

Evolução das pesquisas em Contabilidade Gerencial: uma análise das opções temáticas em teses e dissertações no Brasil

doi: 10.4025/enfoque.v32i1.18114

Roberto Rivelino Martins Ribeiro
Mestre em Contabilidade pela UFPR
Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UEM
rrmribeiro@uem.br

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela USP
Professora do Programa de Pós-graduação
em Contabilidade da UFPR
marciabortolucci@ufpr.br

Recebido em: 01.08.2012

Aceito em: 31.01.2013

2ª versão aceita em: 10.04.2013

RESUMO

Este artigo foi realizado com o objetivo de analisar as opções temáticas nas teses e dissertações defendidas nos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil, no período de 1973 a 2010. Partiu-se da identificação da produção científica brasileira em contabilidade gerencial, foco do estudo, para, em seguida, detectar as práticas gerenciais contempladas que se categorizaram de acordo com os estágios evolutivos do IMAP. Com relação às características do enquadramento científico adotado, tem-se que esta pesquisa é de caráter descritivo, cujo problema analisa-se em seus aspectos qualitativos e quantitativos, cujas estratégias foram de estudo bibliográfico, documental e *ex-post facto* e utilizando dados primários numa perspectiva longitudinal. Com uso da análise de conteúdo e da estatística descritiva, exploraram-se 38 teses e 218 dissertações as quais se teve acesso junto aos programas. Na realização da análise, verificaram-se as práticas predominantes e que direcionaram às seguintes conclusões: no estágio 1, predominou-se o custeio por absorção e custeio variável; estágio 2 destaca-se o orçamento; estágio 3, custeio ABC e planejamento estratégico; e estágio 4, EVA e BSC nas dissertações e GECON nas teses.

Palavras-chave: Opção temática. Contabilidade Gerencial. Estágios evolutivos.

Evolution of management accounting research: a review of thematic options in thesis in Brazil

ABSTRACT

This research was conducted with the aim of analyzing the thematic options in thesis in Post-graduate studies in Accounting in Brazil, from 1973 to 2010. It started from the identification of the Brazilian scientific production in management accounting focus of the study, then detect the management practices contemplated that categorized according to the evolutionary stages of IMAP. With regard to the characteristics of the scientific framework adopted, is that this research is descriptive in character, whose problem is analyzed in its qualitative and quantitative aspects, in which strategies were bibliographic, documentary and *ex-post facto* and primary data using a longitudinal perspective. With use of content analysis and descriptive statistics explored were 256 thesis which was accessed from the programs. In conducting the analysis, there is the prevailing practice and directed to the following conclusions: stage 1, is the predominant absorption costing and variable costing; Stage 2 stands out the budget, stage 3, ABC and strategic planning; and stage 4, EVA, BSC and GECON.

Keywords: Thematic option. Managerial Accounting. Evolutionary stages.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da Contabilidade está, historicamente, associado ao desenvolvimento econômico, social, cultural e tecnológico, como se pode observar ao longo de sua evolução. Adicionalmente, os eventos ocorridos nos diversos pontos do planeta evidenciam que o desenvolvimento da sociedade tem acontecido cada vez mais rápido. Isso requer, da Contabilidade, uma evolução no mesmo ritmo, de modo que se possam produzir informações sempre atuais e adequadas aos novos contextos, para que os diversos usuários consigam tomar suas decisões alicerçadas nos subsídios disponibilizados por esta área do conhecimento.

Tanto de uma perspectiva teórica quanto prática, é possível verificar, nas últimas décadas, novas formas de gestão, novas visões da composição do patrimônio, novas demandas informacionais, dentre outros. Tais avanços têm requerido atualização constante na forma de mensurar os eventos econômicos realizados por uma organização e reportá-los na forma de relatórios contábeis. Nesta perspectiva, temas como sistemas de informação, tecnologia da informação, controles gerenciais, relatórios personalizados, gestão pública responsável, capital intelectual, contabilidade social e ambiental podem ser destacados como temas relevantes e atuais, e que têm exigido um estudo aprofundado no âmbito da Contabilidade, com intuito de reportar adequadamente tais temas aos usuários, denotando-se, portanto, uma ampliação do campo de estudo da Contabilidade Gerencial, a qual este estudo se restringe em termos de campo do saber contábil.

Uma das formas de desenvolvimento da Contabilidade é por meio de pesquisas científicas. Neste sentido, presencia-se, no Brasil, um expressivo aumento do número de programas de pós-graduação, em nível de mestrado e, conseqüentemente, o aumento da produção científica advinda destes. Verifica-se que no final da década de 1990, por exemplo, eram nove os mestrados em Ciências Contábeis no Brasil, devidamente recomendados pela CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - (*online*, 2010); em 2010, esses programas somam dezenove.

O aumento expressivo da quantidade de programas correlaciona-se com o crescimento progressivo no número de teses e dissertações, na medida em que decorre, naturalmente, das pesquisas realizadas pelos pós-graduandos participantes destes programas. Considerado tal fato, denota-se que a produção científica tem crescido em decorrência dos programas, seja fruto das disciplinas cursadas, bem como das teses e dissertações produzidas.

Não obstante, comparativamente a outras áreas do conhecimento, considera-se que a discussão sobre a produção científica do conhecimento em Contabilidade é contemporânea, encontrando-se estudos dessa natureza a partir da década de 1990 tendo a discussão sido fortalecida nos anos 2000. Validando essa assertiva, Theóphilo e Ludícibus (2005) verificaram uma mudança de paradigma na pesquisa contábil brasileira nos primeiros anos da década de 2000, evidenciada pela preocupação em estudos com foco empírico e pela aproximação dos trabalhos a um formato científico.

Na perspectiva de se verificar a evolução da produção científica em Contabilidade Gerencial, é que se estabeleceu o objetivo da presente investigação que é analisar as opções temáticas das teses e dissertações defendidas nos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil, de 1973 a 2010, que foi realizado de modo longitudinal. O horizonte temporal estabelecido trará luz ao estado das pesquisas em Contabilidade Gerencial, evidenciando quais temas tem sido os mais e menos investigados, direcionando estudos futuros que sobre os mesmos, além de divulgar os resultados à comunidade científica.

