Os artefatos modernos da Contabilidade Gerencial presentes nos estudos do Congresso Brasileiro de Custos: uma análise de 2007 a 2011

Cíntia Vanessa Monteiro Germano (UFC) - cintcvm@hotmail.com

Lilian Castelo Campos (UFC) - liliancastelo.ufc@gmail.com

Maria Naiula Monteiro Pessoa (UFC) - naiula@ufc.br

Sandra Maria dos Santos (UFC) - smsantos@ufc.br

Augusto Cézar Aquino Cabral (UFC) - cabral@ufc.br

Resumo:

Diante das constantes mudanças experimentadas pelas organizações, a Contabilidade Gerencial e seus artefatos passaram a exercer um papel importante no sucesso organizacional, uma vez que auxiliam o processo de gestão conduzindo a decisões mais corretas. Dessa forma, verificar a evolução dos artefatos modernos da Contabilidade Gerencial em publicações científicas torna-se relevante. Considerando este contexto, o objetivo deste estudo é traçar o perfil dos artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. A pesquisa foi realizada nos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2007 a 2011. Na análise dos dados, verificou-se uma redução gradativa nos artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, o que contrastou com estudos que sinalizaram um potencial aumento na utilização de artefatos modernos pelas empresas. Observou-se também que os artefatos que apresentaram maior ocorrência foram o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o Balanced Scorecard, corroborando com estudos anteriores. Da mesma forma, constatou-se o predomínio de pesquisas teórico-empíricas, mostrando que nesta área há uma forte ligação entre a academia e a aplicação da teoria nas organizações.

Palavras-chave: *Contabilidade Gerencial, artefatos modernos, publicações científicas.*

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

Os artefatos modernos da Contabilidade Gerencial presentes nos estudos do Congresso Brasileiro de Custos: uma análise de 2007 a 2011.

Resumo

Diante das constantes mudanças experimentadas pelas organizações, a Contabilidade Gerencial e seus artefatos passaram a exercer um papel importante no sucesso organizacional, uma vez que auxiliam o processo de gestão conduzindo a decisões mais corretas. Dessa forma, verificar a evolução dos artefatos modernos da Contabilidade Gerencial em publicações científicas torna-se relevante. Considerando este contexto, o objetivo deste estudo é traçar o perfil dos artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. A pesquisa foi realizada nos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2007 a 2011. Na análise dos dados, verificou-se uma redução gradativa nos artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, o que contrastou com estudos que sinalizaram um potencial aumento na utilização de artefatos modernos pelas empresas. Observou-se também que os artefatos que apresentaram maior ocorrência foram o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o *Balanced Scorecard*, corroborando com estudos anteriores. Da mesma forma, constatou-se o predomínio de pesquisas teórico-empíricas, mostrando que nesta área há uma forte ligação entre a academia e a aplicação da teoria nas organizações.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial, artefatos modernos, publicações científicas.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

Vários estudos foram realizados com o intuito de evidenciar a pesquisa científica em Contabilidade, mas especificamente na Contabilidade Gerencial e de Custos. A Contabilidade Gerencial constitui fonte informacional primária para a tomada de decisão e o controle das empresas, ajudando empregados, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e empregar melhor os recursos, aperfeiçoando o desempenho da organização.

As mudanças ocorridas nas organizações exigem ferramentas gerenciais cada vez mais eficazes, que não somente auxiliem no planejamento e controle, mas também na criação de valor das empresas. Nesse sentido, têm-se os artefatos modernos de contabilidade, que constituem as ferramentas pertencentes ao 3º e 4º estágios de evolução da Contabilidade Gerencial publicadas pela *Internacional Federation of Accountants* (IFAC) e que foram definidas no estudo de Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes (2010) como sendo: o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Custeio Meta, a Simulação, o *Kaizen*, o *Just in Time*, a Teoria das Restrições, o Planejamento Estratégico, o *Benchmarking*, o *Economic Value Added* (EVA), a Gestão Baseada em Atividades (ABM), a Gestão Econômica (GECON), a Gestão Baseada em Valor (VBM) e o *Balanced Scorecard*.

Dessa forma, analisar os artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial torna-se relevante para analisar a tendência das pesquisas em Contabilidade Gerencial e como este processo está ocorrendo nas empresas. Neste contexto, o problema de pesquisa a ser respondido é: Qual o perfil dos artigos que enfocam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial?

O objetivo geral desse estudo é traçar o perfil dos artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. Como objetivos específicos, busca-se: 1) verificar a

evolução dos artefatos modernos de Contabilidade Gerencial nos artigos do Congresso Brasileiro de Custos, durante os anos de 2007 e 2011; 2) elaborar o ranking dos autores mais profícuos e das Instituições de Ensino Superior mais influentes; e 3) classificar os artigos quanto ao tipo de pesquisa.

A aplicação da pesquisa ocorreu no Congresso Brasileiro de Custos, tendo em vista o evento ser direcionado para profissionais da área da Gestão Estratégica de Custos. Portanto, foram estudados os artigos que continham os artefatos considerados modernos, conforme classificação de Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes (2010), publicados no Congresso Brasileiro de Custos, nos anos de 2007 a 2011.

Dessa forma, o artigo encontra-se estruturado em seis seções, incluindo a introdução. Nas seções dois e três foi apresentada uma revisão teórica a respeito da Contabilidade Gerencial e dos estudos que analisam a pesquisa científica em Contabilidade Gerencial. Na quarta seção apresentam-se os procedimentos metodológicos empregados na pesquisa e na seção seguinte são evidenciados os dados do estudo. Por fim, na sexta seção apresentam-se as considerações finais da pesquisa.

