

# Análise retrospectiva do debate sobre Gestão Econômica no Congresso Brasileiro de Custos

## Ana Paula Capuano da Cruz

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR)  
Doutoranda em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo (FEA/USP)

Professora da Universidade Federal do Rio Grande (FURG)

Endereço: Alameda Uruguay, 55 - Vila Maria José

CEP: 96203-040 Rio Grande - RS Brasil

*e-mail*: anapaulacapuanocruz@hotmail.com

## Carlos Alberto Pereira

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA/USP)

Professor Assistente Doutor da Universidade de São Paulo (FEA/USP)

Endereço: Avenida Professor Luciano Gualberto, 908 - Bloco FEA 3 - Sala 230 - Cidade Universitária

CEP: 05508-900 São Paulo - SP Brasil

*e-mail*: cap@usp.br

## Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA/USP)

Professora da Universidade Federal do Paraná (UFPR)

Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 3400 - Jardim Botânico

CEP: 80210-170 Curitiba - PR Brasil

*e-mail*: mariabortolucci@ufpr.br

## Resumo

O presente estudo foi desenvolvido com a finalidade de identificar os atributos da produção científica que versa sobre Gestão Econômica veiculada em 6 edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC). A proposta consistiu em compreender o contexto das pesquisas desenvolvidas sob o enfoque de Gestão Econômica, com destaque para os principais traços desses estudos. Metodologicamente, trata-se de um estudo bibliométrico de caráter descritivo. Por meio da técnica de análise de conteúdo, analisaram-se 27 artigos veiculados nos triênios 2004-2006 e 2007-2009. Os resultados sinalizaram que o desenvolvimento de pesquisas sobre Gestão Econômica com apoio em *frameworks* alternativos ainda é bastante tímido no universo analisado, porém, em linhas gerais, a produção científica sobre Gestão Econômica veiculada no CBC apresentou sinais de desenvolvimento. O debate sobre Gestão Econômica mostrou-se concentrado no Modelo de Gestão Econômica – GECON, não tendo sido identificada conversação com enfoques empregados em cenários internacionais. Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam desenvolvidos estudos que abordem o inter-relacionamento da estrutura conceitual do GECON com outras perspectivas internacionalmente discutidas.

**Palavras-chave:** Gestão econômica; Pesquisa em contabilidade. Congresso Brasileiro de Custos.

## Abstract

This study was conducted in order to identify the attributes of the scientific production in Economic Management presented in six editions of the Congresso Brasileiro de Custos (CBC). The proposal has been to understand the context of research carried out under the Economic Management approach, highlighting the main features of these studies. Methodologically, this is a bibliometric study of a descriptive nature. With the use of the technique of content analysis, the 27 articles published in the 2004-2006 and 2007-2009 periods were analyzed. The results indicate that the development of research in Economic Management with support in alternative frameworks is still very timid; however, in general, the scientific production in Economic Management aired on the CBC showed signs of development. The debate on Economic Management proved to be focused on the Economic Management Model – GECON – but no contact was identified with approaches used in the international arena. As a suggestion for future research, it is recommended that the studies should address the interrelationship of GECON's conceptual structure with other internationally discussed viewpoints.

**Keywords:** Economic management; Research in accounting; Congresso Brasileiro de Custos.

Submetido em 12 de dezembro de 2011

Aprovado em 17 de março de 2012

## 1. Introdução

O interesse pelo desenvolvimento de investigações científicas que se destinam a olhar para as pesquisas que têm sido publicadas mostra-se mais frequente na área de Contabilidade, especialmente nos últimos anos (MARTINS; SILVA, 2005; THEÓFILO; IUDÍCIBUS, 2005). Assim, artigos orientados por essa perspectiva investigativa têm sido veiculados em anais de congressos, periódicos e tem, inclusive, estimulado o desenvolvimento de teses e dissertações. Em conformidade com essa argumentação, Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004) expõem que tem havido um crescimento quantitativo de pesquisas da área de Contabilidade no encontro anual promovido pela Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração (ANPAD). Em adição, Beuren e Souza (2007) salientam que a ampliação das comunicações científicas, por meio da apresentação de trabalhos em eventos e da publicação de artigos em periódicos nacionais e internacionais tem se mostrado crescente no cenário contemporâneo. Leite (2006) acrescenta que, apesar da existência de estudos relativos à produção do conhecimento na área contábil nos anos 80 e 90, o fortalecimento de tais discussões deu-se nos anos 2000.

Complementarmente, ressalta-se que em junho de 2010 o *Journal of Management Accounting Research* reservou uma edição especial da revista à editoração de reflexões e discussões acerca dos interesses de pesquisadores na temática de Contabilidade Gerencial. Em linhas gerais, as discussões mostraram-se orientadas por duas vertentes: (i) o relacionamento entre teoria e prática em Contabilidade Gerencial e (ii) paradigmas de pesquisa em contabilidade. Ao discorrerem acerca da progressão acadêmica da Contabilidade, Baldvinsdottir, Mitchell e Norreklit (2010) argumentam que as conexões iniciais da Contabilidade Gerencial com a Economia foram ampliadas, passando a incluir ciências sociais tais como Sociologia, Psicologia, Estudos Organizacionais e até mesmo aspectos de disciplinas de Matemática e de Filosofia. Ainda advertem que o

emprego da teoria econômica, bem como de outras abordagens para explicar a aceitação e o uso de novas ideias na efetiva prática contábil contribuiu para que a Contabilidade conquistasse credibilidade acadêmica.