Ante o contexto descrito, pode-se afirmar que a situação-problema que motiva esta pesquisa consiste no fato de não se conhecer cientificamente, de forma abrangente e aprofundada, como podem ser entendidas e classificadas as teses e dissertações defendidas nos Programas de Pós-graduação brasileiros em Contabilidade, especificamente na área da Contabilidade Gerencial, quanto à opção temática. Logo, considera-se relevante proceder a uma pesquisa que permita investigá-las, partindo dos

Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade que se inicia em 1973, com a primeira defesa em 1975 e seguindo o curso da história dos mesmos, no sentido de enquadrar as teses e dissertações quanto aos estágios evolutivos e a metodologia empregada em cada uma.

Em termos de composição, este artigo está estruturado em cinco seções, sendo que a primeira trata dos aspectos introdutórios sobre o tema, bem como o objetivo e relevância de sua realização. Na segunda seção, tem-se uma breve revisão teórica sobre Contabilidade Gerencial e os estágios evolutivos do IMAP. Apresenta-se na terceira seção o enquadramento metodológico do estudo e detalhes sobre a população de estudo. Evidenciam-se na quarta seção os dados e suas respectivas análises que constituem o objeto deste estudo. Por fim, a seção cinco se faz as considerações finais sobre da pesquisa e seus achados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO DA ABORDAGEM TEMÁTICA

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

De um modo geral, a Contabilidade Gerencial pode ser entendida como uma gama de técnicas e procedimentos úteis à gestão de uma empresa, cuja razão se justifica por objetivar meios de se planejar ações, avaliar o desempenho e proporcionar o controle para a melhor utilização dos recursos (CHING, 2006). Para o IFAC (1998), o entendimento da Contabilidade Gerencial reside no processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação (tanto financeira como operacional) utilizada pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro da organização e para assegurar o uso e responsabilidade sobre seus recursos.

Desta forma, a mesma se caracteriza pelo fato de ser voltada aos usuários internos, podendo ser composta por sistemas e/ou subsistemas que geram informações para os gestores fundamentarem suas decisões. Tem em seu bojo a ideia de futuro, não se limita a princípios contábeis legais, centrando suas ações no

suprimento da necessidade informacional de seus usuários, que possuem um maior grau de especialidade e sofisticação (ANTHONY, 1979).

Por ter uma grande abrangência, no que se refere a sua atuação, muitos e diferentes conceitos podem ser observados na literatura, sobre como se conceituar e caracterizar a Contabilidade Gerencial, quase sempre, em consonância com o objetivo do estudo realizado. Tal fato se verifica, pois as obras quase sempre têm um foco mais específico, sendo voltada, para custeamento, orçamentação, análise de custos, avaliação, controles, entre outros.

Em análise aos conceitos aqui contemplados, percebe-se não haver discordância entre os mesmos, embora alguns sejam bem econômicos em sua verbalização outros exploram mais sua forma de compreensão levando à ideia da abrangência da Contabilidade Gerencial. Contudo, o teor quase sempre repousa no bem informar e suprir a necessidade dos gestores. Considerando que os conceitos abrangem um longo período de tempo, se aceita a ideia de que foram sendo aprimorados no decorrer da evolução da contabilidade gerencial, sendo que, em alguns casos, os conceitos restringem-se às obras as quais pertencem.

2.2 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS

Um trabalho relevante em termos de determinar a evolução da Contabilidade Gerencial foi realizado pelo *International Federation of Accountants* - IFAC, quando em março de 1998 divulgou um pronunciamento nominado de *International Management Accounting Practice 1* - IMAP 1, onde foram estabelecidos quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial.

Cada um deles foi classificado na forma de estrutura conceitual, contemplando os parâmetros, tarefas e finalidades inerentes, advindos das práticas utilizadas em contabilidade gerencial. Macohon (2008, p. 81) destaca que o IFAC realizou este trabalho considerando: i) as diferentes nomenclaturas, em línguas diferentes,

são utilizadas para consultar a contabilidade gerencial em torno do mundo; ii) esse campo de atividade é organizado diferentemente em cada país, em culturas e em organizações distintas; iii) o pensamento e a prática abrangidos pela Contabilidade Gerencial mudaram, evoluíram e continuarão evoluindo; iv) a Contabilidade Gerencial é descrita como referência de prática organizacional com abordagem internacional.

Os quatro estágios estabelecidos levaram em consideração que, com o desenvolvimento das empresas, as práticas de Contabilidade Gerencial também vão evoluindo, pois buscam suprir as necessidades informacionais e acabam por conferir uma nova realidade. Para o *International Management Accounting Practice*, a Contabilidade Gerencial teve fases de desenvolvimento, claramente delimitadas, o qual demonstra sua abrangência ao longo da sua existência, e que são destacados a seguir.

Estágio 1: considerado até 1950, o estágio 1 tem como principal característica a determinação do custo e o controle financeiro, com o uso de técnicas contábeis de orçamento e custo. De caráter mais técnico, esse estágio representa um período durante o qual o ambiente era pouco competitivo e a tecnologia disponível para as empresas empregarem em seus processos era pouco desenvolvida. As práticas de Contabilidade Gerencial contempladas neste estágio incluem custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e retorno sobre investimentos. Denota-se que a tônica reside nas práticas de custo, já que três dos quatro elementos abordam esta temática (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 2000; KOLIVER, 2008).

Fortemente pautado pelo controle e pela aplicação de metodologias de custos, este estágio tem como importante característica o estabelecimento das bases do gerenciamento de empresas a partir do controle financeiro e das tecnologias de custeamento. Neste período também se iniciou a medição da avaliação de desempenho (SOUTES, 2006).

Estágio 2: o período compreendido entre 1950 e 1965, o estágio 2 gradativamente mostra a evolução da Contabilidade Gerencial de um perfil

mais técnico para um mais gerencial. Tal fato é percebido quando se observa que há utilização de novas práticas que auxiliam no planejamento e não mais apenas no controle: e incluem, por exemplo, análise de decisão e contabilidade por responsabilidade. Neste momento, faz-se uso de práticas gerenciais que contemplam: preço de transferência, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 2000; WARREN, REEVE E FESS, 2003; WESTON E BRIGHAM, 2004).

Com foco claramente determinado em gerar informações que subsidiassem o processo de planejamento da gestão e também o controle, os elementos característicos deste estágio incorporaram a utilização das tecnologias que possibilitavam a realização de análises de decisão, bem como a contabilidade por responsabilidade. Vale destacar a orçamentação como um dos elementos de maior importância deste estágio.