2 Produção acadêmica em Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos

Atualmente estudos têm sido realizados com o intuito de analisar a pesquisa científica em Contabilidade, principalmente em Contabilidade Gerencial e de Custos. Souza e Tannuri (2011) analisaram o grau de adequação de 68 periódicos em língua inglesa, espanhola e portuguesa às diretrizes mínimas de avaliação da CAPES para a área de Contabilidade. Observou-se que apenas um periódico, e na língua portuguesa, apresentava-se completamente adequado para ser submetido ao processo de avaliação da CAPES. Desta forma, sugeriu-se uma revisão desses requisitos para a área de Contabilidade, pois a não inclusão de periódicos internacionais acaba desestimulando a inserção dos pesquisadores na pesquisa em nível internacional.

Ao mesmo tempo, Borba, Souza e Souza (2011) verificaram se os pontos ofertados pelos periódicos científicos presentes na classificação do Qualis eram suficientes para a avaliação dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis e seus respectivos docentes no triênio 2007-2009. Constatou-se que os pontos ofertados pelos 56 periódicos analisados eram inferiores aos pontos necessários para que todos os programas obtivessem o conceito desejado pela CAPES. Evidenciou-se também que não existem periódicos específicos para as áreas de Contabilidade no âmbito nacional, enquanto que na academia internacional há diversos periódicos voltados aos subtemas contábeis. Na área de Contabilidade Gerencial, mencionou-se como exemplo o *Management Accounting Research*.

Paula et al. (2011) investigaram 229 artigos publicados nos anos de 2007 a 2010, objetivando traçar um perfil da pesquisa nos Congressos ANPCONT, onde observou-se as características dos artigos publicados e o nível do diálogo científico. Ficou constatado que o Congresso ANPCONT possui características eminentemente voltadas para a pesquisa positiva, com predominância de métodos empíricos e variedade de temas de estudo. Para verificar o nível do diálogo científico no congresso, calculou-se o índice de citação interna, obtendo-se um valor de 5,68%, considerado baixo. A área de Controladoria e Contabilidade Gerencial destacou-se por apresentar um conjunto de trabalhos que abordam temas e métodos de uma forma melhor distribuída, mais heterogênea e mais variada que as demais áreas. Além disso, obteve um melhor nível de diálogo científico, com mais artigos citados por outros trabalhos publicados no próprio congresso.

Rocha, Araújo e Silva (2009), analisaram as áreas e os temas onde está concentrada a maioria das pesquisas em Contabilidade Gerencial nos eventos EnANPADs no período de 2004 até 2008. Para isso, utilizaram a classificação desenvolvida por Shields (1997), na qual segregou a Contabilidade Gerencial em seis tópicos: Sistemas de Controle Gerencial (SCG);

Contabilidade de Custos; Gerenciamento de Custos; Informações e Sistemas Gerenciais Contábeis e Orçamento de Capital e Decisão de Investimento. Constatou-se uma predominância da tipologia SCG seguida de Contabilidade de Custos.

Já Nascimento, Junqueira e Martins (2010) desenvolveram um estudo com o intuito de identificar e analisar as características epistemológicas da produção acadêmica da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, tendo como aspectos de análise as seguintes categorias: plataforma teórica, estratégias metodológicas, teorias e paradigmas de pesquisa. Dentre os principais resultados obtidos destaca-se: a baixa utilização de referências que abordem as teorias da contabilidade gerencial, a baixa incidência de referências a artigos publicados em periódicos internacionais e alta idade média dos trabalhos citados, 10 anos; as estratégias de pesquisa se concentram em pesquisas de campo (38%), levantamentos descritivos (16%), ou trabalhos documentais (9%), sem geração de teorias substantivas ou trabalhos de natureza explicativa; em relação às teorias, observa-se que 83% dos trabalhos se baseiam somente em conceitos contábeis ou legislação, enquanto 17% utilizam teorias da economia, sociologia ou psicologia; em relação aos paradigmas, observa-se que a maioria segue o funcionalista (97%).

Ao contrário dos dois estudos anteriores, que analisaram a produção científica nacional em eventos de congressos, Sales et al. (2010), avaliaram as características do periódico de contabilidade gerencial *Management Accounting Research* entre 2006 e 2010. Os resultados mostraram que há uma média de 20,67 páginas por ano; 1,86 autores por artigo. O Reino Unido é o país com maior número de publicações seguido pela Austrália e França. A metodologia mais utilizada foi a descritiva, tendo o *survey* como procedimento. Dos trabalhos que empregaram métodos quantitativos, a estatística descritiva, a correlação e o teste de hipóteses foram as técnicas que apareceram com maior freqüência.

Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) estudaram 170 artigos na área temática de Contabilidade e Controle Gerencial, com o objetivo de traçar o perfil da Contabilidade de Custos publicados nos EnANPADs de 1998 à 2003. Evidenciou-se que houve um aumento na participação dos trabalhos apresentados na área de custos, alcançando o percentual de 43,5% do total de artigos da área temática, 50% dos trabalhos apresentados sobre custos tratam do Sistema ABC e suas aplicações. As instituições líderes em produção são a UFRJ e a UFPE, bem como o estado líder é São Paulo. A forma mais utilizada de parceria correspondeu a trabalhos apresentados com dois autores, apenas 5 autores apresentaram mais de um artigo e a maioria da bibliografia utilizada era de origem internacional.

