

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE GOIÁS – Uni-ANHANGUERA  
PRÓ-REITORIA DE ENSINO PRESENCIAL – PROEP  
SUPERVISÃO DA ÁREA DE PESQUISA CIENTÍFICA – SAPC  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**PRÁTICAS GERENCIAIS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS:**  
Um estudo bibliométrico nos periódicos nacionais

ANDRÉ LUIZ CÔRTEZ THOMÉ  
LUCIANA CAROLINA DA SILVA MOREIRA  
VALÉRIA DE OLIVEIRA ALVARENGA  
ORIENTADOR: ADRIELY CAMPAROTO BRITO

GOIÂNIA  
Junho/2020

ANDRÉ LUIZ CÔRTEZ THOMÉ  
LUCIANA CAROLINA DA SILVA MOREIRA  
VALÉRIA DE OLIVEIRA ALVARENGA

**PRÁTICAS GERENCIAIS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS:**

Um estudo bibliométrico nos periódicos nacionais

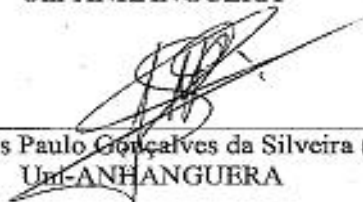
Trabalho final de curso apresentando e julgado como requisito para a obtenção do grau de bacharelado no curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Goiás – Uni-ANHANGUERA na data de 24 de Junho de 2020.



M.a Adriely Camparoto Brito (Orientador)  
Uni-ANHANGUERA



Profa. M.a Ionara Lucia de Melo Castro Oliveira (Avaliadora)  
Uni-ANHANGUERA



Prof Esp. Marcos Paulo Gonçalves da Silveira (Avaliador)  
Uni-ANHANGUERA

---

## **PRÁTICAS GERENCIAIS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS: Um estudo bibliométrico nos periódicos nacionais**

André Luiz Côrtes Thomé<sup>1</sup>  
Luciana Carolina Da Silva Moreira<sup>2</sup>  
Valéria De Oliveira Alvarenga<sup>3</sup>  
Adriely Camparoto Brito<sup>4</sup>

**Resumo:** O propósito desta pesquisa consistiu em identificar quais práticas gerenciais para auxílio à gestão e à tomada de decisão, foram objeto de estudos publicados em periódicos nacionais classificados no Qualis Capes A2, da área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo. Para atender o objetivo proposto foi necessária a utilização de técnicas de análise bibliométrica em um universo de 50 artigos selecionados. Algumas exclusões foram realizadas por não atenderem os critérios estabelecidos, assim a amostra final é composta por 16 artigos. Observa-se que a Revista Brazilian Business Review (BBR) foi o periódico com maior representatividade neste estudo, com 5 manuscritos publicados. A Universidade Presbiteriana Mackenzie foi a instituição de ensino que mais se destacou estando vinculada a 10 artigos do total analisado. Na verificação das práticas gerenciais apurou-se um total de 56 instrumentos e práticas gerenciais, sendo o “Orçamento” e o “Planejamento Estratégico” os que possuíram maior frequência de utilização nos estudos analisados do período de 2010 a 2019.

**Palavras-chave:** Análise bibliométrica. Instrumentos gerenciais. Gestão. Tomada de Decisão.

### **1 Introdução**

Contabilidade é a ciência social que estuda, analisa, interpreta e controla o patrimônio das entidades, acompanha os fatos ocorridos nas atividades operacionais diárias e avalia a situação econômica e financeira da organização, e por meio das informações, verifica a composição e variações da riqueza patrimonial (Irie & Prado, 2017). O principal objetivo da contabilidade é gerar informação útil para a tomada de decisão dos seus diversos usuários, para tanto essa informação é dividida sob dois enfoques: a financeira e a gerencial. A financeira visa

---

<sup>1</sup> Discente do curso de André Luiz Cortês Thomé do Centro Universitário de Goiás – Uni-ANHANGUERA. E-mail: andrecortes.thome@gmail.com

<sup>2</sup> Discente do curso de Luciana Carolina da Silva Moreira do Centro Universitário de Goiás – Uni-ANHANGUERA. E-mail: polypapelaria.financeiro@yahoo.com.br

<sup>3</sup> Discente do curso de Valéria de Oliveira Alvarenga do Centro Universitário de Goiás – Uni-ANHANGUERA. E-mail: valeriaalvarenga10@hotmail.com

<sup>4</sup> Adriely Camparoto Brito professora do Centro Universitário de Goiás – Uni-ANHANGUERA. Mestra em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5223230393996695>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0233-8868>. E-mail: adriely\_camparoto@yahoo.com.br

atender o público de fora da organização, enquanto a contabilidade gerencial atende aos usuários internos (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009).

A Contabilidade Gerencial é fundamental para gestão de negócios, em decorrência das mudanças econômicas, do surgimento de novos produtos e da mudança no desejo do consumidor são alguns dos aspectos que fazem com que as empresas tenham que estar em constante evolução (Vailatti, Rosa, & Vicente, 2017). Desta forma, é utilizada como um instrumento de auxílio à administração em todas as áreas da empresa, onde o sistema desta deverá usar as informações específicas de cada nível hierárquico (Longo, Silva, Eugênio, Mori, Passos & Gaio, 2018; Scheren, Kempfer, Simon, & Dittadi, 2019).

No cenário nacional, em decorrência dos problemas que aparecem frequentemente na economia brasileira, como as crises econômicas, política e financeira, as empresas precisam ter suas finanças gerenciadas (Scheren et al., 2019). As empresas brasileiras atualmente necessitam de uma readequação em suas estruturas organizacionais na finalidade de obterem melhores resultados e enfrentarem a devastadora crise econômica (Tarifa & Almeida, 2018). A utilização das informações fornecidas pela contabilidade gerencial pode se tornar um diferencial competitivo e um fator de sobrevivência para organizações.

Os instrumentos e informações fornecidas pela Contabilidade Gerencial contribuem para que administradores e proprietários de empresas possam tomar decisões baseados em informações confiáveis, detalhadas e personalizadas, de modo que permitam reduzir ou controlar os riscos inerentes ao mercado econômico ou a competitividade. A utilização destas práticas gerenciais auxilia no controle de movimento financeiro e operacional das empresas, na tomada de decisões, na condução das metas e no aperfeiçoamento dos controles.

Considerando a relevância dos subsídios que a contabilidade gerencial pode oferecer aos gestores como auxílio para a tomada de decisão, este estudo busca responder a seguinte questão: *Quais as práticas gerenciais utilizadas pelas empresas brasileiras segundo os estudos publicados em periódicos nacionais nos últimos 10 anos?* Para tanto, objetiva-se identificar quais as práticas gerenciais para auxílio à gestão e à tomada de decisão foram utilizadas pelas empresas nos últimos 10 anos segundo as pesquisas divulgadas em periódicos nacionais classificados no Qualis Capes A2, da área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo.

O desenvolvimento desta pesquisa é relevante para a sociedade, pois permitirá identificar o que as empresas estão utilizando de práticas gerenciais e quais seus possíveis apontamentos a respeito das vantagens ou limitações. Esses achados permitirão contribuir para melhoria da qualidade dos seus produtos e serviços, atendimento, competitividade de mercado,

fidelidade de clientes e oportunidade no mercado de trabalho, tendo em vista que uma empresa que possui controle financeiro está menos exposta aos riscos financeiros. Além de contribuir para a evolução da ciência contábil por meio da discussão de assuntos relevantes e que contribuem para a gestão das empresas.