O próprio IMAP (1998) descreve que tais estágios são reconhecíveis e representam uma evolução gradual da contabilidade gerencial ao longo do tempo, contudo não se observam rupturas entres os mesmos, de modo que um novo estágio nada mais é do que a evolução do anterior com novos elementos acrescidos, seguindo a necessidade dos usuários e a evolução da própria sociedade. Em termos operacionais, as teses e dissertações foram aqui estudadas na perspectiva de se enquadrá-las nos estágios descritos.

Estágio 3: partindo de 1965 e 1985, tem-se o terceiro período de evolução, a partir do qual as práticas incluíam a redução de desperdício de recursos nos processos industriais. Para obter tal êxito, as tecnologias de análise de processos e a administração estratégica de custos foram fundamentais, já que o ambiente da época demandava grandes necessidades de informação gerenciais.

O desafio para os contadores era gerar informações pautadas no uso de tecnologias para análise de custos e processos, além de disponibilizar a informação adequada para suportar gerentes e empregados a todos os

níveis. Dentre os elementos que representam este estágio evolutivo, tem-se: custeio baseado em atividades - ABC, custeio meta, *kaizen*, *just in time* - JIT, teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades - ABM e *benchmarking* (GUERREIRO, 1995; BESSANT, SLACK, CHAMBERS E JOHNSTON, 2002; YOUNG E O'BYRNE, 2003).

Ao analisar este estágio, percebe-se que os elementos característicos desta fase buscaram acabar com os desperdícios dos recursos disponíveis na empresa, em termos reais e financeiros, com uso de processos e de tecnologias para uma melhor gestão na área de custos. O foco migrou da simples prestação de informações para a gestão de informações, aqui aceita como um recurso organizacional.

Estágio 4: no delineamento do IMAP, que parte de 1985 até aproximadamente os dias atuais, este estágio tem sua tônica na geração/criação de valor, com uso efetivo dos recursos, empregando muita tecnologia para a inovação empresarial e práticas que incluem direcionadores de valor ao cliente, ao acionista. Paralelo a isso, o desafio para a contabilidade gerencial deu-se em criar informações num ambiente cada vez mais globalizado, comércio eletrônico, transações cada vez mais rápidas e ainda atender a gestores mais exigentes e necessitados de informações precisas.

No decorrer deste estágio algumas práticas de contabilidade gerencial se destacam e, segundo o trabalho de classificação do IMAP, são legítimos representantes dessa etapa os seguintes elementos: *Economic value added* - EVA, Gestão Econômica - GECON, *Balanced Scorecard* - BSC, Gestão baseada em valor - VBM, e Simulação (CATELLI; GUERREIRO, 1994; COPLAND; KOLLER; MURRIN, 2000; KAPLAN; NORTON, 2001).

Característica principal do quarto estágio evolutivo é, sem dúvida, a criação/geração de valor, com o uso eficaz dos recursos possuídos pela empresa, sendo bem direcionados e geridos. Os elementos desta fase pressupõem modelos de gestão que considerem ações para conservar ou reforçar os valores possuídos,

sempre com foco nos clientes, acionistas e na inovação, fazendo uso da informação só ou combinada com outros recursos e, assim, criar novos cenários organizacionais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

A austeridade metodológica a ser empregada em trabalhos de natureza científica requer que se respalde o estudo empírico em teorias que o suportem. Tal fato exige do pesquisador um trabalho de prospecção dos elementos teóricos conhecidos e, portanto, validados em termos de conhecimentos científicos. Em tal perspectiva, aqui se empregou uma teoria de base ancorada no IMAP (2010) para respaldar o trabalho.

Visando trilhar por este caminho, aqui se planejou um processo de investigação científica, que foi seguido para a obtenção do êxito quanto ao objetivo da pesquisa. Ancorado em Andrade (2002, p. 25), tem-se que o método de abordagem utilizado para a realização desta investigação científica é o método indutivo, pois se procede ao estudo dos fenômenos, indo das constatações mais particulares às leis e teorias mais gerais, no sentido de inferir em qual temática de Contabilidade Gerencial repousa cada tese ou dissertação.

Ao considerar a natureza das variáveis envolvidas num estudo, é possível encontrar dois tipos de pesquisa: a qualitativa e a quantitativa (GIL, 2002). Em consonância com os propósitos desta pesquisa, perceber os estágios evolutivos da contabilidade gerencial a partir do estudo das teses e dissertações entende-se que, em sua essência, neste trabalho se utiliza a abordagem qualitativa. Não obstante, tal evento pode ser estudado por meio de uma abordagem quantitativa, até porque, como afirma Kaplan (1975, p. 182), "Nenhum problema é de natureza puramente qualitativa; pode sempre ser abordado em termos quantitativos". Logo, a abordagem essa em voga neste artigo faz uso de ambos, pois o estudo da opção temática tem natureza qualitativa e a quantificação das variáveis possui características quantitativas, logo se conclui que é adequado classificar este trabalho como quali-quantitativo.

No que tange aos objetivos, uma pesquisa pode ser classificada como exploratória, descritiva e explicativa (ANDRADE, 2009). Para efeitos de utilização, neste se utilizou a pesquisa descritiva, já que o objetivo é a descrição das características de determinada população, sendo esse o caso deste estudo, uma vez que se descreveram os aspectos evolutivos da produção científica nacional em Contabilidade Gerencial.

Quanto aos procedimentos técnicos, existe um leque de classificações para a pesquisa, e aqui, com fundamentos em Magalhães e Orquiza (2002), o artigo fez uso das modalidades de pesquisa documental, pois se valeu de materiais que ainda não tinham recebido nenhuma análise aprofundada. Também assumiu características de pesquisa bibliográfica, na medida em que se faz uso da literatura para sustentar o aspecto empírico e de *ex-post facto*, já que selecionou, tratou e interpretou informação bruta. Em termos de coleta de dados (GIL, 2002), se empregou a técnica de dados primários, pois as teses e dissertações não haviam sido estudadas e analisadas na perspectiva utilizada, logo, configura-se como o primeiro estudo diante dos objetivos e delimitações estabelecidos e na perspectiva evidenciada.