Na visão de Modell (2010), o estabelecimento de uma espécie de diálogo entre Economia e outras teorias sociais configura-se como uma oportunidade de pesquisa na linha de Contabilidade Gerencial. Porém, segundo o autor, o emprego de bases epistemológicas positivistas não se configura como um condicionante para a realização de pesquisas com bases econômicas. Nesse sentido, adverte que o desenvolvimento de investigações com bases ontológicas e epistemológicas mais largas configura-se como uma das formas de estimular a conversação necessária entre Contabilidade Gerencial e Economia.

À luz dessas considerações, depreende-se a importância de se compreender o emprego de conceitos provenientes de outras bases teóricas para o cumprimento das finalidades da Contabilidade Gerencial. Assim, a partir dessa perspectiva, desenvolve-se o presente estudo com a finalidade de identificar os atributos da produção científica que versa sobre gestão econômica veiculada em seis edições (de 2004 a 2009) do Congresso Brasileiro de Custos. Em outras palavras, a proposta consiste em explorar, a partir de artigos veiculados no referido evento, o contexto das discussões publicadas acerca do processo de gestão econômica, bem como conhecer as principais inquietações dos pesquisadores brasileiros que se interessam por essa linha investigativa. Desse modo, o estudo ocupa-se de responder o seguinte questionamento: **Quais os atributos da produção científica de gestão econômica veiculada no Congresso Brasileiro de Custos no período 2004-2009?**

Compreender o contexto das pesquisas desenvolvidas sob o enfoque de gestão econômica é relevante na medida em que um campo de pesquisa se solidifica enquanto ciência a partir de um olhar para suas próprias páginas. De forma complementar, preenche-se uma lacuna nos estudos revisionais da produção científica em Contabilidade Gerencial, visto que não foram encontradas investigações especificamente centradas em aspectos de gestão econômica. Adicionalmente, a obtenção de um diagnóstico situacional da exploração acadêmica do tema pode indicar tópicos que carecem de investigações futuras.

O artigo está estruturado em cinco seções, incluindo-se a introdução. Na sequência, a segunda seção expõe o quadro teórico de referência que fornece suporte à investigação. A seguir, a seção 3 apresenta os procedimentos de natureza metodológica dispensados à condução do estudo. Na seção 4 tem-se a análise dos dados e discussão dos resultados; por fim, a quinta seção reúne as considerações finais do estudo, além de uma breve referência às suas limitações e sugestões para direcionamentos futuros.

## **2. Quadro teórico de referência**

Esta seção abrange a plataforma teórica que serve de subsídio à pesquisa. Na primeira subseção, explora-se a dimensão epistemológica da pesquisa contábil.

A seguir, na segunda subseção tem-se uma breve exposição sobre o elo entre economia e contabilidade gerencial. Por fim, a terceira subseção destina-se à exposição de estudos que se ocuparam de revisar e/ou discutir a produção científica em contabilidade gerencial.

## 2.1 Um olhar epistemológico para a pesquisa contábil

Na visão de Feijó (2003), o desenvolvimento de investigações que procurem explorar elementos que incrementam a qualidade de explicações científicas é salutar ao desenvolvimento e à evolução de manifestações de cunho explicativo. Complementarmente, Japiassu (1992) argumenta que o campo da epistemologia é extremamente amplo, com delimitações muito flutuantes e de criação recente (a partir do século XIX). Em manifestação similar, Coelho, Soutes e Martins (2010, p. 21) expõem que “a Epistemologia, tratando do conhecimento científico, é uma área relativamente recente e, por causa disso, ainda não está plenamente conceituada ou definida”.

Em linhas gerais, a epistemologia pode ser definida como discurso sobre a ciência, ou ainda, num formato mais tradicional, como uma disciplina especial da Filosofia. Porém, tal especialidade deve ser compreendida em sentido amplo, conferindo à epistemologia a faculdade de estudar, criticamente, princípios, hipóteses e resultados de diversas ciências (JAPIASSU, 1992). Em adição, o autor argumenta que a compreensão do sentido de epistemologia requer o entendimento do conhecimento, não como sendo um dado adquirido, não como um estado, mas como um processo em constante transformação. Nesse contexto, Japiassu (1992) destaca que a epistemologia representa uma disciplina que se encarrega de compreender todas as etapas de tal processo que, por sua vez, jamais será finalizado.

Para Japiassu (1992), a sociologia do conhecimento configura-se como uma das maneiras de abordar epistemologia. Sob a égide dessa abordagem, o autor destaca a visualização da construção do conhecimento como um processo imerso num contexto sociocultural e influenciado por questões ideológicas e filosóficas, entre outros fatores extracientíficos. À luz dessa perspectiva, o conhecimento é tido como fruto de interações sociais que carregam pressupostos inconscientes de tradições teóricas. Japiassu (1992) também discorre acerca da sociologia da ciência que, segundo o autor, interessa-se pelo progresso da ciência a partir da exploração das relações entre ciência e sociedade.