Observa-se ainda, a contribuição que este estudo proporcionará para os futuros profissionais contábeis, por meio da síntese das práticas gerenciais mais utilizadas pelas empresas, que poderá atender necessidades de busca de conhecimentos e compreensão dos aspectos organizacionais, uma vez que o domínio de práticas gerenciais possibilita a inserção do contabilista de forma competitiva no mercado com alto grau de satisfação junto aos gestores, investidores, governos, empregados.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 Contabilidade gerencial**

A Contabilidade Gerencial possui objetivo de identificar (reconhecer e avaliar contabilmente das transações empresarias), mensurar (quantificar as transações), acumular (definir a maneira de registrar e classificar as transações), preparar (organizar os dados contábeis), interpretar (prover informações conclusivas sobre os fatos) e analisar (identificar as causas e fazer a sua correlação com outros fatos) e comunicar informações financeiras usadas pela administração para planejar, controlar as atividades empresarias de forma efetiva e tomar decisões (Bilac, Aquino, Miranda, Dutra, & Cunha, 2016; Scheren et al., 2019).

As principais atividades que ocorrem em um processo de gestão são planejamento, controle e tomada de decisões. Para compreender esse contexto, a atividade de planejamento envolve estabelecer objetivos e especificar de que forma alcançá-los. O controle envolve feedback para garantir que o plano seja adequadamente executado ou modificado à medida que as circunstâncias mudem. A tomada de decisões envolve selecionar uma ação dentre alternativas concorrentes (Garrison, 2013).

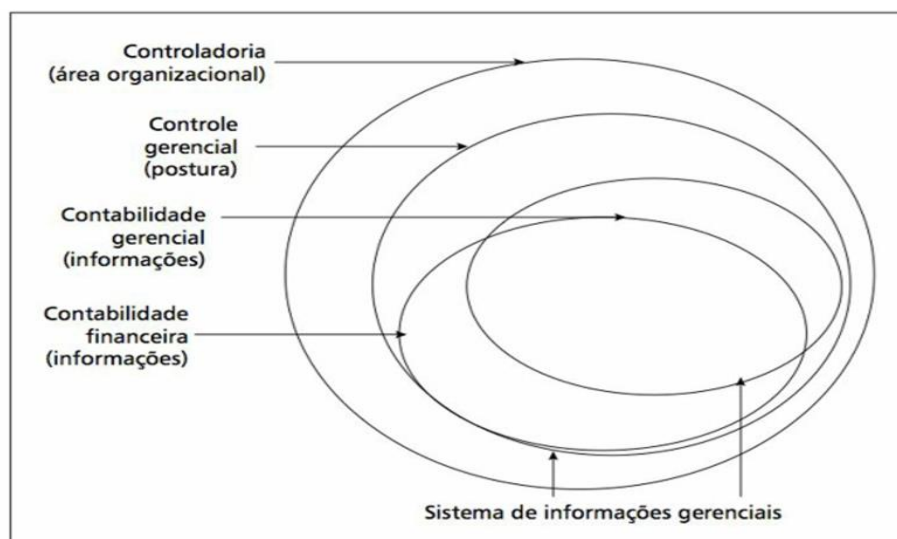
Diante disso a Contabilidade Gerencial confecciona relatórios gerenciais a partir dos dados fornecidos pela contabilidade financeira, com a finalidade de fomentar a tomada de decisão nas empresas, definindo metas e objetivos. Sendo assim, uma importante ferramenta à disposição do gestor para elaboração de orçamentos e a comparação entre os resultados de diversas ações, bem como para a delimitação do ponto de equilíbrio e uma definição do preço dos produtos ou serviços mais precisamente (Santos, Porteira & Cavazzana, 2019; Bilac et al., 2016).

Vale ressaltar o relacionamento entre os conceitos de contabilidade gerencial, controladoria, sistema de informações gerenciais e controle gerencial. De acordo com Frezatti et al. (2009) esses conceitos devem ser apresentados:

A *Controladoria* responsabiliza-se por cuidar para que os usuários disponham de todas as informações necessárias para que possam atingir plenamente os seus objetivos. O *Controle Gerencial* é o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos. A *Contabilidade Gerencial* é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais (Frezatti et al., 2009).

Já a *Contabilidade Financeira* tem por objetivo dar informações sobre a posição financeira, os resultados e as mudanças na posição financeira de uma empresa que sejam úteis a um grande número de usuários em suas tomadas de decisão. Enquanto o *Sistema de Informações Gerenciais* é responsável pela coleta de dados nas partes componentes de um sistema maior, do qual também é componente, processa esses dados e transmite as informações geradas para outro componente do sistema maior (Frezatti et al., 2009).

Esses conceitos podem ser melhor visualizados, a forma como se integram e inter-relacionam, na Figura 1.



**Figura 1. Relacionamento entre controladoria, controle gerencial, contabilidade gerencial, contabilidade financeira e sistema de informações gerenciais.**

Fonte: Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009.

Observando a figura, compreende-se como estes elementos se relacionam no contexto organizacional. A intersecção da contabilidade financeira e do sistema de informações gerenciais fornecem condições para a manutenção da contabilidade gerencial. A geração de

informações e práticas gerenciais já implementadas nestes níveis propiciam a postura de controle gerencial, ou seja, o modo como os gestores influenciam os membros de todos os níveis da organização a contribuir para a realização dos objetivos da empresa e, esse todo em pleno funcionamento compõe a controladoria.

## 2.2 Instrumentos da contabilidade gerencial

Os procedimentos, ferramentas, e outras espécies de controles utilizados na contabilidade gerencial são denominados de artefatos. Procedimentos estes utilizados pelos contadores gerenciais para facilitar a gestão das empresas e como consequência propiciar melhores condições à tomada de decisões (Scheren et al., 2019).

Em um levantamento realizado por Imlau e Gasparetto (2017), as práticas mencionadas em 20 estudos do Brasil resultaram em 70 práticas diferentes, enquanto que nos 17 estudos internacionais compreenderam 108 práticas distintas. Pode-se observar que as principais práticas abordadas são: orçamento, custeio por absorção, custeio variável, custo padrão, *Balanced Scorecard* (BSC), custeio baseado em atividades (ABC), valor econômico adicionado (EVA), custeio meta, benchmarking e ponto de equilíbrio.

Padoveze (2004) explana que *orçamento* é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia. Frezatti, Bido, Cruz e Machado (2015) explica que orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores.

Para Martins (2003) o *custeio por absorção* é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. Enquanto no *Custeio Variável* somente são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis (Martins 2003).

O *custo padrão* trata da prefixação de valor, com base em um modelo teórico de produção, resultado do custo teórico de cada item multiplicado pelo volume teórico de produção refletindo, normalmente, as metas a serem perseguidas pela empresa. Esse método de custeio tende a ser utilizado no planejamento de atividades de exercício futuro da empresa e

posteriormente comparado com o custo real, a fim de que possíveis distorções entre planejado e realizado possam ser identificadas (Guerreiro, 2011).

O *Balanced Scorecard* (BSC) busca avaliar o desempenho das empresas mediante quatro perspectivas derivadas da missão, visão e estratégia das organizações. O objetivo do BSC é tornar claro para todos os níveis hierárquicos da organização a missão, a visão e os valores, para que sejam possíveis o cumprimento e a realização da estratégia da organização, que têm como objetivo tornar as ações realizadas e recursos consumidos em prol do cumprimento da estratégia (Carraro, Prates, Araújo, & Silva, 2018).

Peleias (2002) explica que o *Custeio Baseado em Atividades* (ABC) representa uma metodologia que parte da premissa de que as diversas atividades realizadas pelas diferentes áreas de uma organização geram custos e os produtos e serviços se utilizam dessas atividades. A partir dessa premissa, procura-se estabelecer o relacionamento entre os produtos, serviços e atividades por meio de direcionadores de custos, ou cost drivers. Segundo os estudiosos e pesquisadores do ABC, esse relacionamento permite alocar os custos indiretos aos produtos, o que só é permitido por processos de rateio.

De acordo com Müller & Teló (2003) o EVA (*Economic Value Added*) é o valor da empresa, por meio do modelo é dado pela adição ao capital dos acionistas do valor presente do valor econômico adicionado pela empresa, considerando o custo de capital e a expectativa de crescimento futuro. Padoveze (2015) aponta que a criação do valor para o acionista centra-se na geração do lucro empresarial, que, por sua vez, é transferido para os proprietários da entidade, denominados genericamente acionistas. Assim Padoveze conclui que o conceito do EVA nada mais é do que uma aplicação do conceito de custo de oportunidade do capital e do conceito de manutenção do capital financeiro da empresa.