A presente pesquisa tem caráter longitudinal, em termos de dimensão de tempo, já que consistiu em um estudo retrospectivo, no sentido de se conhecer uma determinada população ao longo de um período (COOPER e SCHINDLER, 2003), pois contemplou toda a história de existência dos programas de Pós-graduação em *Stricto Sensu* em Contabilidade, considerando o ano de início do primeiro programa, 1973, que resultou na primeira defesa de dissertação em 1975, até o ano de 2010, abrangendo e incorporando todos os programas que foram surgindo e recomendados pela CAPES, cujos elementos de análise foram às mudanças evolutivas nos seus aspectos temáticos em Contabilidade Gerencial.

A população da pesquisa consta de todas as teses e dissertações defendidas no Brasil nos 19 Programas de Pós-graduação em *Stricto Sensu* em Contabilidade, recomendados pela CAPES, até 2010. Depois de coletada, junto aos programas, mediante a pesquisa nos *sites* dos

respectivos programas, bem como visitas às bibliotecas, procedeu-se à análise e separação dos trabalhos exclusivamente voltados para a área de Contabilidade Gerencial, constituindo, assim, a população-alvo do estudo (COSTA, 2010), composta de 47 teses e 475 dissertações, e por fim, especificamente determinou a população de estudo, que se refere ao grupo de elementos que foram apreciados no artigo, totalizando 38 teses e 218 dissertações.

Observa-se que 13 teses e 257 dissertações não foram apreciadas neste estudo. O motivo de sua não inclusão pauta-se na não obtenção de tais trabalhos de forma integral. As dificuldades de acesso à totalidade são relativas a não disponibilização das mesmas por parte dos programas, dentre os quais se destaca: não estarem digitalizadas e, portanto, indisponíveis virtualmente para consulta; trabalhos que serão transformados em livros e então, divulgados somente o resumo, que se mostra insuficiente para análise; inviabilização da aquisição física dos trabalhos através de comutação entre as bibliotecas; desinteresse no envio de cópia por parte dos autores; demora em contribuir com remessa dos trabalhos pelas secretarias dos programas; e, outros menos expressivos.

A tabulação dos dados da pesquisa realizou-se mediante a utilização de um formulário no qual consta o universo da pesquisa, relacionado por programa e ano de defesa das teses e dissertações, devidamente analisadas quanto aos aspectos temáticos consoantes com as variáveis estabelecidas. Em termos de técnicas empregadas fez-se uso da análise do conteúdo que selecionou os objetos segundo os temas aplicados em seu desenvolvimento, fundamentado nas práticas listadas pelo IMAP (1998), nos estágios evolutivos; também se fez uso da estatística descritiva como meio sumarização e demonstração dos resultados.

4 ANÁLISE DAS TESES E DISSERTAÇÕES

Destaca-se nesta seção a apresentação das análises realizadas, norteadas pelos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial do IMAP

(1998), sobre a produção científica em Contabilidade Gerencial, sendo considerados todos os elementos componentes dos objetos de estudo considerados à luz dos estágios, conforme seguem apreciados. Salienta-se que os achados da pesquisa foram tratados separadamente por estágio evolutivo.

Análise do estágio 1

A análise das teses e dissertações que contemplam as práticas de Contabilidade Gerencial integrantes do estágio 1 - custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e

retorno sobre investimentos - gerou informações que se destacam no gráfico 1, primeiramente com apresentação das informações relativas às dissertações.

Apreciando-se o gráfico, é possível conhecer as práticas mais utilizadas e se verifica um quase empate entre o custeio variável, sendo empregado em 35%, e o custeio por absorção, com 34%. As demais práticas aparecem em menor percentual de aproveitamento. Denota-se, portanto, a importância que estes sistemas de custeio têm na produção científica em Contabilidade Gerencial.

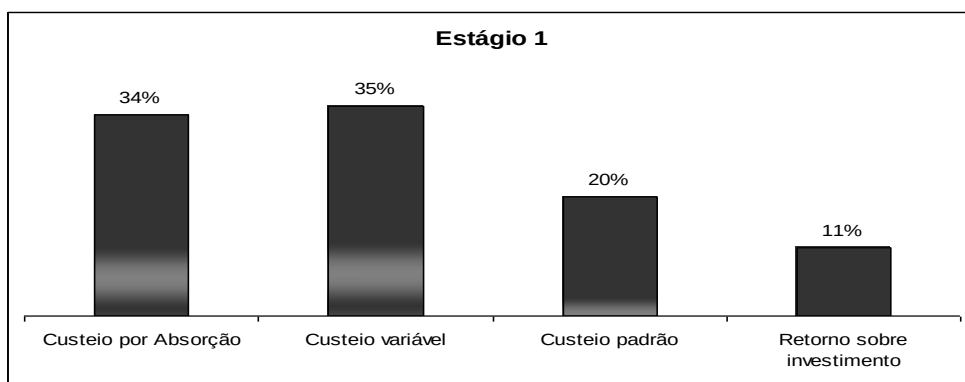


Gráfico 1 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 1 nas dissertações

Fonte: A pesquisa (2011).

Analisando exclusivamente as teses, foi possível chegar ao gráfico 2, que apresenta as práticas do estágio 1 do IMAP, por número de estudos realizados nas mesmas.

Da apreciação do gráfico 2, percebe-se um empate entre as metodologias do custeio por absorção e o custeio variável, pois ambos constam em 12 das teses verificadas. Em ocorrência menor, está o custeio padrão, que faz parte de 8 teses e, por fim, o retorno sobre investimento, com 3 verificações. Considerando que a maior parte dos trabalhos data da última década, verifica-se que estes dois métodos de custeio, continuam sendo amplamente utilizados e discutidos.

Em síntese, denota-se que as práticas deste estágio, consideradas até 1950, permanecem, de certa forma, atuais e com ampla utilização na produção científica da Contabilidade Gerencial,

com ênfase clara na importância dos métodos de custeio por absorção e variável, possibilitando afirmar que estas duas formas são práticas consolidadas e muito importantes para a gestão de uma empresa.

Análise do estágio 2

Compõem este estágio as práticas de Contabilidade Gerencial: preço de transferência, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização. Sua verificação junto às dissertações gerou informações que se apreciam, no gráfico 3, iluminando alguns aspectos interessantes.