Apoiando-se em Popper (1975), Morin (1996) salienta que a existência de pontos de vista diferentes é fundamental para a ciência. Assim, o autor desperta a atenção para a existência de um movimento de recursividade na sociedade; um processo recorrente que jamais pode ser compreendido com desprezo à tradição histórica, cultural, intelectual e sociológica e que, entre outras implicações, conduz à obtenção de uma espécie de demarcação científica. Morin (1996) ainda enfatiza que a ciência deve ser compreendida como atividade de investigação e de pesquisa; contudo, manifesta a importância de que ela seja compreendida

como algo que transcende essas duas atividades, como um produto que é fruto de uma atividade cognitiva. Assim, tem-se em ciência, não uma dualidade entre objetivismo e subjetivismo, mas sim um campo intersubjetivo, que se amplia e se comprime a partir de seus próprios frutos e que não se caracteriza como um campo puro, ou seja, esse campo é dotado de elementos científicos e não científicos e de elementos artísticos que se inter-relacionam e se complementam. Em síntese, as ideias de Morin (1996) sugerem que a ciência não é uma exclusiva unidade geradora de produtos, ou seja, a ciência não se configura como a determinante de resultados  $x$  e  $y$ , mas como um importante ator, que tem especial participação na geração dos resultados  $x$  e  $y$ , porém, que também pode ser influenciada por tais resultados. Logo, a ciência condiciona e é condicionada pelos seus produtos.

Ao discursar sobre as ciências na transição para a ciência pós-moderna, Santos (1998) expõe suas teses em relação ao assunto e uma delas é a de que *todo o conhecimento científico visa constituir-se num novo senso comum*. Nesse sentido, Santos (1998) adverte que o fundamento da racionalidade científica não é em si mesmo científico. Nessa linha de raciocínio, a ciência moderna proporcionará conhecimentos e desconhecimentos, na medida em que nenhuma forma de conhecimento é plenamente racional. Assim, considerando-se que a solidificação da ciência moderna deu-se a partir de certo desprezo ao senso comum, a ciência pós-moderna trabalhará em busca de uma reabilitação dessa ruptura, para assim enriquecer a relação da ciência com o mundo (teoria e prática), uma vez que vários dos produtos do senso comum são espontâneos e podem propiciar oportunidades ímpares de avanço científico. Na visão do autor, a efetiva obtenção de conhecimento científico pós-moderno dar-se-á mediante sua conversão em senso comum, que por sua vez requer uma conversação mais intensa entre reflexões epistemológicas e a prática científica propriamente dita.

## 2.2 Economia e contabilidade gerencial

Bromwich (2007) adverte que o desenvolvimento da contabilidade gerencial até o seu estágio atual recebeu significativas contribuições de uma linha investigativa específica que teve início entre 1960 e 1970, a *Economic Management Accounting Research* (EMAR). O elo entre economia e contabilidade gerencial foi alvo de inúmeras críticas (BROMWICH, 2007). Contudo, o autor adiciona que o enfoque econômico não se restringe à maximização da riqueza de agentes específicos, nem mesmo ao emprego de modelos padrões para quaisquer tipos de entidades. Nesse sentido, Bromwich (2007) enfatiza que a economia tem se apoiado em *frameworks* alternativos como forma de obtenção de informações mais valiosas a respeito das instituições. São exemplos dessas novas fundações: (i) racionalidade limitada; (ii) contratação incompleta; (iii) risco moral; (iv) seleção adversa; (v) enfoque comportamental; (vi) fatores psicológicos, sociais, organizacionais, institucionais, entre outras abordagens.

Em manifestação alinhada às novas fundações apontadas por Bromwich (2007), Ahrens e Chapman (2007) sugerem que as práticas de contabilidade gerencial sejam visualizadas como práticas organizacionais, inclusive com finalidades sociais, não exclusivamente circunscritas aos âmbitos estratégico e empresarial. Assim, a generalização de perspectivas sociais em contabilidade gerencial e, particularmente, sua capacidade de transcender aspectos técnicos e econômicos de práticas contábeis são componentes cruciais no processo de reprodução de habilidades específicas dos contadores gerenciais (VOLLMER, 2009).

O emprego de abordagens analíticas como meio para que se compreendam mais profundamente os fenômenos envolvidos no ambiente de contabilidade representa uma das formas de solver a crítica mais pertinente que tem sido feita à pesquisa em contabilidade gerencial (orientada para a maximização do lucro) (BROMWICH, 2007). O autor ainda complementa que cabe ao enfoque econômico (assim como aos demais) buscar integração com perspectivas alternativas, como forma de obter evidências mais construtivas à efetiva evolução da contabilidade gerencial. Todavia, adverte que, idealmente, a EMAR ocupa-se do provimento de melhorias à organização, sobretudo no que diz respeito à sua eficiência e, desse modo, quaisquer tentativas de integração entre as abordagens econômicas e as demais devem evitar o abandono da orientação positivista que caracteriza a pesquisa com base econômica.

### **2.3 Estudos anteriores sobre a produção científica em contabilidade**

Theóphilo e Iudícibus (2005) realizaram uma análise da produção científica em contabilidade no Brasil procurando mapear a natureza do conhecimento gerado nesse campo de estudo e os fundamentos que nortearam as investigações selecionadas para análise. Pressupondo que a geração do conhecimento científico se processa em quatro níveis – (i) epistemológico, (ii) teórico, (iii) metodológico e (iv) técnico – os autores realizaram uma análise crítico-epistemológica de uma amostra de 20% da produção científica (238 trabalhos envolvendo artigos, teses e dissertações) procedente de sete programas de pós-graduação, do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD) e da Revista Contabilidade & Finanças (RCF), veiculada durante o período compreendido entre 1994 e 2003. Os resultados obtidos por Theóphilo e Iudícibus (2005, p. 14) sinalizaram “que está se processando uma mudança de paradigma em relação à produção científica estudada”. Segundo os autores, essa variação teve início no final dos anos 90 e intensificou-se nos primeiros anos da década de 2000.