Hansen (2002) define o *custeio meta* como um processo de planejamento de resultados, com base no gerenciamento de custos e preços, que se fundamenta em preços de venda estabelecidos pelo mercado e nas margens objetivadas pela empresa. Nesse processo, os custos são definidos na fase de projeto de novos produtos (ou de produtos reprojutados), visando à satisfação dos clientes e otimizando o custo de propriedade do consumidor, abrangendo toda a estrutura organizacional da empresa e todo o ciclo de vida do produto, envolvendo um segmento relevante da cadeia de valor.

Segundo Ten Have (2003) “*benchmarking* é a comparação sistemática dos processos e desempenhos organizacionais para criar novos padrões e/ou melhorar processos”. E o último instrumento abordado é *Ponto de Equilíbrio*, ou seja, a expressão usada para definir o equilíbrio entre o faturamento de vendas e os custos totais, equivalente ao lucro zero. A partir do ponto

de equilíbrio (*Break even point*) é que as operações de uma empresa começam a gerar lucro (Santos, 2012).

### **2.3 Aplicabilidade dos instrumentos de contabilidade gerencial**

As práticas de contabilidade gerencial consideradas tradicionais em empresas de grande porte, tais como orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos foram constatadas como presentes nas empresas analisadas por Longo et al. (2018). Apesar disto, quanto ao fornecimento de informações para planejamento e controle por meio do uso de análise de decisão e contabilidade por responsabilidade, três empresas não apresentaram alteração neste quesito. Em relação as práticas de contabilidade gerenciais consideradas modernas, representado pela preocupação com o uso eficiente de recursos e redução de desperdícios, já se encontrava presente e evidenciado de forma geral, porém ainda não consolidada Longo et al. (2018).

O mesmo cenário é evidenciado no estudo de Imlau & Gasparetto (2017), onde identificaram que as práticas tradicionais estão agrupadas entre aquelas de alto e médio nível de adoção, enquanto as de baixa adoção são, na totalidade, práticas modernas, demonstrando que estas não foram, ainda, amplamente introduzidas nos sistemas de gestão das cooperativas de produção agropecuária pesquisadas.

Lunkes, Costa, Bortoluzzi e Rosa (2018) analisaram a adoção de práticas de contabilidade gerencial em quinze empresas hoteleiras. Dos resultados, pode-se destacar o uso dos métodos de custeio por absorção e de custeio padrão, a utilização do orçamento para planejamento anual e controle de custos, medidas de rentabilidade e análise de rentabilidade do produto e de clientes, e análise dos pontos fortes e fracos e da posição dos concorrentes. Evidenciando que geralmente os hotéis adotam práticas tradicionais.

Rocha, Nobre e Araújo (2018) realizaram um estudo com usuários contábeis de 22 pequenas e médias empresas sobre o uso das ferramentas contábil-gerencial e seus benefícios, observando que a maioria dos gestores se preocupam mais com as áreas tributária e de custos. Percebe-se então que poucas das ferramentas pesquisadas são utilizadas e se limitam dentre das necessidades de cada organização. O que corroborando com o estudo de caso realizado por Bilac et al. (2016), em uma empresa de materiais de construção e observaram que as práticas de contabilidade gerencial mais utilizadas foram: fluxo de caixa, custos e despesas, preço de venda e controle interno, porém o setor administrativo não possuía conhecimento completo das aplicações das mesmas.

No caso das empresas de autopeças, tem-se um fator de complexidade adicional, o gerenciamento de estoques. Nas decisões que requerem investimentos, financiamentos e pagamentos é necessário ter uma compreensão clara do fluxo de mercadorias, o que envolve compreender como se dá o escoamento do estoque. Apesar disto, percebe-se que a utilização de instrumentos contábeis na gestão ainda é pequena, muitas vezes em face do desconhecimento das empresas a respeito de suas utilidades (Santos et al., 2019). Em estudo realizado por Pacheco, Oliveira, Santos, Pedrosa e Souza (2019), constataram que as 31 empresas de autopeças avaliadas praticam a tomada de decisão baseada na experiência do proprietário e os instrumentos gerenciais mais empregados na tomada de decisão são os controles operacionais, planejamento tributário e estratégico, e os menos utilizados são as demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros instrumentos gerenciais.

Em face ao exposto, nota-se como uma característica constante em micro e pequenas empresas, a não utilização da contabilidade na tomada de decisão, seja pelo fato da informação contábil não refletir a real situação da empresa e/ou o gestor desconhecer sua utilidade. Este fato foi observado em um estudo que incluiu 41 empresas de micro e pequeno porte, os instrumentos gerenciais mais utilizados na tomada de decisão são controles operacionais e planejamento tributário, e os menos utilizados são demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros instrumentos gerenciais. Porém, a maioria destas empresas não conhece ou não faz uso de instrumentos que orientam as estratégias e ações organizacionais, como o planejamento estratégico e o orçamento (Santos, Dorow, & Beuren, 2016).

Os resultados obtidos por Scheren et al. (2019) mostram que o recurso mais utilizado para a tomada de decisão é a própria experiência do empresário, e quando se trata a quem recorrer na tomada de decisão, a família é a mais procurada. Assim como demonstrado em um estudo de caso de uma microempresa com base administrativa familiar, observou-se que instrumentos relevantes de contabilidade gerencial não são utilizados pela empresa, como análise das demonstrações financeiras, apuração de custos de forma incompleta e cálculo de preços de venda que levam a precificação incorreta e consequente impacto no resultado da organização (Irie & Prado, 2018).

Fato demonstrado por Marassi, Reif e Reis (2015) ao analisar o processo de implementação, por meio de consultoria externa, de práticas contabilidade gerencial em uma rede de farmácias, como a apuração de resultados pelo método de custeio variável, juntamente com a utilização de indicadores de desempenho gerencial, como o percentual de lucratividade, o ponto de equilíbrio contábil, o percentual de margem de contribuição e o percentual dos custos e despesas fixas. Ao decorrer do processo de mudança, com as informações fornecidas pelos

consultores, os gestores tomaram decisões estratégicas e operacionais direcionadas por essas informações, tais como optar pelo fechamento de filiais não lucrativas, promover a redução no quadro de funcionários e adotar novas formas de gerenciamento das vendas. Tais mudanças promoveram uma completa reestruturação na empresa.

### **3 Procedimentos Metodológicos**

Para desenvolver uma pesquisa é necessário estabelecer a metodologia a ser utilizada, de modo a apresentar como se pretende desenvolver a investigação e atender os objetivos propostos. Ciribelli (2003) define método científico como etapas a serem realizadas e utilização de instrumentos que permitem o pesquisador direcionar seu estudo seguindo critérios científicos para alcançar dados que suportam ou não sua teoria inicial.

Essa pesquisa se classifica em descritiva, pois se propõe a registrar, analisar e avaliar pesquisas já publicadas de forma imparcial e sem desempenhar qualquer interferências ou influência nas mesmas. Vergara (2000) explica que a pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza. A abordagem é quantitativa, por organizar e categorizar os dados utilizando medições numéricas e o emprego de técnicas estatísticas que permitem a realização de inferências (Martins & Theóphilo, 2009).

Os procedimentos utilizados foram a pesquisa bibliográfica e a pesquisa bibliométrica. Segundo Severino (2016) a pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses, etc. Utiliza-se de dados ou de categorias teóricas já trabalhadas por outros pesquisadores e devidamente registrados. Os textos tornam-se fontes dos temas a serem pesquisados. O pesquisador trabalha a partir das contribuições dos autores dos estudos analíticos constantes nos textos.

Com a informatização, base de dados foram e continuam sendo criadas com diversos registros bibliográficos, tornando-se ferramentas consolidadas para sustentação de pesquisas e estudos (Moretti & Campanario 2009). Essas bases de dados constituem, atualmente, dos principais recursos para a realização de estudos bibliométricos, disponibilizando fontes relevantes de dados e informações que permitem o desenvolvimento do trabalho de pesquisa quantitativa (Costas, 2017).