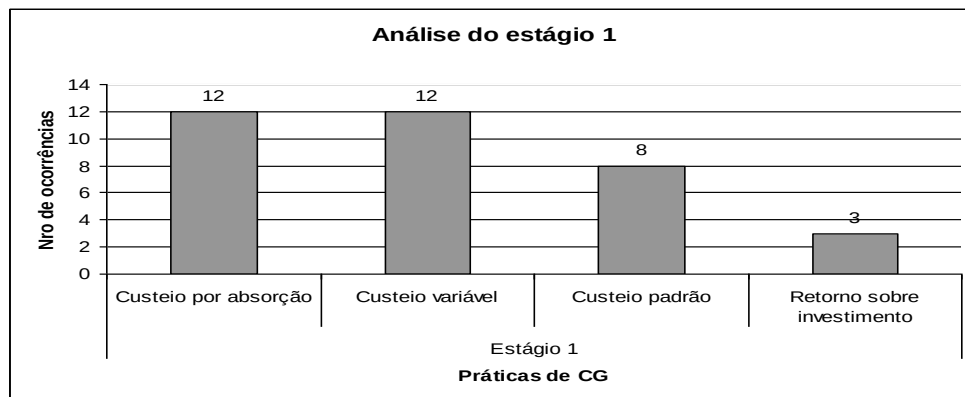


Gráfico 2 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 1 nas teses

Fonte: A pesquisa (2011).

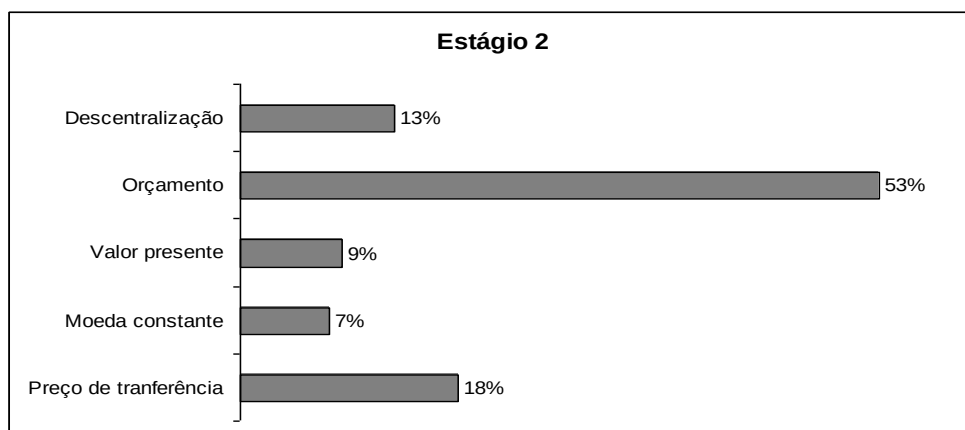


Gráfico 3 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 2 nas dissertações

Fonte: A pesquisa (2011).

Observa-se no gráfico 3 um grande destaque para a prática do orçamento, presente em 53% das dissertações estudadas, revelando de forma destacada a importância deste ferramental para a Contabilidade Gerencial. Em um nível menor de utilização, verificaram-se as demais práticas deste estágio. Isso, contudo, não chega a ser uma surpresa, pois mesmo na literatura se verifica que, praticamente, todas as obras desta área contemplam tal ferramental e a constatação ratifica sua relevância.

Da apreciação das teses integrantes da população de estudo, obteve-se o gráfico 4, que destaca o número de ocorrência das práticas integrantes do estágio 2.

Novamente vislumbra-se que o grande destaque deste estágio está no uso da prática de

orçamento, que aparece como tema de estudo de 6 teses e, em segundo lugar, em termos de ocorrência tem-se a técnica do preço de transferência. As demais práticas aparecem em quantidades iguais, 2 presenças nos estudos de doutorado em Contabilidade Gerencial.

O grande destaque reside na utilização do orçamento, integrante do segundo estágio, que data de 1950 a 1965, mas que se configura bastante atual em termos de utilização, conforme se verifica no estudo realizado, pois consta em mais da metade das dissertações e apreciadas também em destaque nas teses. Isso demonstra que o controle proporcionado por este ferramental é, de fato, importante para o processo de gestão.

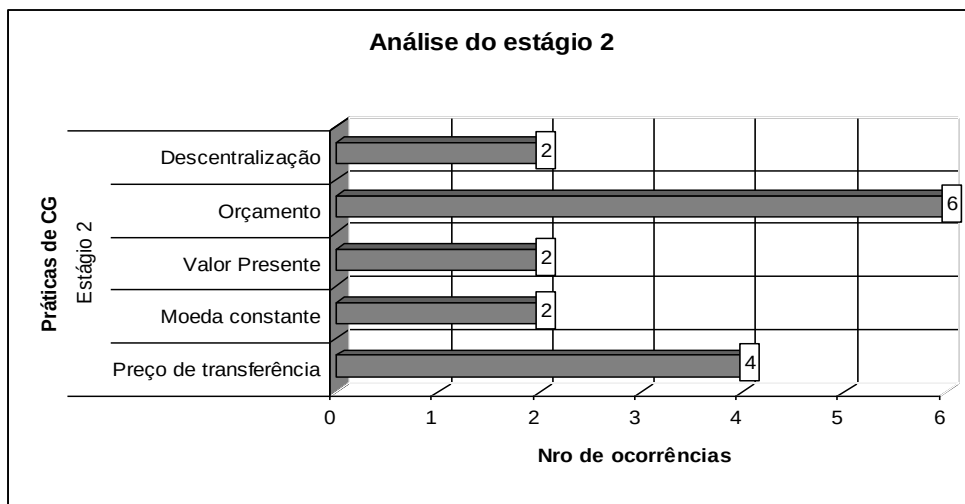


Gráfico 4 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 2 nas teses

Fonte: A pesquisa (2011).

Análise do estágio 3

A tônica deste estágio reside na redução de desperdício dos recursos inerentes aos processos industriais, sendo composto pelo custeio baseado em atividades – ABC, custeio

meta, *Kaizen*, *Just in time* – JIT, teoria das restrições – TOC, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades – ABM e *benchmarking*. Nas análises que se procederam nas dissertações, foram verificadas suas ocorrências, como se apresenta no Gráfico 5.