No que diz respeito às transformações constatadas, Theóphilo e Iudícibus (2005) afirmam que houve uma transição de trabalhos predominantemente teóricos, de postura normativa e em profundidade, para investigações teórico-empíricas, com estilo positivista, configuradas como investigações em superfície. Os autores ainda verificaram que a produção científica em contabilidade

denotava, inicialmente, um excesso especulativo, tendo em vista a predominância de trabalhos normativos em profundidade. Contudo, expõem que esse distanciamento entre a produção científica em contabilidade e o “mundo real” foi convertido nos estudos mais recentemente desenvolvidos. Adicionalmente, os pesquisadores salientam que a valorização de pesquisas empíricas, mais próximas do formato científico, caracteriza o novo paradigma da pesquisa contábil.

Apesar desse avanço paradigmático, os autores constataram sérios problemas nas dimensões metodológica, teórica e epistemológica, caracterizados pela ausência de referência à abordagem metodológica inspirativa do estudo; utilização de questionários, escalas de opinião e de atitudes sem clara identificação da teoria na qual se sustentam; realização de estudos desprezando-se o inventário de pesquisas já realizadas; identificação de elevado número de trabalhos que apenas se intitulam exploratórios, ausência de enunciação do problema ou dos objetivos do estudo; além da formulação de problemas de pesquisa pautados em questões valorativas, contendo juízos de valor. Theóphilo e Iudícibus (2005) finalizam a investigação expondo que para que haja evolução da produção científica contábil é necessário que os pesquisadores da área diversifiquem as estratégias de pesquisa, as abordagens metodológicas e teóricas, bem como dispensem mais atenção à formulação do problema pesquisado, propiciando assim maior consistência lógica à produção como um todo.

Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009, p. 8) desenvolveram um ensaio para responder se “o monoparadigma econômico é suficiente para atender questões de pesquisa pertinentes às necessidades da contabilidade gerencial”. Posicionando-se acerca do arcabouço teórico da análise de Zimmerman (autor de um dos ensaios revisitados), Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009, p. 16) salientam a importância de se dispensar um mínimo de respeito metodológico para que se possa compreender o verdadeiro sentido do “positivismo em pesquisa contábil, que não necessariamente coincide com a visão de positivismo” respaldada por enfoques alternativos. Nesse sentido, os autores expõem que a expressão teoria positiva constitui-se em um rótulo estabelecido por Watts e Zimmerman como recurso para justapor teorias de base econômica com a finalidade de estabelecer relações causais entre fenômenos contábeis relativos às áreas de contabilidade financeira e auditoria, para assim fazer explicações e previsões acerca do objeto pesquisado.

Apesar das contribuições provenientes da abordagem econômica, essa base investigativa “não tem sido utilizada para analisar todos os tipos de problemas da contabilidade gerencial”; assim, a ampliação de abordagens de pesquisa pode aumentar o poder da contabilidade no que diz respeito à resolução de problemas sociais (FREZATTI; NASCIMENTO; JUNQUEIRA, 2009, p. 18). Os autores identificam quatro elementos relevantes no debate sobre pesquisa em contabilidade gerencial: (i) tipos de questões de pesquisa predominantes em investigações de contabilidade gerencial; (ii) coerência e consistência metodológica dos estudos; (iii) visões preditiva e descritiva: estágio das áreas de pesquisa; e (iv) escassez de veículos reconhecidos para publicação.

No que tange às questões de pesquisa, salientam que a aceitação da exclusividade do paradigma econômico é inadmissível sob a ótica de pesquisa, tendo em vista que se as demandas organizacionais fossem ignoradas a pesquisa tornar-se-ia algo inútil. Desse modo, a amplitude de especificidades da contabilidade gerencial tem requerido a adoção de abordagens metodológicas distintas e o desenvolvimento de pesquisas cuja problematização está orientada a responder “como” algum evento acontece, o que, na visão dos autores, pode eventualmente conjugar o apoio de teorias organizacionais multiparadigmáticas. No que diz respeito à coerência e consistência metodológica dos estudos, ressaltam as implicações que a forma de enxergar a realidade pode trazer à coerência metodológica de um estudo e manifestam a possibilidade de que a realidade seja considerada como objetivamente dada (paradigma positivo) ou socialmente construída (pesquisa fenomenológica).

Com relação às visões preditiva e descritiva, salientam que se almeja alcançar o estágio preditivo; todavia, expõem que o referido alcance está condicionado ao desenvolvimento de uma base conceitual robusta. Assim, enquanto esse estágio não for atingido, os autores sugerem a realização de estudos de natureza descritiva como etapa precedente à evolução da pesquisa. No tocante à escassez de veículos reconhecidos para publicação, atentam aos reflexos que o paradigma orientador do estudo traz para o processo de pesquisa. Os autores discorrem acerca da importância que aspectos relacionados “à estrutura da divulgação científica e política do campo, incluindo estrutura de poder, com implicações relativas à coerência metodológica da pesquisa”, tem na publicação de um determinado estudo.

Nascimento, Junqueira e Martins (2009) analisaram: (i) a plataforma teórica, (ii) as estratégias de pesquisa utilizadas, (iii) as abordagens teóricas e as (iv) perspectivas paradigmáticas de 287 trabalhos veiculados nos Congressos USP de Controladoria e Contabilidade (2005 a 2008), nos Encontros da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD) (2005 a 2008) e no Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Contabilidade (ANPCONT) (2007 a 2008) para identificar as características epistemológicas da produção científica no campo da contabilidade gerencial no Brasil. Os resultados relativos à abordagem teórica sinalizaram que a maioria dos estudos não faz menção à teoria explicativa da realidade empírica abordada e que, nos casos em que há essa manifestação, descreve-se como teoria um arcabouço que não deve ser considerado como tal. Os estudos respaldados pela sociologia mostraram-se, em sua maioria, sob os enfoques das teorias da contingência, institucional e demais teorias organizacionais e, dentre aqueles sustentados pelo paradigma econômico, houve predominância da vertente da teoria da agência (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2009).