Rocha et al. (2010) analisaram as publicações voltadas para a abordagem de gestão de custos no Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), observando os principais temas, autores, instituições de ensino, tipos de pesquisa, tipos de referências, métodos de custeio empregados e cooperação entre os autores. Como conclusões, pode-se observar que, dos pesquisadores analisados, apenas nove tiveram três ou mais artigos publicados, resultado superior ao observado por Cardoso, Pereira e Guereiro (2007). Percebeu-se ainda uma baixa cooperação entre os autores, ao mesmo tempo em que a instituição de pesquisa com maior número de autores vinculados é a Universidade de São Paulo (USP). Com relação ao tipo de pesquisa, constatou-se um forte predomínio da utilização de pesquisas empíricas, há predominância da literatura nacional em detrimento da estrangeira e do enfoque contábil em comparação ao enfoque estratégico, destaca-se ainda que o método de custeio mais empregado foi o ABC.

Dessa forma, tais estudos chegaram a conclusões semelhantes no que diz respeito à predominância de estudos empíricos. Da mesma forma constataram a relevância da Contabilidade de Custos como parte da Contabilidade Gerencial, com a maioria dos trabalhos tratando do Sistema de Custeio ABC. Assim como também a baixa cooperação entre os autores, apresentando em média dois autores por artigo. Apresentam-se ainda resultados divergentes em relação à maioria da bibliografia utilizada ser nacional (ROCHA et al. 2010;

NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2010) ou internacional (CARDOSO; PEREIRA; GUERREIRO, 2007).

3 Contabilidade Gerencial e seus artefatos

Iudícibus (1987) afirma que a Contabilidade Gerencial, de forma superficial, pode ser caracterizada como um novo enfoque atribuído a diversas técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos, os quais apresentam-se mais analíticos, possibilitando auxiliar os gestores no processo decisório.

A Contabilidade Gerencial é definida por Atkinson et al (2008) como um processo de identificação, mensuração, relato e análise das informações sobre os eventos econômicos das organizações. Assim, a informação gerencial contábil, constitui fonte informacional primária para a tomada de decisão e o controle das empresas, ajudando empregados, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e empregar melhor os recursos, aperfeiçoando o desempenho da organização.

Observa-se que o produto da Contabilidade Gerencial é destinado ao público interno, contemplando informações financeiras e operacionais, enquanto a Contabilidade Financeira é voltada para os usuários externos, reportando à esse público as consequencias das decisões tomadas e das melhorias de desempenho obtidas, alicerçadas em um forte arcabouço legal.

Ainda segundo Atkinson et al (2008) a informação contábil gerencial influencia várias funções nas empresas, como o controle operacional, o custeio do produto e do cliente, o controle administrativo e o controle estratégico, reportando informações financeiras e de custos, além de indicadores de desempenho, buscando reduzir os riscos na tomada de decisão.

Tais informações são obtidas mediante a aplicação de instrumentos denominados "artefatos". Considera-se que a utilização desse instrumental adequa-se às necessidades informacionais das organizações, como já comentado. Portanto, com a evolução mundial vivenciada a partir dos anos 1950, tem-se uma evolução das necessidades informacionais dos gestores, e como consequência uma evolução da própria Contabilidade Gerencial.

Nessa perspectiva, a *Internacional Federation of Accountants* (IFAC) publicou o pronunciamento IMAP 1, em 1989, e o revisou em 1998, reconhecendo, quatro estágios de evolução da Contabilidade Gerencial, assim caracterizados:

a) Estágio 1: anterior a 1950, com foco na determinação do custo e no controle financeiro, através do uso de tecnologias como o orçamento e a Contabilidade de custos;
b) Estágio 2: em 1965, o foco havia se deslocado para o fornecimento de informações que subsidiassem o planejamento e o controle gerencial, com o uso de tecnologias como análise decisória e Contabilidade por centros de responsabilidade;
c) Estágio 3 - em 1985, a atenção estava focalizada na redução do desperdício dos recursos utilizados nos processos de negócio, mediante o uso de tecnologias como análise de processos e gestão de custos;
d) Estágio 4: em 1995, a atenção estava voltada para a criação de valor, através do uso eficaz dos recursos, por meio de tecnologias `de mensuração dos direcionadores de valor ao cliente, ao acionista e da inovação organizacional.

Cada estágio evolutivo representa a adaptação a um novo jogo de circunstâncias enfrentado pelas organizações, constituído da combinação das suas características próprias com aquelas do estágio anterior, representando, portanto, uma mistura do velho com o novo, modelado a tais circunstâncias.

Ressalta a IFAC (1998), que os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial não são facilmente identificáveis em muitos países, pois nestes não há uma definição clara dos

artefatos utilizados, nem foco definido em nenhuma das fases reconhecíveis, sendo fortemente influenciados por fatores culturais, sociais e econômicos de cada país.

Zimmerman (2001) e Ittner e Larcker (2001) ressaltam a importância de se desenvolver uma literatura empírica, por meio de estudos que ousem avançar na construção de fundo cumulativo do conhecimento, com vistas no amadurecimento resultante de maior diversidade de pesquisas na área. Ademais, ressalta-se que o desenvolvimento de estudos relacionados a instrumentos de Contabilidade Gerencial é bem menor se comparado àqueles destinados a discutir temáticas relativas à Contabilidade Financeira (MERCHANT, 2010).

Desta forma, alguns pesquisadores têm realizado estudos, apresentando os artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada. Chenhall e Langfield-Smith (1998) fizeram uma pesquisa a respeito da utilização das práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas empresas australianas e agruparam tais práticas em tradicionais e contemporâneas. Classificaram como tradicionais: os sistemas orçamentários para planejamento e controle; as medidas de desempenho (ROI); os relatórios de resultado por departamento; a análise custo-volume-lucro. Agruparam como técnicas contemporâneas: o *benchmarking*; o custeio baseado em atividades (ABC) e a gestão baseada em atividade (ABM); as medidas de desempenho balanceadas; as medidas de desempenho baseado em equipe; as medidas baseadas no desempenho de empregados; e, o planejamento estratégico.