Magalhães (2006), explana que os indicadores conhecidos e de grande relevância no cenário da bibliometria dizem respeito ao número de publicações científicas, que incluem livros, anais de conferências e artigos em revistas científicas, possibilitando cobrir um período

longo do tempo, pelo número de trabalhos divulgados. Assim, por meio das técnicas bibliométricas é possível estabelecer relações entre as quantidades de periódicos, artigos e autores, bem como avaliar as referências citadas nos trabalhos.

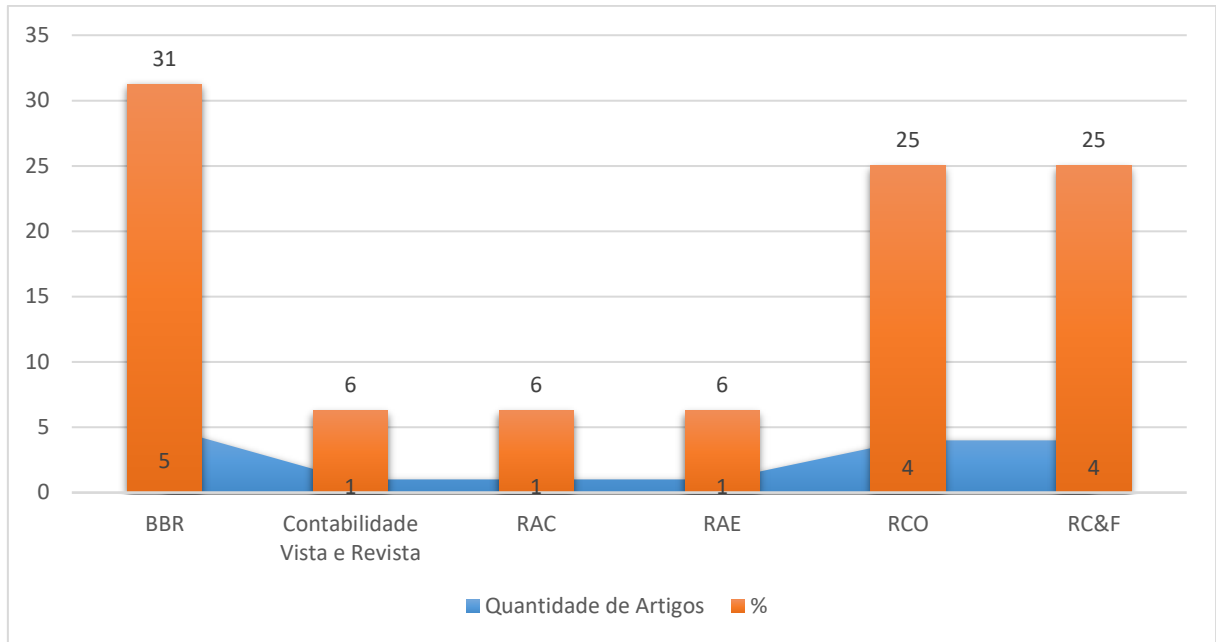
Para conseguir identificar as práticas gerenciais utilizadas pelas empresas e apontadas nas pesquisas em contabilidade gerencial, foram examinados artigos publicados em periódicos nacionais classificados no estrato A2 da Qualis/Capes da área de avaliação “Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo” no quadriênio 2013-2016, por ser último indicador publicado. Do total de periódicos foram escolhidos aleatoriamente 6 (seis).

## **4 Apresentação e Discussão dos Resultados**

### **4.1 Análise bibliométrica**

A finalidade deste item é apresentar a análise bibliométrica e a investigação para identificar quais as práticas de contabilidade gerencial para auxílio à gestão e à tomada de decisão, foram objeto de estudos publicados em periódicos nacionais classificados no Qualis Capes A2, da área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo, visto que é a área de concentração ao qual contabilidade pertence, na classificação da CAPES.

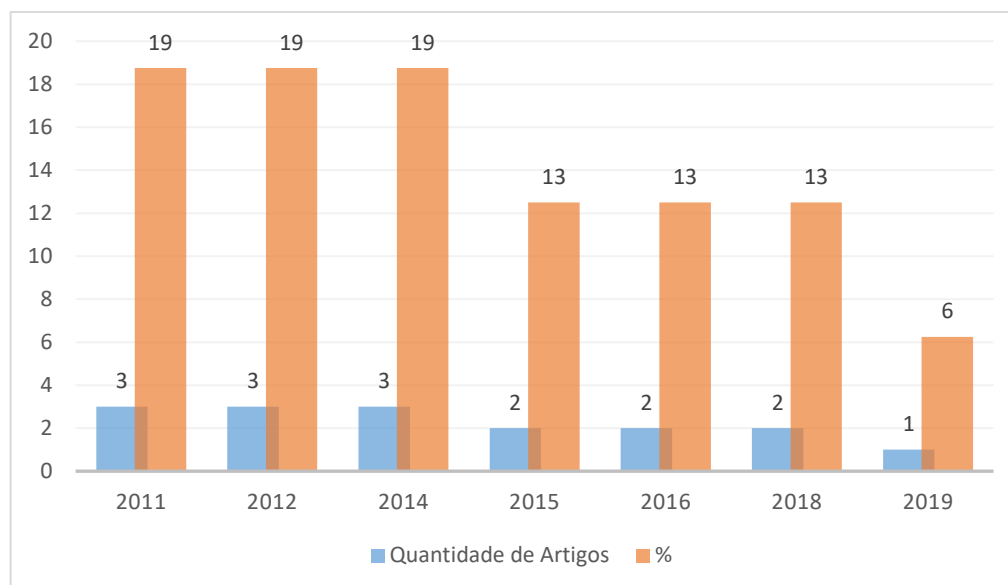
A coleta inicial realizada nos periódicos obteve como resultado 50 artigos publicados durante o período de 2010 a 2019, últimos 10 anos. Desse total, realizou-se a leitura dos mesmos, para identificação dos critérios se atendiam o objetivo deste estudo. Assim, artigos com abordagem apenas teórica, sem estudos empíricos e que não apresentavam investigação de utilização de práticas de contabilidade gerencial, foram desconsiderados. Após essas análises e exclusões, a amostra final é composta por 16 artigos, que divulgam estudos de práticas gerenciais utilizadas nas empresas, conforme apresenta a Figura 2.



**Figura 2.** Estudos de práticas gerenciais utilizadas nas empresas

Verificando a Figura 2 observa-se que a Revista Brazilian Business Review (BBR) foi o periódico com mais representatividade neste estudo, com 5 manuscritos publicados, representando 31,25% da amostra. Em seguida, ressaltam-se os periódicos Revista de Contabilidade e Organizações (RCO) e Revista Contabilidade & Finanças (RC&F), com 4 publicações cada, equivalendo a 50% da amostra, conjuntamente. Os artigos publicados nos periódicos Contabilidade Vista e Revista, Revista de Administração Contemporânea (RAC) e a Revista de Administração de Empresas (RAE) participam da amostra com apenas 1 artigo publicado em cada.

Para melhor mensurar os indicadores a respeito das pesquisas analisadas realizou-se a análise dos seguintes elementos: (I) período das publicações; (II) características de autoria; (III) autores com maior produção; (IV) instituições de ensino superior (IES) com maior produção; (V) frequência de palavras chave; (VI) métodos de pesquisa (VII) tratamento de dados e (VIII) instrumentos e práticas gerenciais abordados.



**Figura 3.** Pesquisas analisadas publicadas no período de 2010 a 2019

O primeiro elemento analisado é em relação ao período das publicações. Ao observar a Figura 3, nota-se que das pesquisas analisadas publicadas no período de 2010 a 2019, os anos de 2011, 2012 e 2014 participação da amostra com uma distribuição de 3 artigos cada. Em 2015, 2016 e 2018 predominaram a publicação de 2 artigos em cada e, em 2019 há apenas 1 artigo abordado nesta pesquisa. Destaca-se que a amostra final desta pesquisa não contempla publicações referentes aos anos de 2010, 2013 e 2017.