No que tange às estratégias de pesquisa identificadas, Nascimento, Junqueira e Martins (2009) consideraram como **pesquisas de campo** aqueles estudos que envolvem estudo de caso, *grounded theory*, etnografia, pesquisa-ação, história oral, etc.; como **levantamentos** aqueles trabalhos em que há preocupação em descrever características de um determinado grupo ou que analisam a relação



entre variáveis; como **pesquisa documental** estudos que trabalham predominantemente com fontes disponíveis publicamente; como **revisãois**, estudos que revisam a literatura, ensaios e ainda, levantamentos bibliométricos; como **experimentos**, os trabalhos que investigam o efeito de uma variável independente em outras variáveis que são objeto de observação; como **quase-experimentos** aqueles que compartilham as mesmas características de experimentos, porém sem condições de isolar possíveis interferências de variáveis não consideradas; e, por fim, como **estudos analíticos** aqueles que buscam a representação de um conceito a partir de uma lógica dedutiva.

A perspectiva paradigmática seguiu a orientação proposta por Burrell e Morgan (1979). Por fim, com relação à plataforma teórica utilizada, salienta-se que os resultados acerca das fontes (nacionais ou internacionais) apresentaram significativa dispersão, uma vez que as os números de referências utilizadas em cada um dos artigos analisados apresentaram acentuada variação (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2009). Os autores também realizaram uma análise qualitativa das referências constantes dos artigos, tendo percebido que, em alguns casos, o suporte utilizado para a construção dos estudos não se configura como uma fonte circunscrita ao universo da contabilidade gerencial. Ainda com relação às fontes de dados, foi percebido crescimento da média de referências constantes em cada um dos trabalhos, com exceção dos artigos veiculados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2008. No entanto, esse crescimento quantitativo não acompanhou, segundo os autores, um crescimento de ordem qualitativa.

### **3. Procedimentos metodológicos**

Nessa seção são expostos os procedimentos metodológicos empregados para o desenvolvimento do estudo. No que diz respeito à sua classificação, trata-se de uma investigação de caráter descritivo, que conjuga abordagem quantitativa e qualitativa a uma estratégia de pesquisa documental (MARTINS; THEÓPHILO, 2007). Com relação à dimensão temporal, classifica-se na modalidade longitudinal (COOPER; SCHINDLER, 2003), configurando-se ainda como uma análise bibliométrica que, de acordo com Macias-Chapula (1998, p. 134), ocupa-se do mapeamento de “aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada”.

Para identificação dos atributos da produção científica de gestão econômica veiculada no Congresso Brasileiro de Custos, inicialmente verificou-se a listagem de artigos publicados no evento e desenvolvidos a partir da perspectiva de gestão econômica. Para tanto, em julho de 2010 realizou-se busca junto ao *site* da Associação Brasileira de Custos (ABC), a partir da palavra-chave “gestão econômica”. O resultado da referida busca indicou a ocorrência de 27 estudos nas últimas seis edições do evento (2004-2009) sobre o termo pesquisado. Desse modo, o universo de estudo é representado por 27 artigos, os quais foram coletados junto ao *site* da ABC e analisados trienalmente (2004-2006; 2007-2009).

Os 27 artigos foram analisados na íntegra. O mapeamento dos atributos da produção científica envolveu o levantamento de indicadores da produção científica objeto de estudo, quais sejam: (i) número de artigos; (ii) número de artigos por autor; (iii) número de autores por artigo; (iv) área temática do evento em que o artigo foi veiculado; (v) ano de publicação, bem como (vi) dimensão contextual dos artigos. Com relação a essa dimensão, Théóphilo e Iudícibus (2005, p. 5) expõem que “o tema é uma unidade de significação complexa, de comprimento variável, que compreende uma ou várias afirmações”. Segundo os autores, a realização de uma análise temática requer a descoberta dos recortes vinculados aos objetivos do estudo, consistindo na descoberta do que denominam “núcleos de sentido”. Para a classificação das vertentes temáticas empregou-se a técnica de análise de conteúdo que, segundo Bardin (1977), auxilia na compreensão dos significados das mensagens.

Assim, foram desenvolvidos procedimentos sistemáticos e objetivos para que se pudesse realizar uma descrição do conteúdo das mensagens e construir indicadores (quantitativos ou não) que permitissem inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens.

A análise de conteúdo foi realizada com apoio do *software* Atlas ti 5.0. Todos os artigos foram transferidos para o *software*, permitindo assim que, no decorrer de sua leitura, cada passagem do texto pudesse ser associada a uma codificação relativa à dimensão contextual dos estudos. Essa etapa da análise permitiu que os trabalhos fossem organizados a partir dos códigos levantados.

#### 4. Análise dos dados

Essa seção destina-se à descrição dos atributos da produção científica desenvolvida a partir do enfoque de Gestão Econômica (GECON) e veiculada em seis edições (2004-2009) do Congresso Brasileiro de Custos. Durante o período analisado, foram publicados 27 artigos científicos desenvolvidos mediante a conjugação de esforços de 75 pesquisadores diferentes.

