulo. Já a revista com menor incidência de artigos de CG é a O&S (1,91%); talvez a razão para este dado se dê pelo foco da revista estar mais relacionado com a questão comportamental das organizações e não com a financeira.

Com a finalidade de detalhar a distribuição dos 79 artigos de CG entre os grupos temáticos, anteriormente definidos, apresenta-se a Tabela 4.

Constata-se que boa parte dos artigos, ou seja, quase 70%, concentram nos grupos 5 e 6, que tratam de temas referentes à estratégia e à avaliação de desempenho, respectivamente. Já o grupo com a minoria de artigos, apenas 2,53%, refere-se ao grupo 3, que aborda a questão dos orçamentos.

Analisando a Tabela 4 de maneira mais específica, ou seja, por revistas, verifica-se que apenas a revista C&F-USP publicou pelo menos um artigo em todos os grupos temáticos, a RAUSP também se destaca por ter um artigo em praticamente todos os grupos, exceto no grupo 3. A RAE se destaca por ter a maioria de

Tabela 3 – Quadro geral dos dados levantados.

Periódicos	RAC	ERA	RAP	RAUSP	C&F-USP	O&S	Total
Quantidade de periódicos pesquisados	17	20	29	20	14	15	115
Média de artigos por revistas	8,53	9,65	9,93	7,55	5,86	10,47	8,83
Total de artigos	145	193	288	151	82	157	1.016
Total de artigos de Controle Gerencial	11	20	18	13	14	3	79
% de artigos de Controle Gerencial	7,59	10,36	6,25	8,61	17,07	1,91	7,78

³ As informações sobre cada periódico foram coletadas dos respectivos sites.

Tabela 4 – Ocorrência de artigos por grupo temático ou clusters.

Grupos/ Periódicos	RAC	RAE	RAP	RAUSP	C&F-USP	O&S	Total	%
Grupo 1	0	0	0	1	4	0	5	6,33
Grupo 2	3	3	1	2	1	1	11	13,92
Grupo 3	0	1	0	0	1	0	2	2,53
Grupo 4	0	0	1	3	2	0	6	7,59
Grupo 5	5	14	8	1	1	2	31	39,24
Grupo 6	3	2	8	6	5	0	24	30,38
Total	11	20	18	13	14	3	79	100,00

seus artigos no grupo 5, e a RAP por manter um equilíbrio de artigos entre os grupos 5 e 6. Já a RAC tem artigos apenas nos grupos 2, 5 e 6, e a O&S tem artigos apenas nos grupos 2 e 5.

No que tange à abordagem metodológica dos artigos, encontra-se a configuração da Tabela 5.

Para fins desta pesquisa foi considerado como teóricos os artigos que tratam de conceitos e possuem foco nas idéias, como empíricos os artigos que tratam dados, gerando informações a partir da observação dos mesmos (foco na evidência), e os teórico-empíricos como sendo aqueles que descrevem e explicam um fato, baseados em conceitos e evidenciados através da pesquisa de dados (análise de dados a partir de pressupostos teóricos).

A Tabela 5 demonstra que, de forma geral, existe um equilíbrio de artigos com perfil teórico (37,98%) e teórico-empírico (35,44%). Entretanto, o perfil empírico (26,58%) também é bastante utilizado nos artigos de CG. Contudo, esse equilíbrio não se mantém quando se realiza uma análise dos perfis meto-

dológicos por periódicos. Tal afirmação fica mais evidente através do Gráfico 2. Assim, é possível constatar que grande parte dos artigos de abordagem empírica concentra-se na RAP. Já os artigos de cunho teórico estão, em sua maior parte, nas revistas RAE e C&F-USP, e os artigos teórico-empíricos estão concentrados na RAC, RAUSP e RAE.

Ainda, ao observar o gráfico acima, pode-se afirmar que os artigos de controle gerencial na RAC têm perfil teórico-empírico; na RAP, têm perfil empírico; e, na revista C&F-USP, têm enfoque teórico. Já na RAE, o perfil metodológico dos artigos mantém as mesmas características de quando o perfil é analisado para todas as revistas, ou seja, maior incidência de artigos de enfoque teórico, depois de enfoque teórico-empírico e por fim do perfil empírico. Na RAUSP, existe um equilíbrio entre as abordagens, com uma ligeira tendência para a abordagem teórico-empírica. Por fim, a revista O&S, com apenas três artigos de controle gerencial, possui 2/3 de artigos teóricos e 1/3 de artigos teórico-empíricos.