Da mesma forma, Sulamain, Ahmad e Alwi (2004), segregaram as ferramentas ou artefatos da Contabilidade Gerencial em técnicas tradicionais, enquadrando nesse grupo: o custo-padrão, o orçamento, a análise do custo-volume-lucro e as medidas de desempenho financeiro (ROI); e em técnicas contemporâneas, destacando como instrumentos dessa última: o *Balanced Scorecard*, o Valor Econômico Adicionado (EVA) e o Custeio Meta. Realizaram uma revisão de literatura objetivando analisar a utilização desses instrumentos em quatro países asiáticos: Singapura, Malásia, China e Índia.

Guerreiro et al (2005), elaboraram um estudo de caráter teórico, apresentando críticas à teoria neoclássica e demonstrando que, segundo a abordagem da denominada velha economia institucional (*old institutional economics* - OIE), a Contabilidade Gerencial praticada pelas empresas é uma instituição formada a partir de hábitos e rotinas que dão sentido aos relacionamentos dos grupos da organização. O estudo indica que as organizações não utilizam em larga escala as novas abordagens de Contabilidade Gerencial porque os processos de institucionalização dos novos conceitos efetivamente não ocorreram.

Por sua vez, Soutes (2006), ao investigar o uso das práticas ou artefatos da Contabilidade Gerencial em empresas brasileiras, considerou um número mais amplo desses instrumentos, se comparados com os estudos anteriores, assim como também agrupou essas ferramentas em três categorias: sistemas e métodos de custeio, métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão; e as classificou nos quatro estágios evolutivos reconhecidos pela IFAC.

Beuren e Grande (2009) verificaram que as mudanças nas práticas de Contabilidade Gerencial poderiam ser identificadas no Relatório da Administração, uma vez que nesses relatórios haviam referências aos quatro estágios evolutivos reconhecidos pela IFAC.

Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes (2010) por sua vez, reuniram os artefatos elencados por Soutes (2006) como vinculados ao primeiro e segundo estágios, e os classificaram em tradicionais. Da mesma forma reuniram aqueles relacionados ao terceiro e quarto estágios, definindo-os como modernos. Assim classificou-se como tradicionais: o Custeio por Absorção, o Custeio Variável, o Custeio Padrão, o Preço de Transferência, a Moeda Constante, o Valor Presente, o Retorno Sobre o Investimento, o Orçamento e a Descentralização; e definiu-se como modernos: o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Custeio Meta, a Simulação, o *Kaizen*, o *Just in Time*, a Teoria das Restrições, o Planejamento Estratégico, o *Benchmarking*, o *Economic Value Added* (EVA), a Gestão Baseada em

Atividades (ABM), a Gestão Econômica (GECON), a Gestão Baseada em Valor (VBM) e o *Balanced Scorecard*.

Diante do exposto, traçaram-se os procedimentos metodológicos adotados na realização da presente pesquisa, os quais encontram-se detalhados na seção seguinte.

4 Procedimentos Metodológicos

Para desenvolver a pesquisa e traçar o perfil dos artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, foram analisados os artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2007 a 2011. No total, foram selecionados 140 artigos, sendo 33 em 2007, 37 em 2008, 33 em 2009, 26 em 2010 e 11 em 2011.

Este estudo considerou artefatos de Contabilidade Gerencial como modernos, de acordo com a classificação de artefatos modernos definidos por Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes (2010): o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Custeio Meta, a Simulação, o *Kaizen*, o *Just in Time*, a Teoria das Restrições, o Planejamento Estratégico, o *Benchmarking*, o *Economic Value Added* (EVA), a Gestão Baseada em Atividades (ABM), a Gestão Econômica (GECON), a Gestão Baseada em Valor (VBM) e o *Balanced Scorecard*.

Para selecionar e catalogar os artigos de acordo com o artefato moderno estudado, buscou-se a identificação de cada ferramenta no título ou nas palavras-chave. Ressalta-se que foram pesquisados termos em português, em inglês e suas respectivas siglas. Dessa forma, para procurar, por exemplo, a ferramenta sistema de custeio ABC, foram utilizados os seguintes termos: Custeio Baseado em Atividades, *Activity Based Costing* e as siglas CBA e ABC.

Com o objetivo de analisar a evolução do uso dos artefatos modernos de Contabilidade Gerencial do Congresso Brasileiro de Custos, comparou-se o número total de artigos publicados e número de artigos que enfocam os artefatos modernos e verificou-se a frequência dos artefatos encontrados ao longo dos anos de 2007 e 2011.

Para composição do perfil dos artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, foram analisados também o número de autores por artigo, os autores mais profícuos, a Instituição de Ensino Superior à qual os autores estão vinculados, as Instituições com maior número de artigos publicados, o número de artigos por área temática.