Cada edição de evento reserva, em média, 16 áreas temáticas distintas para a submissão de artigos científicos. Durante a realização desse estudo, verificou-se a menção da linha investigativa de Gestão Econômica na descrição de duas áreas temáticas do congresso: (i) Controladoria e (ii) Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos. Ainda assim, os artigos analisados neste estudo foram veiculados em oito áreas temáticas distintas, conforme indica a Tabela 1. Em ambos os triênios analisados, as duas áreas temáticas em que há o emprego do termo “Gestão Econômica” em sua descrição foram responsáveis pela reunião do maior volume de artigos.

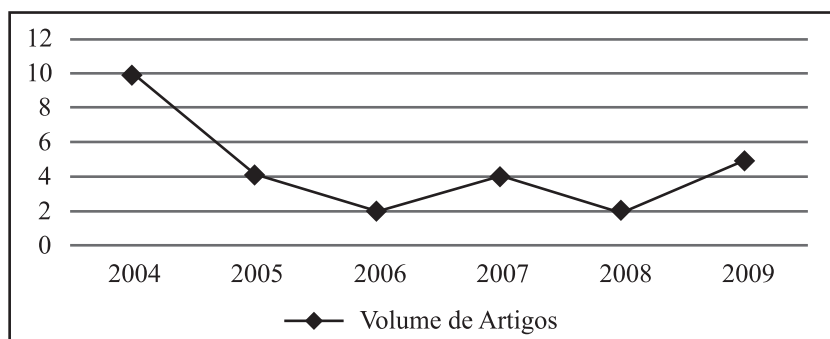
Apesar da concentração de artigos nas áreas temáticas de Controladoria e Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos, as informações constantes da Tabela 1 indicam que nos dois últimos triênios a pesquisa em Gestão Econômica circulou por diferentes áreas temáticas ofertadas pelo evento, o que é algo bastante positivo, conforme sugerido por Bromwich (2007). No que diz

**Tabela 1.– Volume de artigos publicados por área temática.**

ÁREA TEMÁTICA	2004-2006	2007-2009	2004-2009
Aplicação de Modelos Quantitativos na Gestão de Custos		1 9,09%	1 3,70%
Controladoria	4 25,00%	4 36,36%	8 29,63%
Gestão de Custos Ambientais e Responsabilidade Social	1 6,25%		1 3,70%
Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços	1 6,25%	2 18,18%	3 11,11%
Gestão de Custos no Setor Governamental		3 27,27%	3 11,11%
Gestão de Custos para Micro, Pequenas e Médias Empresas	1 6,25%		1 3,70%
Gestão Estratégica de Custos		1 9,09%	1 3,70%
Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos	9 56,25%		9 33,33%
<b>TOTAL</b>	<b>16 artigos</b>	<b>11 artigos</b>	<b>27 artigos</b>

respeito ao volume de artigos publicados, verificou-se que mais de 35% das pesquisas identificadas foram veiculadas em 2004, conforme ilustra a Figura 1.

No primeiro triênio houve redução no número de pesquisas publicadas sob o enfoque de Gestão Econômica, e no período compreendido entre 2007 e 2009 o número de publicações dessa linha investigativa apresentou oscilações e crescimento no último ano. Ainda assim, uma análise comparativa entre o volume total de artigos publicados em cada uma das edições do evento e a quantidade de



**Figura 1.- Volume anual de artigos publicados.**

investigações sobre Gestão Econômica indica que a referida temática parece não estar entre as preferências da comunidade acadêmica que escolheu o Congresso Brasileiro de Custos como veículo de publicação de suas pesquisas. A Figura 2 ilustra essa comparação.

Com relação à formação de parcerias para o desenvolvimento das pesquisas, verifica-se que no primeiro triênio estudado houve preferência pelo envolvimento de dois autores. Já no segundo triênio, o desenvolvimento de investigações por meio da reunião de três parceiros mostrou-se como a prática mais recorrente, tendo se destacado também a reunião de quatro pesquisadores. A Tabela 2 reúne

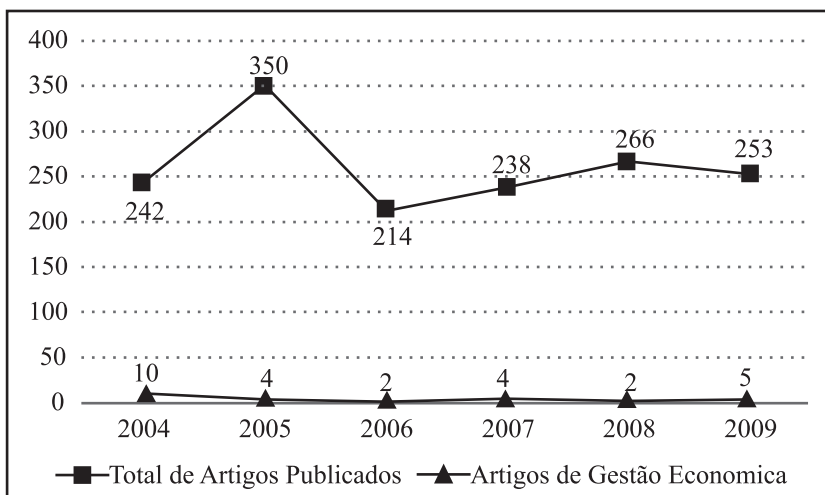


Figura 2.- *Volume de artigos publicados no Congresso x volume de artigos sobre Gestão Econômica.*

Tabela 2.- *Número de autores por artigo.*

Nº DE AUTORES	2004-2006	2007-2009	2004-2009
1 autor	2 12,50%	1 9,09%	3 11,11%
2 autores	<b>6 37,50%</b>	1 9,09%	<b>7 25,93%</b>
3 autores	3 18,75%	<b>5 45,45%</b>	<b>8 29,63%</b>
4 autores	3 18,75%	4 36,36%	<b>7 25,93%</b>
5 autores	1 6,25%		1 3,70%
6 autores	1 6,25%		1 3,70%
<b>TOTAL</b>	<b>16 artigos</b>	<b>11 artigos</b>	<b>27 artigos</b>

informações dessa natureza, com informações trienais e relativas aos seis anos estudados.