Tabela 5 – Tabela geral do perfil metodológico dos artigos.

Perfil metodológico/Periódicos	RAC	RAE	RAP	RAUSP	C&F USP	O&S	Total	%
Teórico	2	9	4	4	9	2	30	37,98
Empírico	0	5	11	2	3	0	21	26,58
Teórico-empírico	9	6	3	7	2	1	28	35,44
Total	11	20	18	13	14	3	79	100,00

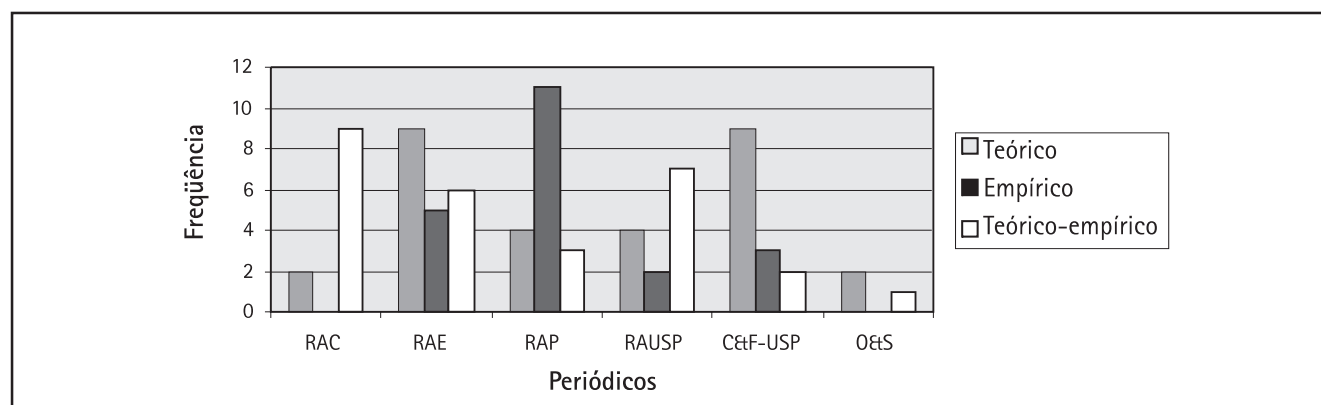
**Gráfico 2** – Perfil metodológico por periódico.

Tabela 6 – Perfil metodológico por cluster.

Grupos/perfil metodológico	Teórico	Empírico	Teórico – empírico	Total
Grupo 1	3	0	2	5
Grupo 2	2	3	6	11
Grupo 3	1	1	0	2
Grupo 4	4	1	1	6
Grupo 5	8	10	13	31
Grupo 6	12	6	6	24
Total	30	21	28	79

De modo a proporcionar algumas informações adicionais, apresenta-se a Tabela 6, que informa a característica metodológica de cada um dos grupos temáticos em que os artigos de controle gerencial foram classificados.

Pela Tabela 6, verifica-se que os artigos do grupo 5 se distribuem de forma equilibrada entre as abordagens, entretanto, o mesmo não ocorre com os artigos dos demais grupos. No grupo 2 predominam os artigos teórico-empíricos, e, nos grupos 4 e 6, os artigos teóricos. Já nos grupos 1 e 3, não se pode afirmar que exista o predomínio de algum tipo de abordagem.

CONCLUSÕES

O objetivo deste artigo – delinear o perfil metodológico da produção científica relacionada a Controle Gerencial (CG), publicada em periódicos estabelecidos nas áreas de Administração e Contabilidade, nos anos de 2000 a 2004 – foi atingido, tendo em vista que foi possível apresentar o perfil metodológico dos artigos de controle gerencial num âmbito geral e para cada um dos periódicos.