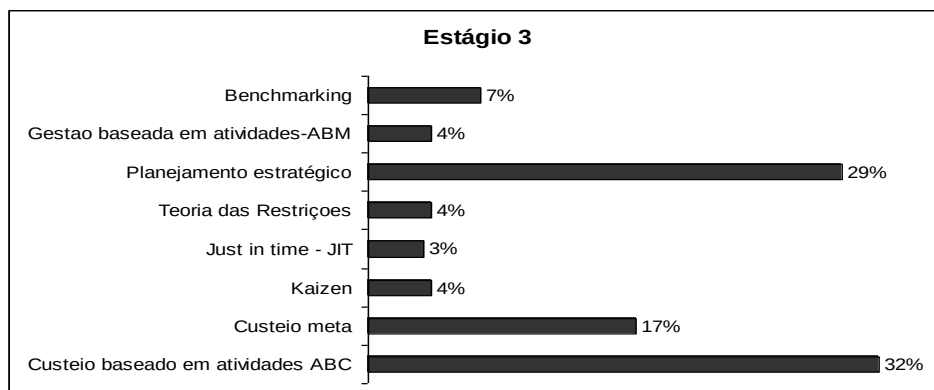


Gráfico 5 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3 nas dissertações

Fonte: A pesquisa (2011).

Constataram-se dois destaques: o custeio, baseado em atividades – ABC, com 32%, e o planejamento estratégico, com percentual de 29%. Ressalta-se que o custeio meta aparece de forma intermediária, com 17% de presença, sendo que as demais práticas foram utilizadas em menor grau. Considerando a essência deste estágio, averigua-se que são bastante pertinentes os achados da pesquisa, pois o uso

de tais ferramentas corresponde à sua proposição e também que assumem características contemporâneas na Contabilidade Gerencial.

O gráfico 6 retrata o quanto se averiguou em termos das práticas do estágio 3; constam nas teses que compõem este estudo e revela a consequente quantidade.

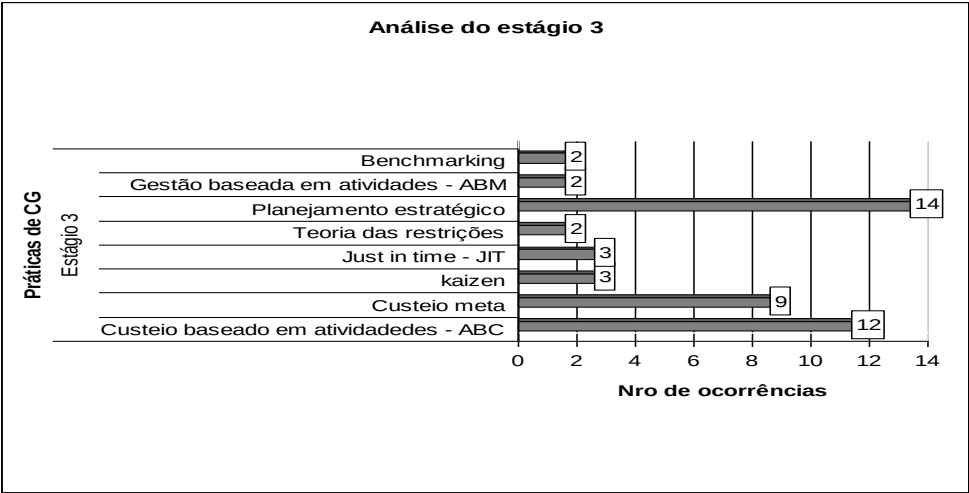


Gráfico 6 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3 nas teses
Fonte: A pesquisa (2011).

Da apreciação dos números, observa-se que o planejamento estratégico foi a técnica mais presente nas teses, seguido de perto pelo custeio baseado em atividades – ABC, posicionamento que se inverte quando comparado ao resultado da dissertações, porém, sem perder as primeiras colocações. Relegou-se à terceira posição ao custeio meta e as demais práticas aparecem em menor número de ocorrências.

Analisando as ocorrências deste estágio, percebe-se que o custeio baseado em atividades – ABC e o planejamento estratégico são os mais relevantes considerando-se sua presença nas teses e dissertações, contudo as demais práticas também aparecem ainda que como elementos secundários e/ou conjugados com os dois grandes destaques desta fase evolutiva. Outro aspecto que se verifica é que, excetuando-se a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, as práticas do estágio 3 são verificadas em maior ocorrência nos programas de pós-graduação mais recentes.

Análise do estágio 4

Considerado sua cronologia, após 1985, este estágio se fundamenta nas práticas da Contabilidade Gerencial, que criam/agregam valor aos produtos e processos e, entre as técnicas componentes, têm-se: *economic value*

added – EVA, GECON, *balanced scorecard* – BSC, gestão baseada em valor – VBM e simulação. Das análises procedidas sobre a fase, deparou-se com os seguintes achados em destaque no Gráfico 7, quanto às dissertações.

Vislumbra-se que o grande destaque é a prática do *balanced scorecard* – BSC, que aparece em 41% dos trabalhos analisados; na segunda colocação o *economic value added* – EVA percentualiza 25%, e as demais apresentam percentuais menores. Resultado compreensível se considerada a evolução que o BSC representou quando de seu surgimento e pelo fato de ser “contemporâneo” e, portanto, em processo ainda de consolidação.

A população de estudo, no que se refere às teses sendo analisadas quanto às práticas do estágio 4, gerou informações que estão sintetizadas no gráfico 8, em termos de ocorrências.

O destaque aqui repousa no uso do GECON como elemento principal utilizado nas teses. É facilmente compreensível tal fato, pois esta prática nasceu da USP, instituição de onde provêm todas as teses aqui utilizadas como população de estudo, sendo, então, o programa que contempla a totalidade de observações. As demais práticas aparecem em quase empate, mas bem distantes do GECON.

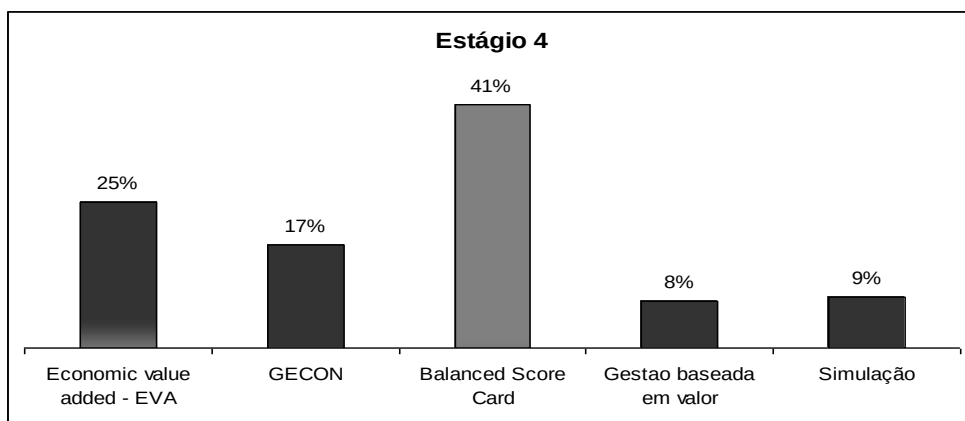


Gráfico 7 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 4 nas dissertações

Fonte: A pesquisa (2011).