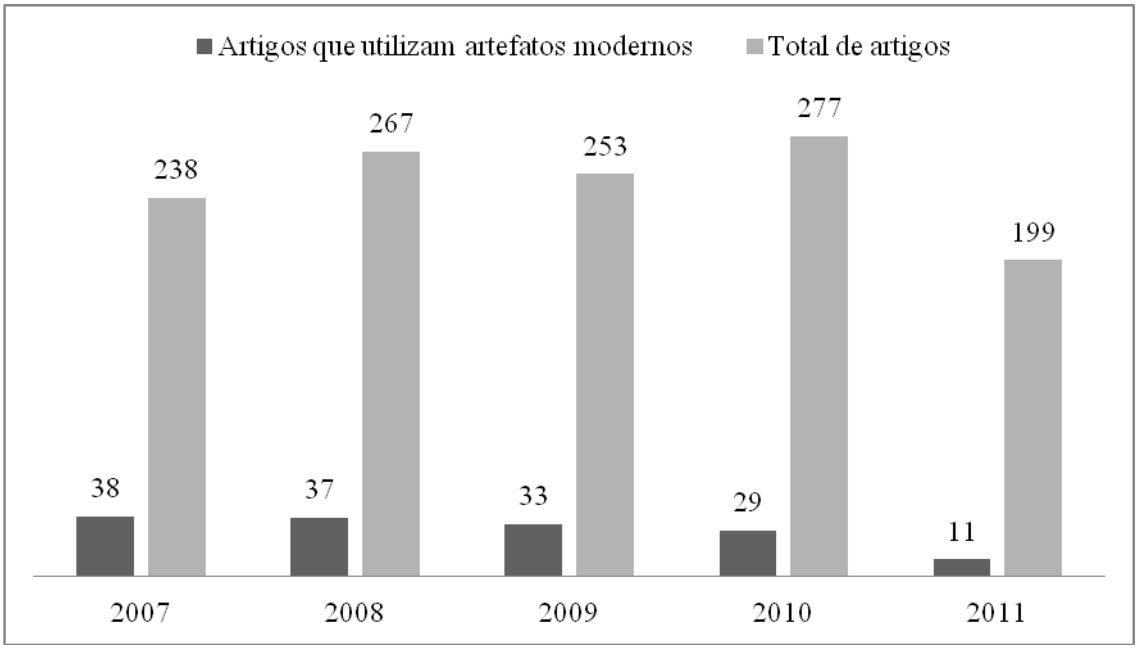
Com o objetivo de classificar os artigos quanto ao tipo de pesquisa, foram considerados como teóricos, os ensaios, em que os autores priorizam a discussão e a contraposição de diferentes abordagens teóricas ou apenas a revisão de um referencial teórico aplicado ao tema, conforme definiram Rossoni e Hocayen-da-Silva (2007). Os demais artigos, que tiveram aplicação baseado em experiência, foram considerados empíricos.

Em um primeiro momento, para minimizar o efeito da subjetividade na classificação dos artigos quanto ao tipo de pesquisa, a tabulação foi realizada por dois pesquisadores mestrandos em momentos distintos e um pesquisador não tinha conhecimento prévio do trabalho do outro. Em um segundo momento, os resultados foram comparados e caso ocorressem divergências, a classificação era realizada novamente pelos dois pesquisadores e o resultado discutido até as opiniões convergirem.

Para o tratamento dos dados, foi utilizada a ferramenta MS Excel para a organização e compilação dos dados encontrados na pesquisa. A próxima seção explica os achados encontrados na pesquisa.

5 Análise dos resultados

Apresentam-se, nesta seção, os resultados obtidos por meio do método empregado e se faz a análise destes. Pelo exposto na Figura 1, observa-se o comparativo entre o total de artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 2007 a 2011, e o total de artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial.

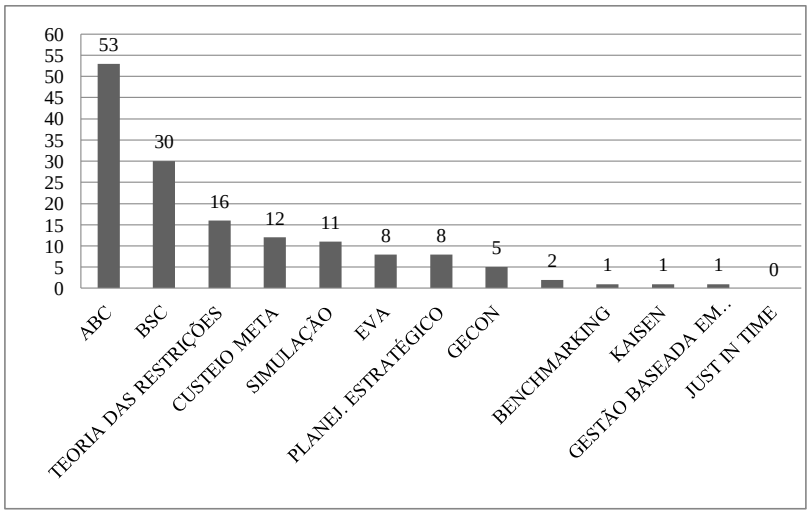


Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

Figura 1 – Comparação entre o número total de artigos publicados e o número de artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial.

Percebe-se que houve uma redução gradativa de artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, do período de 2007 até 2011. Essa redução se deu tanto em termos absolutos, como em percentuais do total de artigos publicados em cada ano. No entanto, tal redução não era o esperado.

Estudos realizados por Guilding, Cavens e Taules (2000) e Oyadomari (2008) apontaram um potencial aumento na utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial pelas empresas, o que também poderia ser acompanhado por um aumento nas pesquisas sobre a temática. Já que a maioria dos estudos na área é de natureza teórico-empírica (Tabela 06), ou seja, acompanhados de pesquisas em organizações.



Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

Figura 2 – Frequência dos artefatos modernos encontrados nos artigos.

A Figura 2 evidencia a ocorrência de cada um dos artefatos modernos estudados. Observa-se que o Custeio Baseado em Atividades (ABC) destacou-se como o artefato mais estudado, corroborando com os achados dos estudos de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) e Rocha el al. (2010).

O *Balanced Scorecard* apresentou-se como a segunda ferramenta mais frequente. Braga, Steffanello e Gomes (2008) analisaram as publicações relacionadas à temática no Encontro da Associação Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Administração (ENANPAD) e identificaram uma evolução significativa no número de artigos publicados.