O segundo elemento a ser avaliado é quanto a característica de autoria representada pela quantidade de pesquisadores que compõem os artigos. Para isso, identificou-se a quantidade de autores e sua frequência no total da amostra, apresentado na Tabela 1.

Tabela 1

**Característica de autoria (distribuição por quantidade de autores)**

| Autores        | 2011 | 2012 | 2014 | 2015 | 2016 | 2018 | 2019 | Total | %    |
|----------------|------|------|------|------|------|------|------|-------|------|
| Quatro Autores | 1    | 1    | 1    | 1    | 2    | -    | -    | 6     | 37%  |
| Dois Autores   | -    | 1    | 1    | 1    | -    | -    | 1    | 4     | 25%  |
| Três Autores   | 2    | -    | 1    | -    | -    | -    | -    | 3     | 19%  |
| Cinco Autores  | -    | 1    | -    | -    | -    | 2    | -    | 3     | 19%  |
| Total          | 3    | 3    | 3    | 2    | 2    | 2    | 1    | 16    | 100% |

Pode-se observar que a característica que mais se destaca nesta amostra é composição de quatro membros na autoria dos artigos representando 37%. Na sequência com 25% a composição é de dois autores e, autorias com três e cinco autores representam com 19% cada. É importante destacar que no período estudado não se obteve artigos de autoria única. Ao analisar os artigos com 3, 4 e 5 autores, nota-se que corresponde a 75% da amostra evidenciando

características de produção em conjunto, envolvendo professores e alunos, no desenvolvimento da ciência contábil.

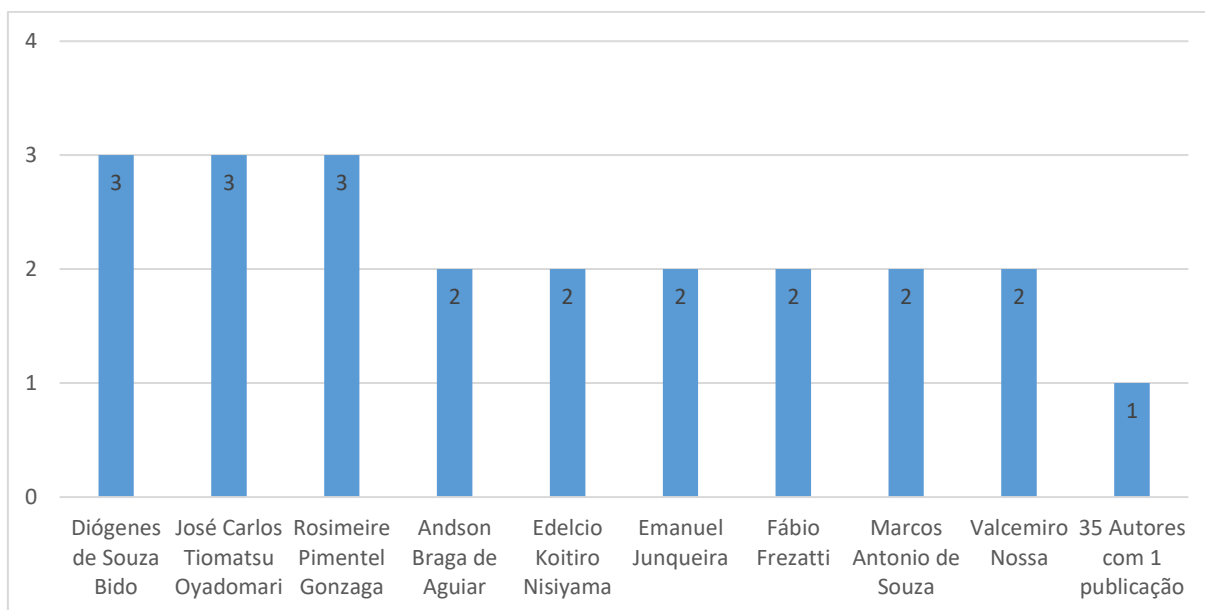
Para compreender se a evolução das características de autoria ao longo dos anos, avaliou-se a frequência da quantidade de autores em cada ano do período abordado no estudo, conforme apresenta a Tabela 2.

Tabela 2  
**Característica de autoria (distribuição por ano)**

| Ano de Publicação | Dois autores |           | Três Autores |           | Quatro Autores |           | Cinco Autores |           | Total de Artigos |           |
|-------------------|--------------|-----------|--------------|-----------|----------------|-----------|---------------|-----------|------------------|-----------|
|                   | Qtde         | %         | Qtde         | %         | Qtde           | %         | Qtde          | %         | Qtde             | %         |
| 2011              | -            | -         | 2            | 67%       | 1              | 33%       | -             | -         | 3                | 100%      |
| 2012              | 1            | 33%       | -            | -         | 1              | 33%       | 1             | 34%       | 3                | 100%      |
| 2014              | 1            | 33%       | 1            | 33%       | 1              | 34%       | -             | -         | 3                | 100%      |
| 2015              | 1            | 50%       | -            | -         | 1              | 50%       | -             | -         | 2                | 100%      |
| 2016              | -            | -         | -            | -         | 2              | 100%      | -             | -         | 2                | 100%      |
| 2018              | -            | -         | -            | -         | -              | -         | 2             | 100%      | 2                | 100%      |
| 2019              | 1            | 100%      | -            | -         | -              | -         | -             | -         | 1                | 100%      |
| <b>TOTAL</b>      | <b>4</b>     | <b>--</b> | <b>3</b>     | <b>--</b> | <b>6</b>       | <b>--</b> | <b>3</b>      | <b>--</b> | <b>16</b>        | <b>--</b> |

A Tabela 2 apresenta a análise quantitativa da característica de autores por ano em que ocorreram as publicações dentro do período objeto deste estudo. Foram veiculados em 2011, 2 artigos com três autorias e 1 artigo de quatro autorias, correspondendo a 6% e 33%, respectivamente. Em 2012, observa-se um distanciamento das características de autoria, contendo 1 artigo com dois autores, um artigo com quatro autores (33,33%) e outro com cinco autores, prevalecendo assim, a produção científica com mais membros.

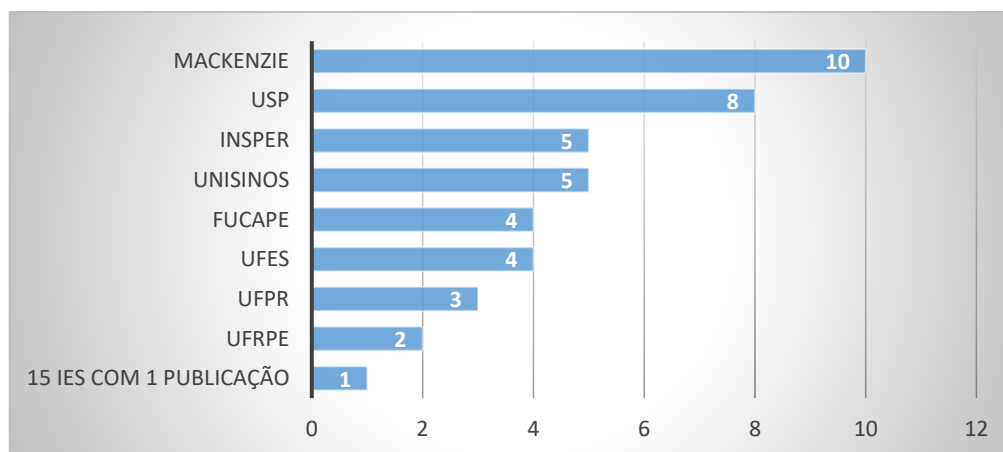
No ano de 2014 a distribuição de autoria é sequencial contendo o total de três artigos, sendo os mesmos com dois, três e quatro autores, respectivamente. Já no ano de 2015 a amostra apresenta apenas dois artigos, sendo um com dois autores (50%) e o outro com quatro autores (50%). Em 2016 os 2 artigos analisados possuem quatro autores. Em 2018 a autoria é composta por cinco membros nos 2 estudos analisados e, 2019 consta com apenas 1 artigo publicado por dois autores.