Num âmbito geral, constatou-se que 37,98% dos artigos de controle gerencial têm perfil teórico, 35,44% têm perfil teórico-empírico e 26,58% têm perfil empírico, ou seja, existe um equilíbrio no uso destas abordagens metodológicas. Entretanto, este resultado só ocorre nesta análise geral, com todos os periódicos vistos no conjunto, pois, quando os periódicos são analisados separadamente, a incidência das abordagens metodológicas se apresenta de forma diferente.

Dessa forma, para cada periódico a pesquisa pode revelar o seguinte: os artigos de controle gerencial, na RAC, têm perfil teórico-empírico; na RAP, têm perfil empírico; e na revista C&F-USP, têm enfoque teórico. Já na RAE, o perfil metodológico dos artigos mantém as mesmas características de quando o perfil é analisado para todas as revistas, ou seja, maior incidência de artigos de enfoque teórico, depois de enfoque teórico-empírico e, por fim, do perfil empírico. Na RAUSP, existe um equilíbrio entre as abordagens, com uma ligeira tendência para a abordagem teórico-empírica. Por fim, a revista O&S, com apenas três artigos de controle gerencial, possui 2/3 de artigos teóricos e 1/3 de artigos teórico-empíricos.

Apesar das constatações acima, não cabe a este artigo justificar as razões pelas quais os perfis metodológicos se apre-

sentam de forma diversa nas publicações de controle gerencial dos periódicos analisados. No entanto, esta tarefa pode ser objetivo de análise de outro artigo, que possa, assim, aprofundar os estudos iniciados nesta pesquisa.

Por fim, o estudo das tendências metodológicas nas publicações de CG, apresentado neste artigo, mostrou-se relevante para o mapeamento do tratamento dado ao tópico, nos campos disciplinares da Administração e Contabilidade. Assim, de certa forma, a pesquisa também contribui para divulgar os diferentes métodos presentes nas publicações acadêmicas.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R.N. e GOVINDARAJAN, V. 2002. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo, Atlas, 1.019 p.
- ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S. e YOUNG, S. M. 2000. *Contabilidade gerencial*. São Paulo, Atlas, 818 p.
- BERTERO, C.O.; VASCONCELOS, F.C. e BINDER, M.P. 2003. Estratégia empresarial: a produção científica brasileira entre 1991 e 2002. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, 43(4):48-62.
- BORBA, J.A. e FREZATTI, F. 2000. Análise dos traços de tendência de uma amostra das revistas científicas da área de contabilidade publicadas na língua inglesa. *Caderno de Estudos FIPECAFI*, São Paulo, 24:50-78.
- CARDOSO, R.L.; PEREIRA, C.A. e GUERREIRO, R. 2004. A produção acadêmica em custos no âmbito do ENANPAD: uma análise de 1998 a 2003. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, XXVIII, Curitiba, 2004. *Anais...* Curitiba, ANPAD, CD-ROM. Disponível em <http://www.anpad.org.br/enanpad/2004/dwn/enanpad2004-ccg-1697.pdf>. Acesso em 20/04/2005.
- CREPALDI, S.A. 1998. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo, Atlas, 273 p.
- CREPALDI, S.A. 2004. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 376 p.
- GOMES, J.S. e SALAS, J. M. A. 2001. *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 192 p.
- HANSEN, D.R. e MOWEN, M.M. 2001. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo, Thomson Learning Pioneira, 783 p.
- HORNGREN, C.T. 1985. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5ª ed., Rio de Janeiro, Prentice Hall Brasil, 509 p.
- HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L. e STRATTON, W. O. 2003. *Contabilidade gerencial*. 12ª ed., Rio de Janeiro, Prentice Hall Brasil, 560 p.
- IUDÍCIBUS, S. 1998. *Contabilidade gerencial*. 6ª ed., São Paulo, Atlas, 332 p.