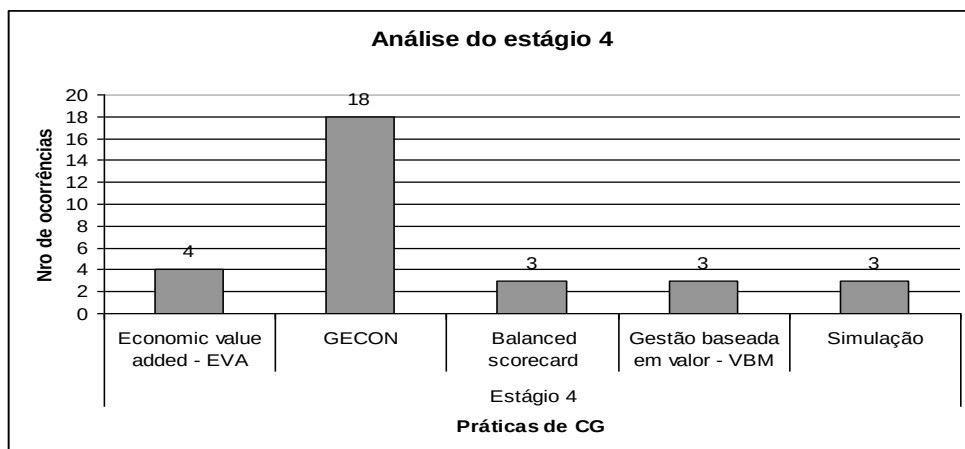


Gráfico 8 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 4 nas teses

Fonte: A pesquisa (2011).

O estudo deste estágio mostra que a prática mais usual como objeto de estudo das dissertações é o *balanced scorecard* – BSC, o qual se destacou em relação às demais. Comprova, portanto, a “lacuna” que existia até então na Contabilidade Gerencial em termos de medição de desempenho, via indicadores que pudessem avaliar os aspectos financeiros e não-financeiros de uma organização.

Nas teses, a evidência é para o GECON e que também demonstra a necessidade dos usuários em dispor de novas formas de gestão. Adicionalmente, o *economic value added* – EVA também representa consideravelmente esta fase evolutiva de forma significativa.

5 CONCLUSÃO

O conhecimento científico evolui a partir das práticas de pesquisas que são realizadas com intuito de avançar-se continuamente. Em tal perspectiva, esta inquirição procurou investigar as opções temáticas presentes nas teses e dissertações defendidas nos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil, no período de 1973 a 2010, que tivessem como elementos característicos as práticas da Contabilidade Gerencial. Definidos então o quê, onde e como investigar, realizou-se as devidas análises, para que se conseguisse interpretá-los, dando origem a esta seção do artigo, que faz, à luz do conhecimento do pesquisador, devidamente

respaldado pela fundamentação teórica uma análise interpretativa dos resultados obtidos.

A proposição de identificar a produção científica brasileira em Contabilidade Gerencial, proveniente das teses e dissertações dos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade, foi realizada na medida em que se verificou toda a produção. Em seguida, procedeu-se à separação das mesmas para obtenção da população-alvo, que foi determinada por todos os trabalhos que fossem da área de Contabilidade Gerencial. Esta seleção baseou-se nas práticas de Contabilidade Gerencial constantes nos estágios evolutivos preconizado pelo IMAP (1998), portanto, seguiram-se critérios rígidos de classificação e apenas os que fossem “enxergados” dentro desta estrutura é que foram selecionados para a composição da população de estudo na qual esta foi realizada em termos empíricos.

Com relação à análise da produção científica selecionada, de modo a detectar as práticas gerenciais abordadas na pesquisa contábil constante nas teses e dissertações, considera-se cumprido na íntegra, uma vez que a amostra estudada foi verificada à luz destes estágios e devidamente classificada segundo os mesmos. Desta avaliação é que se compôs a base de dados de todos os estudos que contemplam a Contabilidade Gerencial em seu bojo, cuja técnica utilizada foi a análise de conteúdo, fase qualitativa deste, que proporcionou a seleção e o devido enquadramento. Em seguida, procedeu-se ao estudo estatístico, fase quantitativa, que se fundamentou na estatística descritiva para sua consecução.

Entre os achados da pesquisa, alguns aspectos foram interessantes e elucidativos sobre as práticas de Contabilidade Gerencial. Cada tese e dissertação analisada acabaram por apresentar que muitas das técnicas mais antigas permanecem fortes em termos de utilização. Outras mais recentes foram incorporadas com muitos trabalhos já dissertados e também que algumas técnicas são raramente tema de trabalhos científicos. A seguir, apreciam-se os pontos que se consideram relevantes quando da conclusão deste trabalho.

Na análise do estágio 1, observou-se, ao longo do período todo, que nas dissertações o custeio variável, com 35%, e o custeio por absorção, com 34%, são os elementos de destaque, e que se repetem em termos de ocorrência nas teses. Nem sempre se apresentam como elementos principais de tais estudos, mas como um ferramental que, mesmo datado de longo período, ainda é tido como uma prática fundamental no processo de gerenciamento das empresas e, portanto, permanecem atuais em razão da sua importância e funcionalidade.

Constante em mais da metade do que foi dissertado (53%), o orçamento é o elemento gerencial mais relevante do estágio 2 nas dissertações, sendo que o mesmo acontece quando do exame das teses. Sua utilização nos trabalhos destaca o benefício de sua implantação, seja na forma de controle ou como modelo de gerenciamento na empresa. Nas teses e dissertações mais recentes, ele é quase sempre combinado com outras técnicas gerenciais mais atuais, contudo permanece como forte referência de gerenciamento.

Detectou-se, no estágio 3, que as práticas mais contempladas nas pesquisas na forma de dissertações são o custeio baseado em atividade – ABC, com 32% de ocorrência, e o planejamento estratégico, com 29%; já nas teses, os elementos são os mesmos, apenas invertendo a ordem, ou seja, o primeiro tema mais apreciado é o planejamento estratégico, seguido pelo custeio baseado em atividades.