**Figura 4.** Quantidade de pesquisas que o autor participou

A terceira abordagem analisada nesta bibliometria é em relação aos autores com maior índice de produção, ou seja, aqueles que participaram de vários estudos entre os abordados nesta amostra. É importante esclarecer que não foi verificado a ordem de autoria, mantendo-se esta análise apenas na quantidade de pesquisas que o autor participou, conforme demonstra a Figura 4.

Para a quantificação dos autores com maior produção, inicialmente procedeu-se com a identificação de todos os autores, totalizando assim em 44 pesquisadores distintos no processo de construção dos 16 artigos integrantes desse estudo. A análise da frequência demonstrou que os autores “Diógenes de Souza Bido”, “José Carlos Tiomatsu Oyadomari” e “Rosimeire Pimentel Gonzaga” participaram de 3 artigos. Os autores “Andson Braga de Aguiar”, “Edelcio Koitiro Nisiyama”, “Emanuel Junqueira”, “Fábio Frezatti”, “Marcos Antonio de Souza” e “Valcemiro Nossa” mantiveram uma linha de 2 publicações. Os outros 35 autores participaram de apenas 1 publicação dentre as analisadas nesta pesquisa.



**Figura 5.** Instituições de ensino superior (IES) com maior produção.

O quarto elemento analisado refere-se às instituições de ensino superior (IES) com maior produção. Neste critério considerou-se a frequência da instituição que o autor pertencia no momento da publicação, ou seja, a instituição citada no próprio artigo visto que a pesquisa ficou a ela vinculada.

A Universidade Presbiteriana Mackenzie foi a que mais se destacou neste estudo, com 10 pesquisas publicadas. Seguido pela Universidade de São Paulo (USP), com 8 publicações. A Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) e a Instituição Insper são responsáveis por 5 artigos cada uma. A FUCAPE *Business School* e a Universidade Federal do Espírito Santo (UFES) participam cada uma com 4 artigos publicados. A Universidade Federal do Paraná (UFPR) aparece com 3 pesquisas, a Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE) apresentou publicação de 2 artigos, enquanto outras 15 instituições participam com apenas uma publicação cada.

O quinto elemento verificado foi a frequência de palavras chave. Optou-se por avaliar esta característica para identificar se houve utilização constante de expressões semelhantes. Para tanto, foi considerado a similaridade das palavras chave, por exemplo “controle gerencial” e “controles gerenciais” foram somados por se tratar do mesmo conceito. É importante esclarecer que a quantidade varia entre três e cinco palavras chave.

Tabela 3

**Frequência de palavras chave**

| Palavras chave                | Total     | %           |
|-------------------------------|-----------|-------------|
| 57 Outras palavras            | 57        | 83%         |
| Sistema de Controle Gerencial | 4         | 6%          |
| Controle Gerencial            | 3         | 5%          |
| Contabilidade Gerencial       | 2         | 3%          |
| Teoria Contingencial          | 2         | 3%          |
| <b>Total</b>                  | <b>64</b> | <b>100%</b> |

A relevância das palavras chave da pesquisa é notada no momento da busca por artigos em periódicos e bases de dados, em que normalmente elas são utilizadas como critério de seleção e rápida identificação de artigos relacionados ao assunto que o interessado esteja pesquisando. Na Tabela 3, observa-se que são poucas as palavras chaves que se repetem nas pesquisas desta amostra, tendo 57 expressões diferenciadas utilizadas uma única vez cada e, destaca-se “sistema de controle gerencial” que se repetiu em 4 artigos, controle gerencial apareceu em 3 estudos. Contabilidade gerencial e teoria Contingencial foram utilizadas duas vezes.

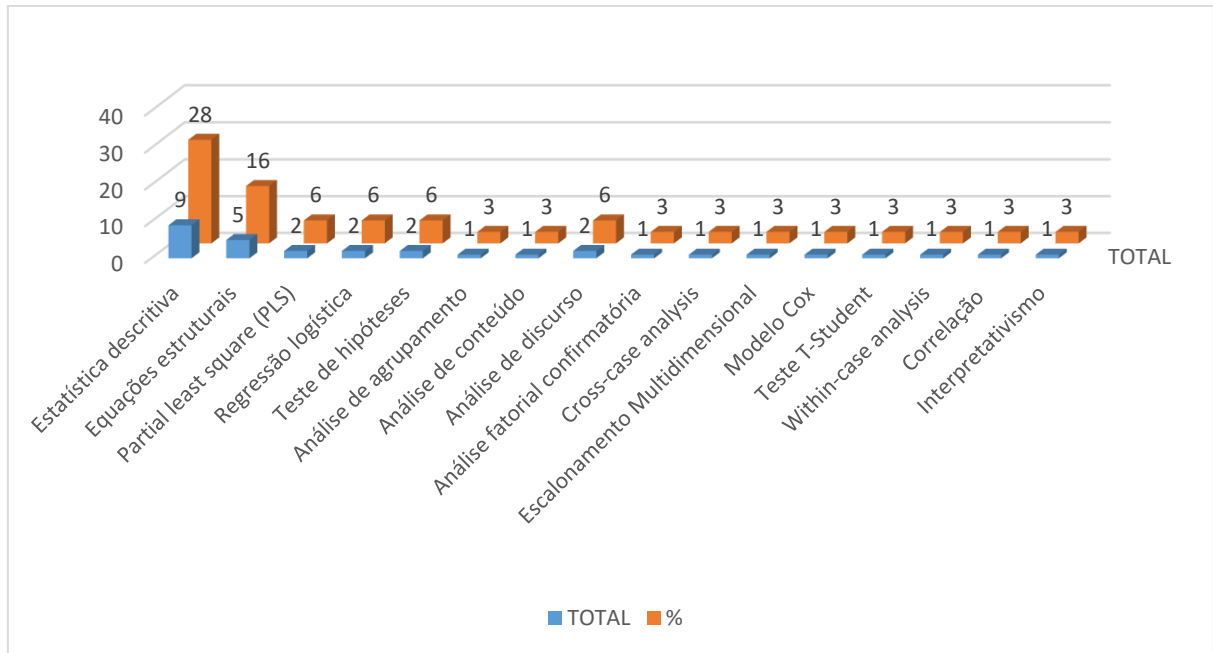
O sexto critério utilizado para análise bibliométrica foi em relação ao método da pesquisa. Considerando que este estudo busca identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas segundo os estudos publicados, optou-se por verificar como ocorreu a coleta dos dados a respeito dessa utilização.

Tabela 4  
**Método da pesquisa**

| <b>Método da Pesquisa</b>             | <b>Total</b> | <b>%</b>    |
|---------------------------------------|--------------|-------------|
| Levantamento por meio de questionário | 7            | 44%         |
| Estudo de caso (único ou múltiplo)    | 5            | 31%         |
| Levantamento por meio de entrevista   | 3            | 19%         |
| Estudo de campo                       | 1            | 6%          |
| <b>Total</b>                          | <b>16</b>    | <b>100%</b> |

A Tabela 4, evidencia o método e as técnicas de coleta de dados utilizados nos 16 artigos investigados neste estudo. Observa-se que o método predominante foi o levantamento por meio de questionário estando presente em 44% das pesquisas. O estudo de caso aparece com frequência de 31%, utilizado em 5 estudos da amostra, dentro os quais um foi estudo de caso múltiplo, um interpretativo e três estudos de caso único. O método do levantamento por meio de entrevistas apresenta frequência 19% e o estudo de campo foi utilizado por apenas um estudo (6%).

O sétimo elemento investigado é modo pelo qual foi realizado o tratamento dos dados nos estudos que compõem a amostra, no sentido de identificar as técnicas mais utilizadas para inferir os resultados, conforme apresenta o Figura 6.