- JIAMBALVO, J. 2002. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro, LTC, 304 p.
- KUHNEN, V.J. e KESTRING, S. 2004. *Teoria e prática da metodologia científica: exemplos na área de administração de empresas*. Blumenau, Nova Letra, 152 p.
- LEAL, R.P.C.; OLIVEIRA, J. e SOLURI, A.F. 2003. Perfil da pesquisa em finanças no Brasil. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, 43(1):91-103.
- NOREEN, E.W. e GARRISON, R.H. 2001. *Contabilidade gerencial*. 9ª ed., Rio de Janeiro, LTC, 672 p.
- OLINQUEVITCH, J.L. e SANTI FILHO, A. de. 2004. *Análise de balanços para controle gerencial*. São Paulo, Atlas, 400 p.
- OLIVEIRA, M.C. 2002. Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29:68-86.
- PACHECO, R.S. 2003. Administração pública nas revistas especializadas – Brasil, 1995-2002. *Revista de Administração de Empresas*, 43(4):63-71.
- PADOVEZE, C.L. 1997. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 414 p.
- PADOVEZE, C.L. 2004. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 4ª ed., São Paulo, Atlas, 619 p.
- PEREZ JÚNIOR, J.H.; OLIVEIRA, L.M. e COSTA, R.G. 2006. *Gestão estratégica de custos*. 5ª ed., São Paulo, Atlas, 384 p.
- REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO CONTEMPORÂNEA – RAC. 2005. Site Institucional. Disponível em http://www.anpad.org.br/public_rac.html. Acesso em 14/01/2005.
- REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS – RAE. 2005. Site Institucional. Disponível em <http://www.rae.com.br/index.cfm>. Acesso em 14/01/2005.
- REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – RAP. 2005. Site Institucional. Disponível em http://www.ebape.fgv.br/academico/asp/dsp_rap_sobre.asp. Acesso em 14/01/2005.
- REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – RAUSP. 2004. Site Institucional. Disponível em <http://www.rausp.usp.br/>. Acesso em 08/12/2004.
- REVISTA CONTABILIDADE & FINANÇAS. 2005 Site Institucional. Disponível em <http://www.eac.fea.usp.br/eac/revista/index.asp>. Acesso em 10/01/2005.
- REVISTA ORGANIZAÇÕES & SOCIEDADE. 2005. Site Institucional. Disponível em http://www.adm.ufba.br/ipublica_org.html. Acesso em 10/01/2005.
- RICARDINO FILHO, A.A. 2004. *Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento*. São Paulo, Saraiva, 255 p.
- RICCIO, E.L.; SAKATA, M.G. e CARASTAN, J.T. 1999a. *A pesquisa contábil nas universidades brasileiras – 1962-1999*. Disponível em http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/producao_cientifica.pdf. Acesso em 20/04/2005.
- RICCIO, E.L.; SAKATA, M.C.G. e SEGURA, L.C. 1999b. Um estudo sobre a pesquisa em custos no Brasil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, VI, São Paulo, 1999. *Anais...* São Paulo, ABC, CD-ROM.
- RICCIO, E.L., SAKATA, M.C.G; CARDOSO, R.L. e MENDONÇA NETO, O.R. 2005. Pesquisa científica em contabilidade entre 1990 e 2003. *Revista de Administração de Empresas*, 45(2):34-45.
- WARREN, C.S.; REEVE, J.M. e FESS, P.E. 2001. *Contabilidade gerencial*. São Paulo, Thomson Learning Pioneira, 463 p.

Submissão: 20/08/2006

Aceite: 05/06/2007

MAURÍCIO VASCONCELLOS LEÃO LYRIO

Mestrando em Contabilidade – UFSC.

Professor do Instituto de Ensino Superior da Grande Florianópolis, GF.

E-mail: mauriciovll@gmail.com

Rua Luiz Oscar de Carvalho, 207, apto. 201, Bloco 6, Trindade. CEP 88036-400, Florianópolis-SC.

JOSÉ ALONSO BORBA

Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP.

Professor do Programa de Mestrado em Contabilidade da UFSC.

E-mail: jalonso@cse.ufsc.br

Universidade Federal de Santa Catarina.

Centro Sócio-Econômico, Depto. de Ciências Contábeis – Campus Universitário Trindade. CEP 88040-900, Caixa Postal 746. Florianópolis-SC.

JEANE MARIA DA COSTA

Mestre em Administração – UFSC.

E-mail: jeane_costa@yahoo.com.br

Rua Luiz Gonzaga Valente, 800, Capoeiras.

CEP 88090-220, Florianópolis-SC.