Levando em consideração a variável número de autores por artigo, destaca-se, de acordo com a Tabela 1, que no período analisado, a maior parte dos artigos possui três autores, obtendo-se uma média geral de 3,1 autores por artigo. A menor média de autores por artigo foi percebida em 2007 e 2009, com 2,9 autores por artigo, e a maior em 2008 e 2010, como média de 3,3.

Tabela 1 - Média de autores por artigo

Número de autores por artigo	2007		2008		2009		2010		2011		Total	
1	2	6%	0	0%	1	3%	2	8%	0	0	5	4%
2	9	27%	9	24%	10	30%	4	15%	4	36%	36	26%
3	12	36%	15	41%	14	42%	10	38%	4	36%	55	39%
4	10	30%	7	19%	6	18%	4	15%	1	9%	28	20%
5	0	0%	6	16%	2	6%	6	23%	2	18%	16	11%
Total	33		37		33		26		11		140	
Média da autores po artigo	2,9		3,3		2,9		3,3		3,1		3,1	

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

Essa constatação supera alguns estudos anteriores na área de Contabilidade Gerencial e de Custos, indicando uma maior cooperação entre os autores. O estudo desenvolvido por Sales et al. (2010) observou uma média de 1,86 autores por artigo no periódico *Management Accounting Research* entre 2006 e 2010 e o de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) que analisou os artigos de Contabilidade de Custos publicados nos EnAnpads, verificou que os mesmos apresentavam em média dois autores.

O aumento na cooperação, na visão de Lunardi, Rios e Maçada (2005) pode ser decorrência do amadurecimento da área, com a concentração do foco de pesquisa em temas de interesse coletivo, que facilitam a produção conjunta. Neste caso, existe mais compartilhamento e troca de informações entre pesquisadores, que optam por discutir e divulgar seus achados conjuntamente. O que segundo Graeml e Macadar (2010) pode configurar em uma maior qualidade dos artigos, do que se for elaborado por um autor isolado.

Por outro lado, os trabalhos coletivos também podem ser consequência da pressão pelo incremento da produção científica nas universidades brasileiras, levando pesquisadores do país a realizar uma ação entre amigos, ao convidar colegas para serem seus coautores, na esperança de, em um momento seguinte, poderem ser alvo de igual gentileza (LUNARDI et al., 2005).

A Tabela 2 destaca dois autores como os mais profícuos no período estudado: Antônio Artur de Souza e Rodney Wernke. Para analisar a categoria de autores mais profícuos utilizou-se apenas o primeiro autor de cada artigo, não sendo consideradas as co-autorias.

Tabela 2 - Autores mais profícuos, a instituição à qual estão vinculados e as edições nas quais tiveram artigos publicados.

Autor	Instituição	Número de artigos					
		2007	2008	2009	2010	2011	Total
Antônio Artur de Souza	UFMG	2	2	2	1		7
Rodney Wernke	UNISUL		1	2	1		4
Adão Marcos Siqueira	FAAT	1	1				2
Alcindo Cipriano Argolo Mendes	UFV				2		2
Anderson Soares Silva	UFRJ	1	1				2
Carlos Roberto Souza Carmo	UNIUBE/ PUC - SP		1	1			2
Charles Albino Schultz	TU - Chemnitz		1	1			2
Claudia Ferreira da Cruz	UFRJ			2			2
Idalberto José das Neves Júnior	UCB		1	1			2
Maria Daniella de Oliveira Pereira da Silva	FAVIP					2	2
René Alain Santana de Almeida	UFS	1		1			2

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Antônio Artur de Souza, com sete artigos, publicou em quase todos os anos analisados, mostrando uma continuidade do autor na pesquisa em artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. O mesmo possui vínculo institucional com a UFMG, contribuindo para ser esta a instituição com maior produção na área, como será evidenciado na Tabela 4. O segundo autor mais produtivo, Rodney Wernke, publicou quatro artigos, também em edições diferentes. Os nove demais produziram dois artigos. Nota-se que os onze autores apresentados acima, pertencem a onze instituições diferentes, demonstrando que não há grande concentração de publicações por instituição.

Tabela 3 – Número de artigos por autor

Nº de artigos por autor	Quantidade de autores	%
1	129	92%
2	9	6%
4	1	1%
7	1	1%
Total	140	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Grande parte dos autores da temática são transitórios, publicando apenas uma vez. Como observado na Tabela 3, o percentual de autores que publicaram somente um único artigo entre os anos de 2007 e 2011 foi de 92%. O que revela a não continuidade da pesquisa em artefatos modernos de Contabilidade Gerencial desses autores. Provavelmente os artigos elaborados por esses autores são resultados do trabalho de dissertação de mestrado ou tese de doutorado.

Tabela 4 – Instituições com maior número de artigos publicados.

Instituição	2007	2008	2009	2010	2011	Total	%
UFMG	3	2	2	3	1	11	8%
UFRJ	1	3	4	1		9	7%
UFC	1	1	2	3	1	8	6%
USP	4	2			1	7	5%
FURB	2	2		1		5	4%
PUC	1	2	1	1		5	4%
UFSC		2	1	1	1	5	4%
UFU		2		1	1	4	3%
UnB/UFPB/UFRN	2	1	1			4	3%
UNIFEI	1	2		1		4	3%
UEM		1	1		1	3	2%
UFV			1	2		3	2%
UNISINOS	2		1			3	2%
UFPR	2		1			3	2%
FECAP			1	2		3	2%
FAVIP					2	2	1%
UNISUL		1		1		2	1%
UNOCHAPECO	1	1				2	1%
TU-Chemnitz		1	1			2	1%
UCB		1	1			2	1%
Mackenzie				2		2	1%
UERJ	2					2	1%
UFLA			1	1		2	1%
UFRN	2					2	1%
UnB			1	1		2	1%
Outras	8	13	11	5	3	40	29%
Total	32	37	31	26	11	137	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Da mesma forma que na categoria “autores mais profícuos”, para analisar as instituições observaram-se apenas àquelas nas quais os primeiros autores dos artigos estavam vinculados.