Três pesquisadores se envolveram em mais de um dos 27 artigos que representam o universo de análise do presente estudo: (i) Cláudio Parisi, (ii) Carlos Alberto Pereira e (iii) Roberto Vatan dos Santos. Parisi teve 4 artigos publicados no período analisado e os demais pesquisadores (Pereira e Santos) se envolveram em 2 trabalhos veiculados no evento nos últimos 6 anos.

No que diz respeito à dimensão contextual dos artigos analisados, verificou-se que houve significativas alterações na pesquisa científica veiculada sobre Gestão Econômica nos dois últimos triênios. Nesse sentido, é possível afirmar que a pesquisa contemporânea sobre Gestão Econômica apresenta traços de desenvolvimento.

O primeiro triênio (2004-2006, com 16 artigos) foi caracterizado pela presença de estudos predominantemente teóricos que, em sua maioria, se ocuparam da exposição de toda uma estrutura conceitual que fundamenta e suporta a perspectiva da Gestão Econômica. Em linhas gerais, o discurso dos pesquisadores exibiu relativa preocupação em apresentar as premissas de Gestão Econômica como alternativa para atestar a sua validade. Para tanto, foram desenvolvidas discussões que envolviam Gestão Econômica com as especificidades de diferentes ambientes empresariais.

Nesse sentido, discutiu-se, sob o enfoque da Gestão Econômica, por exemplo: (i) a mensuração dos resultados econômicos em estocagem de produtos; (ii) as potencialidades do referido enfoque para apoiar o planejamento de resultados; (iii) a aplicabilidade da proposta de gerenciamento econômico em ambientes de instituições públicas; (iv) a importância da consideração de questões como missão, crenças, valores, filosofia administrativa como forma de obtenção de benefícios à organização; (v) a contribuição do enfoque de Gestão Econômica em auxiliar na resolução de questões ligadas ao meio ambiente e setores específicos; (vi) as potencialidades do GECON no apoio à tomada de decisão, entre outras propostas.

Ainda com relação ao primeiro triênio, observa-se que houve frequente recorrência a exemplos e simulações nos artigos veiculados. Identificaram-se duas pesquisas desenvolvidas na linha de orçamento, uma delas objetivando, nas palavras dos autores, “demonstrar o cálculo das variações orçamentárias pelo sistema GECON – Gestão Econômica” e a outra se propondo a “apresentar uma forma de avaliação de desempenho e de resultado de uma empresa comercial do ramo de combustíveis a partir da aplicação do modelo de avaliação de desempenho e resultado à luz da visão econômica”.

O estabelecimento do elo entre a perspectiva da Gestão Econômica e a Contabilidade de Custos também foi constatado, tendo sido discutida a aplicabilidade de diferentes métodos de alocação de custos no cumprimento de finalidades gerenciais. Preços de transferência, precificação do valor de opções em ações, risco de crédito e a complementaridade de conceitos utilizados pela Gestão Econômica e pela Gestão Estratégica de Custos foram objeto de estudo. Houve ainda uma pesquisa que discutiu as principais variáveis e decisões envolvidas

na gestão de contratos específicos e explorou a ausência de ferramentas capazes de mensurar o impacto das decisões.

Os onze artigos analisados que foram publicados no segundo triênio (2007-2009) indicaram que houve uma espécie de deslocamento de uma perspectiva mais discursiva e inclinada para a exposição das potencialidades do enfoque de gestão econômica. Nesse sentido, há indícios de que o reconhecimento da contribuição do referido enfoque já estaria consolidado no meio acadêmico. Contudo, cumpre observar que, em 2007, um ensaio destinou-se à discussão das principais características do modelo tradicional de gerenciamento de resultados e do modelo com base na Gestão Econômica.

A dimensão contextual mais recorrente dos artigos veiculados no segundo triênio esteve circunscrita ao ambiente da Contabilidade de Custos. Identificaram-se três estudos desenvolvidos nessa linha, com abordagem de avaliação de desempenho departamental, mensuração de resultado econômico da aplicação de recursos públicos e ponto de equilíbrio contábil. Identificou-se o emprego de conceitos de custo de oportunidade associadamente a preços de transferência e custeio direto para mensuração econômica do desempenho de uma unidade de administração pública. As formas de identificação, acumulação e informação de resultados nos relatórios contábeis gerenciais também foram abordadas em uma das pesquisas analisadas, tendo sido indicado um modelo de gestão para operadoras de planos de saúde.

Pode-se dizer que os exemplos que comumente foram objeto de recorrência no primeiro triênio analisado cederam espaço para o emprego de ferramentas mais robustas. Assim, no segundo triênio, algumas pesquisas valeram-se da técnica de simulação como recurso para introduzir, por exemplo, o fator risco no modelo de decisão em ativos fixos em ambientes de incerteza. Por fim, salienta-se que a temática de orçamento também esteve presente nos artigos veiculados no segundo triênio, especialmente o *Beyond Budgeting*.