**Figura 6.** Tratamentos de dados

De acordo com a Figura 6, os tratamentos de dados foram realizados por meio da estatística descritiva em nove artigos, ou seja, mais de 50% dos estudos optaram pela utilização de algum critério da estatística descritiva, talvez seja pela facilidade de uso e compreensão desta técnica em comparação a outros testes estatísticos. A Modelagem de Equações Estruturais também destacou-se sendo utilizada em cinco estudos. Enquanto a *Partial Least Square* (PLS), Regressão logística, Teste de Hipóteses e Análise de discurso cada uma foi utilizada em dois artigos da amostra. Outros 10 tratamentos de dados foram aplicados apenas uma vez. É importante destacar que é comum haver a combinação de mais de um método de tratamento de dados na mesma pesquisa, principalmente quanto à estatística descritiva.

Para atender ao objetivo proposto neste estudo, realizou-se a verificação das práticas gerenciais apresentadas nas publicações que compõem a amostra, sendo, portanto, o oitavo critério analisado. É importante destacar aqui, que foram consideradas apenas as práticas objeto de estudos empíricos, ou seja, aquelas que foram citadas como utilizadas pelas empresas nos resultados dos artigos estudados. Práticas e instrumentos gerenciais apenas citados em referenciais teóricos não foram consideradas, pois o propósito desta pesquisa é identificar as técnicas utilizadas pelas empresas e apresentadas nas publicações.

Tabela 5

**Práticas gerenciais identificadas na amostra**

| <b>Práticas Gerenciais</b>                        | <b>Total</b> | <b>%</b>    |
|---------------------------------------------------|--------------|-------------|
| 40 práticas e instrumentos citadas apenas uma vez | 40           | 49%         |
| Orçamento                                         | 7            | 10%         |
| Planejamento estratégico                          | 5            | 7%          |
| Desempenho Econômico                              | 3            | 5%          |
| Sistema de Controle Gerencial                     | 3            | 5%          |
| <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)                   | 2            | 2%          |
| Controle Orçamentário                             | 2            | 2%          |
| Custeio ABC                                       | 2            | 2%          |
| Custeio Padrão                                    | 2            | 2%          |
| Custeio Variável                                  | 2            | 2%          |
| EBITDA                                            | 2            | 2%          |
| Margem de Contribuição                            | 2            | 2%          |
| Margem de Lucro                                   | 2            | 2%          |
| Orçamento de Capital                              | 2            | 2%          |
| Ponto de Equilíbrio                               | 2            | 2%          |
| Preço de Transferência                            | 2            | 2%          |
| <i>Rolling Forecast</i>                           | 2            | 2%          |
| <b>Total</b>                                      | <b>56</b>    | <b>100%</b> |

A Tabela 5 apresenta que 7 estudos identificou a utilização do Orçamento. O uso do Planejamento Estratégico foi apontado em 5 artigos. A Análise do Desempenho Econômico e Sistema de Controle Gerencial (SCG) foram abordados em 3 pesquisas. Além disso, outras práticas e instrumentos gerenciais foram identificados, embora com menor frequência, tais como o *Balanced Scorecard* (BSC), Controle Orçamentário, Custeio ABC, Custeio Padrão, Custeio Variável, EBITDA, Margem de Contribuição, Margem de Lucro, Orçamento de Capital, Ponto Equilíbrio, Preço de Transferência e *Rolling Forecast* mencionados em pelo menos dois estudos dentre os que compõem a amostra.

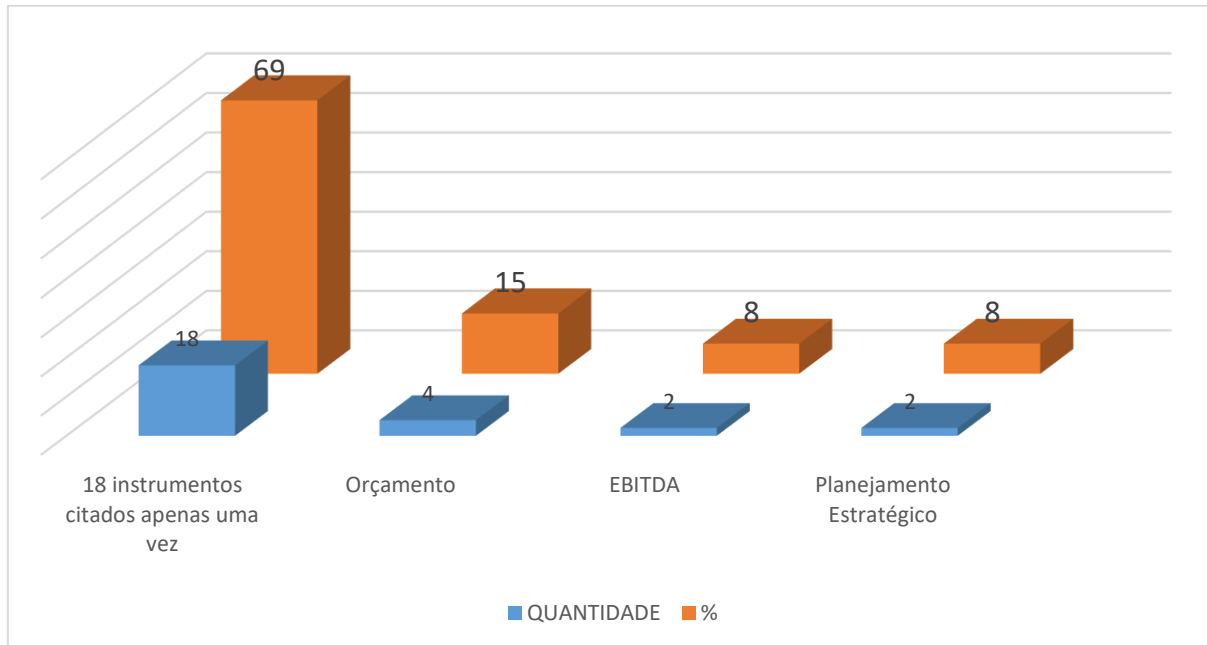
Outros 40 instrumentos e práticas gerenciais foram apresentados uma única vez nos estudos, tais como Análise de Rentabilidade de Produtos, de clientes e mercados; Análise de Projetos de Investimentos, Custeio RKW, Custeio Kaizen, Análise Financeira de Estoque, Análise da Cadeia de Valor, Fluxo de Caixa, entre outros instrumentos que foram utilizados nessa pesquisa.

#### 4.2 Práticas Gerenciais

As práticas gerenciais são um conjunto de ações e atitudes que a empresa realiza e necessita para se adequar as suas necessidades de gerenciamento organizacional.

Para aprofundar a compreensão das práticas gerenciais apresentadas nos estudos, optou-se por identificar as mais frequentes em pesquisas do tipo estudo de caso e estudo de campo, devido ao nível de detalhamento que estes métodos de pesquisa proporcionam. Em estudos de

caso os pesquisadores buscam entender como ou porque ocorrem os fenômenos no objeto estudo, com isso, os resultados destas pesquisas em muito enriquecem a ciência contábil. Lembrando que compõem esta amostra 5 estudos de caso e 1 estudo de campo.



**Figura 7.** Tratamento de utilizando Estudo de Caso e de Campo.

Dentre as seis pesquisas que utilizaram estudo de caso e de campo, constatou-se predominância do Orçamento em 4 estudos, evidenciando a frequente utilização deste instrumento gerencial. A utilização do EBITDA como critério de avaliação de resultados foi apresentada em dois artigos, assim como o uso do Planejamento Estratégico que também foi citado em dois estudos. Outros 18 instrumentos e técnicas gerenciais tais como margem de lucro, planejamento, indicadores financeiros e não financeiros, sistema de mensuração de desempenho, sistema de relatórios contábeis gerenciais, entre outros foram apontados uma única vez nas publicações.

Analisou-se também as práticas de contabilidade gerencial mais apresentadas em estudos do tipo levantamento, tanto por questionário como por entrevista, visto que a coleta de dados neste tipo de método consiste em identificar os fatos a partir da percepção do respondente. Normalmente os respondentes são os gestores das empresas ou os responsáveis pelo uso das técnicas e instrumentos gerenciais, constituindo-se em importante fontes de informação. Nesta amostra tem-se o total de 10 artigos com o método levantamento, sendo 7 por meio de questionário e 3 com entrevista.