Dentre as instituições mais produtivas (Tabela 4), pode-se destacar as quatro primeiras (UFMG, UFRJ, UFC e USP), não havendo uma grande diferença de quantidade de artigos publicados entre elas. Dentre essas instituições, percebe-se que a UFRJ também foi citada como uma das mais produtivas no estudo de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) e a USP na pesquisa realizada por Rocha et al. (2010). Ressalta-se ainda que a UFMG e a UFC apresentam artigos publicados nos cinco anos analisados, o que demonstra uma continuidade na pesquisa da temática nessas instituições. Destaca-se a grande diversidade de instituições, possuindo ainda outras quarenta, que publicaram apenas um artigo.

A Tabela 5 evidencia as principais áreas temáticas dos artigos analisados. Destaca-se área de Controladoria e Gestão de Custos no Setor Governamental ou Custos aplicados no Setor Público como as que apresentaram maior quantidade de artigos que abordavam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. As áreas que apresentaram menor incidência foram Custos da Qualidade, Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor e Métodos de Pesquisas aplicados à gestão de Custos, com uma ocorrência em cada área temática.

Acredita-se que o destaque da área governamental no período estudado seja decorrência da emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

(NBCASP), que foram aprovadas no ano de 2008. Dentre as mudanças observadas, pode-se destacar a implantação do subsistema de custos na Contabilidade aplicada ao Setor Público (CFC, 2008).

Tabela 5 – Número de artigos por área temática.

Área temática	**nº de artigos**
Controladoria	32
Gestão de Custos no Setor Governamental / Custos aplicados ao setor público	14
Gestão Estratégica de Custos	13
Desenvolvimentos teóricos em custos	12
Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços	12
Ensino e Pesquisa na Gestão de Custos / Metodologias de ensino e pesquisa em custos	11
Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios	9
Novas Tendências Aplicadas à Gestão de Custos	8
Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas	5
Aplicação de Modelos Quantitativos na Gestão de Custos	4
Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões	4
Gestão de custos ambientais e responsabilidade social	3
Gestão de Custos Logísticos e nas Cadeias Produtivas	3
Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual	3
Abordagens contemporâneas de custos	2
Gestão de Custos e Tecnologia da Informação	2
Custos da Qualidade	1
Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor	1
Métodos quantitativos aplicados à gestão de custos	1
TOTAL	**140**

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

A Tabela 6 apresenta os tipos de pesquisa evidenciados, onde constatou-se que 94% dos artigos classificam-se como teórico-empíricos, corroborando com os achados de Rocha et al. (2010) e Paula et al. (2011). Observa-se também que, nos anos de 2008 e 2011, apenas um artigo foi do tipo teórico.

Tabela 6 – Tipos de pesquisa por ano.

Tipo de pesquisa	2007	2008	2009	2010	2011	Total	
Teórica	2	1	3	2	1	9	6%
Teórica-empírica	31	36	30	24	10	131	94%
Total	33	37	33	26	11	140	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2012).

Tal fato demonstra a importância do empirismo nos estudos da Contabilidade Gerencial, evidenciando também uma preocupação dos estudiosos em desenvolver pesquisas que façam uma ligação entre o que é apresentado pelos teóricos e a prática nas empresas, investigando assim a realidade de diferentes fenômenos e organizações.

6 Considerações Finais

Este estudo buscou traçar o perfil dos artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial em publicações científicas do Congresso Brasileiro de Custos nos anos de 2007 a 2011. A partir da análise dos dados, foi possível verificar uma redução gradativa nos artigos que enfocam os artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. No entanto, esperava-se um comportamento crescente na abordagem dessas ferramentas, já que alguns estudos realizados sinalizaram um potencial aumento na utilização de artefatos modernos pelas empresas, o que também poderia ser seguido por um crescimento nas pesquisas sobre a temática. Uma vez que a maioria dos estudos na área é acompanhada de pesquisas em organizações.

Da mesma forma, a redução no estudo de artefatos modernos, não necessariamente está sendo acompanhada por um aumento na abordagem de ferramentas tradicionais, uma vez que outras temáticas poderão estar emergindo. Assim, uma melhor análise poderá ser realizada com a verificação das demais temáticas abordadas e da ocorrência dos artefatos tradicionais nos artigos do congresso.

Corroborando com estudos anteriores, os artefatos que apresentaram maior ocorrência no período analisado foram o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o *Balanced Scorecard*, enquanto que o *Just in Time* não foi estudado em nenhum artigo.

Em relação à cooperação entre os autores, observou-se um aumento, apresentando em média três autores por artigo, superando assim resultados observados em estudos anteriores. Acredita-se que esse aumento configura-se em um aspecto positivo em relação à qualidade dos artigos apresentados, uma vez que estes são analisados por autores com visões diferentes, proporcionando assim uma maior discussão em torno da temática.

Constatou-se ainda a não continuidade da pesquisa em artefatos modernos de Contabilidade Gerencial pelos pesquisadores. Provavelmente os artigos elaborados por esses autores são resultados do trabalho de dissertações de mestrado ou de teses de doutorado.