## 5. Considerações finais

O presente estudo foi desenvolvido com a finalidade de identificar os atributos da produção científica que versa sobre Gestão Econômica veiculada em seis edições (de 2004 a 2009) do Congresso Brasileiro de Custos. Assim, a proposta consistiu em compreender o contexto das pesquisas desenvolvidas sob o enfoque de Gestão Econômica, com destaque para os principais traços desses estudos.

A análise dos artigos selecionados no presente estudo sinalizou que o desenvolvimento de pesquisas sobre Gestão Econômica com apoio em *frameworks* alternativos ainda é bastante tímido no universo pesquisado. Nesse sentido, não foram identificadas investigações focadas no envolvimento de aspectos relacionados ao enfoque comportamental, fatores psicológicos, sociais, entre outros quesitos indicados por Bromwich (2007). Contudo, em alguns casos, houve reconhecimento de que tais abordagens podem ter efeito no processo de Gestão Econômica.

Em linhas gerais, a produção científica sobre Gestão Econômica veiculada no Congresso Brasileiro de Custos apresentou sinais de desenvolvimento. No primeiro triênio, as principais discussões centraram-se na exposição das propostas do enfoque de Gestão Econômica e nos três anos subsequentes o discurso dos pesquisadores esteve mais inclinado à visualização, por meio de estudos empíricos, da aplicabilidade do referido enfoque e dos benefícios que o mesmo pode proporcionar à contabilidade e ao controle gerencial nas organizações.

O debate sobre Gestão Econômica mostrou-se concentrado no Modelo de Gestão Econômica (GECON) desenvolvido por Catelli e colaboradores, não tendo sido identificada conversação com enfoques empregados em cenários internacionais. Com relação às limitações da presente pesquisa, salienta-se que os seus resultados estão delimitados pelo universo analisado, o que não permite sua generalização para o cenário nacional como um todo. De modo similar, cumpre observar que se trata de um congresso brasileiro na área de custos.

Como sugestão para pesquisas futuras, estimula-se que sejam desenvolvidos estudos que abordem o relacionamento da estrutura conceitual do Modelo de Gestão Econômica (GECON) com outras perspectivas internacionalmente discutidas, a exemplo da *Economic Management Accounting Research* (EMAR). Adicionalmente, sugere-se a ampliação do mapeamento das pesquisas desenvolvidas por pesquisadores brasileiros, considerando-se outros veículos de comunicação, inclusive periódicos, além de teses e dissertações.

## 6. Referências

- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Management accounting as practice. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n.1-2, p. 1-27, Jan./Feb. 2007.
- BALDVINDOTTIR, G.; MITCHELL, F.; NORREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 79-82, Jun. 2010.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.287p.
- BEUREN, I. M.; SOUZA, J. C. de. Análise de periódicos internacionais de contabilidade nas dimensões da qualidade finalidade do produto e mercado. In: ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. CD-ROM.
- BROMWICH, M. Economics in management accounting. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. **Handbook of Management Accounting Research**, [S.l.]: Elsevier, 2007, v. 1, p. 137-162.
- BURRELL, G.; MORGAN, G. **Sociological paradigms and organizational analysis: elements of the sociology of corporate life**. London: Heinemann, 1979. 448p.
- CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. A produção acadêmica em custos no âmbito do ENANPAD: Uma análise de 1998 a 2003. In: ENANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

COELHO, A. C.; SOUTES, D. O.; MARTINS, G. de A. Abordagens metodológicas na área contabilidade para usuários externo ENANPAD: 2005-2006. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 18-37, jan./abr. 2010.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003. 640p.

FEIJÓ, R. Metodologia e filosofia da ciência: aplicação na teoria social e estudo de caso. São Paulo: Atlas, 2003. 172p.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R. do; JUNQUEIRA, E. Desenvolvimento da pesquisa em contabilidade gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 20, n. 49, p. 6-24, jan./abr. 2009.

JAPIASSU, H. **Introdução ao pensamento epistemológico**. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1992. 200p.

LEITE FILHO, G. A. Padrões de produtividade de autores em periódicos e congressos na área de contabilidade no Brasil: um estudo bibliométrico. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2006. CD-ROM.

MACIAS-CHAPULA, C. A. O papel da infometria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da informação**, v. 27, n. 2, p. 64-68, mai./ago. 1998.

MARTINS, G. de A.; SILVA, R. B. C. da. Plataforma teórica: trabalhos dos 3º e 4º congressos USP de controladoria e contabilidade: um estudo bibliométrico. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2005. CD-ROM.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007. 264p.

MODELL, S. Bridging the paradigm divide in management accounting research: the role of mixed methods approaches. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 124-129, Jun. 2010.

MORIN, E. O conhecimento do conhecimento científico. In: MORIN, E. **Ciência com consciência**. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1996, p. 37-61.

NASCIMENTO, A. R. do; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. de A.. Análise epistemológica da produção científica em contabilidade gerencial no Brasil. In: ENANPAD, 33., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009. CD-ROM.

POPPER, K. S. **A lógica da pesquisa científica**. 2ª.ed. São Paulo: Cultrix, 1975. 568p.

SANTOS, B. de S. Um Discurso sobre as Ciências na Transição para uma Ciência Pós-Moderna. **Estudos Avançados**, v. 2, n. 2. Mai./Ago. 1998

THEÓPHILO, C. R.; IUDÍCIBUS, S. de. Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil. In: ENANPAD, 29., 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

VOLLMER, H. Management Accounting as Normal Social Science. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 1, p. 141-150, 2009.