Os trabalhos sempre abordam o ABC de forma comparativa com a absorção e variável, e outros, em menor grau, demonstrando a possibilidade de se “ampliar” o gerenciamento com ênfase em custos. No planejamento estratégico, a visão averiguada é de que este é um poderoso ferramental que congrega vários outros elementos e/ou práticas de gestão em um só modelo, perfazendo um instrumento integrado de gerenciamento.

Em relação ao estágio 4, duas práticas aparecem em destaque nas dissertações, que são: *balanced scorecard* – BSC e *economic value added* – EVA. No que tange ao BSC 41% dos

trabalhos fazem sua aplicação, verificação e estudos de casos, sempre com este sendo um ferramental importante e útil para a transformação das atividades da empresa em indicadores fáceis de compreensão e melhorando a gestão. Em menor ocorrência, 25%, o EVA é citado nos trabalhos como um instrumento importante relevante para o acompanhamento dos valores que são agregados às atividades da empresa.

Nas teses o elemento de maior destaque é a prática do GECON, com 48% de ocorrência, diferenciando, portanto, dos resultados das dissertações. Ressalta-se que apenas o programa de doutoramento da USP foi analisado, já que os demais ainda não têm defesas realizadas no período de estudo contemplado, sabendo-se que o GECON foi desenvolvido nesta instituição.

Globalmente analisado, fica evidente que, em cada estágio evolutivo, apenas algumas práticas são destaques na população de estudo. Isso leva a refletir se as demais são de fato preteridas em função de que motivos, o que caberia uma pesquisa para se verificar como se dá o processo de escolha dos temas. Por outro lado, se existem práticas pouco exploradas, abre precedentes para muitas outras pesquisas a serem desenvolvidas.

Do exame geral deste artigo, verifica-se que nas dissertações estudadas as pesquisas apresentam um menor equilíbrio entre as opções temáticas, ficando mais evidente que parece haver um direcionamento para um ou outro tema. Pode-se pressupor que os orientadores manifestem seus interesses para a realização dos trabalhos ou ainda demonstrando pouca flexibilidade por parte dos mesmos. Logo, as práticas inseridas nos estudos são bem tradicionais e com alguns outros elementos dos estágios posteriores incorporados. Nas teses, denota-se um equilíbrio um pouco maior entre as opções temáticas com certas nuances de ousadia quando da escolha dos temas, demonstrando uma maior diversificação dos estudos. O que se abstrai disso tudo é que muitas pesquisas futuras podem ser realizadas, contemplando um universo de temas mais diversos, enriquecendo o estado da arte da Contabilidade Gerencial.

Ressalta-se que, em função das dificuldades em avaliar todas as teses e dissertações, dada sua indisponibilidade, não foi possível fazer uma análise ao longo da existência dos programas, pois a maioria dos trabalhos advém das duas últimas décadas. Por isso se procedeu à análise global, iniciando em 1973 e finalizando em 2010. Intentava-se comparar a evolução das opções temáticas por décadas, 70, 80, 90 e 2000, o que levaria a indicar os temas mais utilizados em cada intervalo de tempo, configurando tendências de estudos e outros elementos aqui contemplados.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação:** noções práticas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Introdução à metodologia do trabalho científico. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANTHONY, Robert N. Accounting, text and cases. Illinois: Homewood - Irwin, 1979.

ANTHONY, Robert N.; WELSCH, G. Fundamentals of management accounting. 13th edition, Homewood: Irwin, 1981.

BESSANT, J.; CAFFYN, S.; GALLAGHER, M. An evolutionary model of continuous improvement behavior. **Technovation**, vol. 21, PP 67-77, 2001.

BRASIL. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES. <http://www.periodicos.capes.gov.br/portugues/index.jsp>. Acesso em, 24/09/2010.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. **GECON - gestão econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial.** Jornadas Iberoamericanas de costos y contabilidad de gestion: congreso argentino de profesores universitarios de costos, XVII, 1994, Trilío. **Actas...** [S.l.: s.n.], 1994.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade Gerencial:** novas práticas para a gestão de negócios. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7 ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COPELAND, Thomas E.; KOLLER, Tim; MURRIN, Jack. **Avaliação de Empresas "Valuation"**: calculando e gerenciando o valor das empresas. Trad. Maria Cláudia S.R. Ratto; São Paulo: Makron Books, 2000.

COSTA, Flaviano. **A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial**: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia Foucaultiana. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Curitiba, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERREIRO, Reinaldo. **A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica**: uma proposta de integração conceitual. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, Universidade de São Paulo. São Paulo, 1995.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Cost accounting**. São Paulo: Prentice-Hall: 2000.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. A view of tomorrow: management accounting in the year 2004. New York: 1994. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 28 set. 2010.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS - IFAC. International Management Accounting Practice 1 (IMAP1), march, 1998. Disponível em <http://www.ifac.org>, acessado em 28/09/2010.

KAPLAN, Abraham. **A conduta na pesquisa**: metodologia para as ciências do comportamento. São Paulo: EPU, Edusp, 1975.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotaram o *Balanced*

Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KOLIVER, Olivio, **Contabilidade de Custos**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

MACOHON, Edson Roberto. **Reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da gerencial**. Dissertação (mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração da FURB. Blumenau, 2008.

MAGALHÃES, Luzia Eliana Reis; ORQUIZA, Liliam Maria. **Metodologia do trabalho científico**. Curitiba: FESP, 2002.

SLACK, Nigel; Chambers, Stuart; Johnston, Robert. **Administração da produção**. Trad. Oliveira, Maria Tereza Corrêa; Alher, Fábio; revisão técnica Corrêa, Luiz Henrique; 2 ed., São Paulo: Atlas, 2002.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

THEOPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em Contabilidade no Brasil. In: **Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**, 29, 2005. Brasília: ANPAD, 2005.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. Trad. Andre O. D. Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

WESTON, J. Fred; BRIGHAM, Eugene F. **Fundamentos de administração financeira**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2004.

YOUNG, S. D.; O'BYRNE, S. F. **EVA e gestão baseada em valor**: guia prático para implementação. Porto Alegre: Bookman, 2003.

Endereço dos Autores:

Av. Colombo, 5790
Bloco C 23, Sala 218
Maringá - PR - Brasil
87020-900