Destacam-se como autores com maior proficuidade Antônio Artur de Souza e Rodney Wernke. Entre as instituições, observa-se maior produção da UFMG, UFRJ, UFC e USP. A principal área temática que contém os artefatos de Contabilidade Gerencial foi a Controladoria, seguido da área de Gestão de Custos no Setor Governamental ou Custos aplicados no Setor Público. Houve também um forte predomínio de pesquisas teórico-empíricas, mostrando uma forte ligação entre a academia e a aplicação da teoria nas organizações.

Dessa forma, sugere-se que pesquisas futuras evidenciem além dos artefatos modernos, também os tradicionais, para verificar se também há queda na abordagem desses artefatos. Outra possibilidade é observar publicações de outros congressos, assim como periódicos, possibilitando a comparação com os resultados desta pesquisa.

Referências

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEUREN, Ilse Maria; GRANDE, Jefferson Fernando. Mudanças de práticas de Contabilidade Gerencial identificadas com aplicação da análise de discurso crítica no RA de empresa. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 9, 2009. **Anais...** São Paulo: FEA/USP. 2009. CD-ROM.

BORBA, José Alonso; SOUZA, Flávia Cruz; SOUZA, Carolina Aguiar. Demanda e Oferta na Pesquisa Científica: os Periódicos Nacionais Suprem as Necessidades dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis? In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE

PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 35, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2011. CD-ROM.

BRAGA, A. L.; STEFFANELLO, M.; GOMES, C. M. Aplicação científica da metodologia Balanced Scorecard: um estudo longitudinal. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 11, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SEMEAD, 2008.

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Perfil das pesquisas em Contabilidade de Custos Apresentadas no ENANPAD no Período de 1998 à 2003. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**. Curitiba. v. 8, n. 3, p. 177-198, 2007.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a ystems approach. **Accounting, Organizations and Society**. v. 23, n. 5, p. 243-264, 1998.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBCT 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Brasília, 2008.

GRAEML, Alexandre Reis; MACADAR, Marie Anne. Análise de Citações Utilizadas em ADI: 10 Anos de Anais Digitais do Enanpad (1997-2006). **Revista de Administração Contemporânea**. v. 14, n. 1, p. 122-148, jan./fev., 2010.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR , E. B.; SOUTES, D. O. Utilização de Artefatos Modernos de Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 34, 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010. CD-ROM.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Revista Organizações e Sociedade**. v.12, n.35, out./dez. – 2005.

GUILDING, Chris; CRAVENS, Karen S.; TAYLES, Mike. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research.** v. 11, p. 113-135, 2000.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International Management Accounting Practice Statement:** Management Accounting Concepts. Relatório revisado de março de 1998.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

LUNARDI, Guilherme Lerch; RIOS, Leonardo Ramos; MAÇADA, Antônio Carlos Fastaud. Pesquisa em Sistemas de Informação: uma análise a partir dos artigos publicados no Enanpad e nas principais revistas nacionais de Administração. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29, 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

MERCHANT, Kenneth A. Paradigms in accounting research: A view from North America. **Management Accounting Research**. v. 21, Issue: 2, Publisher: Elsevier Ltd, pages: 116-120, 2010.

NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel; MARTINS, Gilberto de Andrade. Pesquisa Acadêmica em Contabilidade Gerencial no Brasil: análises e reflexões sobre teorias e paradigmas. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**. Curitiba, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, nov./dez., 2010.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu et al. Adoção de artefatos de contabilidade gerencial e práticas de relações com investidores nas empresas que abriram capital no período de 2004 a 2007: um estudo sob a ótica da Teoria Neo-Institucional. In: Congresso Brasileiro de Custos, 15, 2008, Curitiba. **Anais...** Curitiba: CBC, 2008. CD-ROM.

PAULA, Melissa Maia de et al. Perfil da pesquisa nos congressos Anpcont: diversidade inovadora ou isomorfismo institucionalizado? In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5, 2011, Vitória. **Anais...** Vitória: ANPCONT, 2011. CD-ROM.

ROCHA, Adriana Maria; ARAÚJO, Elisson Alberto Tavares; SILVA, Wendel Alex Castro. A Contabilidade Gerencial nos Eventos EnAnpads de 2004 a 2008. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**. v. 4, n. 1, jan/abr 2009.

ROCHA, Daniela Torres da. Gestão de Custos: um Estudo Bibliométrico e Sociométrico da Produção Científica do EnANPAD 1997-2008. **Anais…** In: Congresso Brasileiro de Custos, 17, 2010, Anais... Belo Horizonte: CBC, 2010. CD-ROM.

ROSSONI, Luciano, HOCAYEN-DA-SILVA, Antônio João. Administração da Informação: A Produção Científica Brasileira entre 2001 e 2006. In: Encontro de Administração da Informação, 1, 2007, Florianópolis **Anais...** Florianópolis: ENADI, 2007. CD-ROM.

SALES, Isabel Cristina Henriques et al. Produção Científica e Contabilidade Gerencial: Características do Periódico *Management Accounting Research.* **Anais…** In: Congresso Brasileiro de Custos, 17, 2010,., Anais... Belo Horizonte: CBC, 2010. CD-ROM.

SHIELDS, M. 1997. Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. **Journal of Management Accounting Research**. Columbus, p. 3–61 ago.

SOUZA, André Carlos de; TANNURI, Guillermina. Possibilidades de publicação em contabilidade: periódicos em língua inglesa, espanhola e portuguesa de acordo com os requisitos de avaliação da CAPES. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 3, 2011, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: EnEPQ, 2011. CD-ROM.

SOUTES, Dione O. **Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

SULAIMAN, M. bt.; AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**. v. 4, n. 19, p. 493-508, 2004.

ZIMMERMAN, J.L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. **Journal of Accounting and Economics**. UK, v.32, n.1-3, p.411-427, Dec. 2001.