Tabela 6

**Práticas gerenciais dos artigos do tipo levantamento**

| <b>Práticas Gerenciais</b>                        | <b>Total</b> | <b>%</b>    |
|---------------------------------------------------|--------------|-------------|
| 39 práticas e instrumentos citadas apenas uma vez | 39           | 69%         |
| Orçamento                                         | 3            | 5%          |
| Planejamento estratégico                          | 3            | 5%          |
| Sistema de Controle Gerencial                     | 3            | 5%          |
| <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)                   | 2            | 4%          |
| Desempenho Econômico                              | 2            | 4%          |
| Orçamento de Capital                              | 2            | 4%          |
| <i>Rolling Forecast</i>                           | 2            | 4%          |
| <b>Total</b>                                      | <b>56</b>    | <b>100%</b> |

Na Tabela 6 ilustra-se as práticas gerenciais apresentadas nos estudos que utilizaram o método de pesquisa do tipo levantamento, sendo notório que o Orçamento, Planejamento Estratégico e Sistema de Controle Gerencial (SCG) foram citados em 3 do total de 10 artigos. Já o *Balanced Scorecard* (BSC), Desempenho Econômico, Orçamento de Capital e *Rolling Forecast* são mencionados em 2 estudos. Outros 39 instrumentos e práticas tais como análise financeira de estoque, análise de preço de vendas, decisões de custos e processos, informação contábil gerencial, decisões relacionadas a clientes, planejamento e monitoramento, entre outras foram citados apenas uma vez nas pesquisas.

Comparando as práticas citadas, pode-se observar que os instrumentos de orçamento e planejamento estratégico estiveram presentes tanto nas pesquisas que utilizaram o método de caso e estudo de campo como nas pesquisas do tipo levantamento.

Dos resultados obtidos, separou-se as práticas citadas nas pesquisas, por ano de publicação, para tentar desenvolver uma linha do tempo e identificar se houve evolução ou constância das práticas utilizadas. Inicialmente apresenta-se aquelas práticas e instrumentos gerenciais utilizados pelas empresas e citados apenas uma vez nos estudos analisados.

Tabela 7

**Práticas gerenciais citadas apenas uma vez no período analisado**

| <b>Apenas em<br/>2011</b>                                                                                  | <b>Apenas em<br/>2012</b>                                                                               | <b>Apenas em<br/>2014</b>                                                               | <b>Apenas<br/>em 2014</b>        | <b>Apenas em<br/>2016</b>                        | <b>Apenas em<br/>2018</b>                                                    | <b>Apenas em<br/>2019</b>                                                             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|--------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Análise da cadeia de valor<br>2. Análise por centro de responsabilidade e<br>3. Alavancagem operacional | 1. Análise de Projetos de Investimentos<br>2. Análise de Rentabilidade de Produtos, clientes e mercados | 1. Análise de Preço de Vendas<br>2. Análise Financeira de Estoque<br>3. <b>Apuração</b> | 1. Informação contábil gerencial | 1. Gestão Operacional : TQM<br>(Total Quality of | 1. Aproveita oportunidades e antecipa acontecimentos<br>2. Busca informações | 1. Planejamento de metas e resultados<br>2. Indicadores financeiros e não financeiros |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                           |  |                   |                                                                                                                                                          |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <b>4. Benchmarking</b> (interno e externo)<br><b>5. Contabilidade gerencial</b> estratégica<br><b>6. Custeio</b> do ciclo de vida<br><b>7. Custeio</b> Kaizen<br><b>8. Custeio</b> Meta<br><b>9. Custeio</b> por absorção<br><b>10. Custeio</b> RKW<br><b>11. Custeio</b> variável<br><b>12. EVA</b><br><b>13. Margem</b> de segurança<br><b>14. Ponto</b> de equilíbrio<br><b>15. Sistema</b> de apoio à decisão<br><b>16. Teoria</b> das restrições | <b>3. Avaliação</b> de Desempenho<br><b>4. Centro</b> de responsabilidade<br><b>5. Sistema</b> de Mensuração de desempenho<br><b>6. Sistema</b> de relatórios contábeis gerenciais<br><b>7. Sistemas</b> de Incentivos Gerenciais | de Custo unitário<br><b>4. Decisões</b> de Custos e Processos<br><b>5. Decisões</b> Financeiras<br><b>6. Decisões</b> relacionadas a clientes<br><b>7. Fluxo</b> de Caixa<br><b>8. Sistemas</b> de Custos |  | <i>Management</i> | <b>3. Busca</b> qualidade e eficiência<br><b>4. Estabelece</b> objetivos e metas<br><b>5. Planejamento</b> e Monitoramento<br><b>6. Segue</b> objetivos. |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

Na Tabela 7 apresenta-se as práticas e instrumentos segregados por ano, sendo que estas foram citadas uma única vez nos estudos de todo o período analisado. Em 2011 encontrou-se técnicas como Análise da Cadeia de Valor, Análise por Centro de Responsabilidade, Alavancagem Operacional, *Benchmarking* (interno e externo), entre outros, totalizando 16. Em 2012 observa-se práticas voltadas para Análise de Projetos de Investimentos, Análise de Rentabilidade de Produtos, clientes e mercados, Avaliação de Desempenho, Sistema de Mensuração de Desempenho, Sistema de Incentivos Gerenciais, entre outros, totalizando sete instrumentos.

No ano de 2014 nota-se a utilização de práticas como Análise de Preço de Vendas, Análise Financeira de Estoque, Decisões de Custos e Processos, Fluxo de Caixa, entre outros, totalizando 8 itens. Em 2015 há utilização apenas de Informação Contábil Gerencial. Em 2016 observa-se apenas Gestão Operacional, enquanto em 2018, constatou-se a predominância de práticas gerenciais voltadas ao estilo de tomada de decisão, tais como: “Aproveita oportunidades e antecipa acontecimentos, Busca qualidade e eficiência, Estabelece objetivos e metas, Planejamento e Monitoramento”. Em 2019 as práticas gerenciais citadas nos estudos são Planejamento de metas e resultados e indicadores financeiros e não financeiros.

Após identificar as práticas citadas uma única vez, observou-se as práticas que se repetiram nos estudos, indicando serem utilizadas por mais de uma empresa. Apresenta-se aquelas citadas em dois estudos, na tabela 8.

Tabela 8

**Práticas/indicadores gerenciais citadas em dois anos diferentes**

| Práticas e Instrumentos             | 2011 | 2012 | 2014 | 2015 | 2016 | 2018 | 2019 | Total |
|-------------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|-------|
| <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)     | X    |      |      | X    |      |      |      | 2     |
| Controle Orçamentário               |      | X    |      | X    |      |      |      | 2     |
| Custeio ABC                         | X    |      |      |      |      | X    |      | 2     |
| Custeio padrão                      | X    | X    |      |      |      |      |      | 2     |
| EBITDA                              |      | X    |      |      |      |      | X    | 2     |
| Margem de Contribuição              | X    |      | X    |      |      |      |      | 2     |
| Margem de Lucro                     |      |      | X    |      |      |      | X    | 2     |
| Orçamento de Capital                | X    | X    |      |      |      |      |      | 2     |
| Preço de Transferência              | X    | X    |      |      |      |      |      | 2     |
| <i>Rolling Forecast</i>             |      | X    |      | X    |      |      |      | 2     |
| Sistema de Controle gerencial (SCG) |      |      | X    |      | X    |      |      | 2     |

A Tabela 8 apresenta a utilização dos instrumentos por duas vezes no decorrer do período de 2011 a 2019, como *Balanced Scorecard* (BSC) apresentado em estudos de 2011 e 2015; Controle Orçamentário utilizado em 2012 e 2015; Custeio ABC abordado em 2011 e 2018; Custeio Padrão, Orçamento de Capital e Preço de Transferência foram utilizados em 2011 e 2012; EBITDA constante em 2012 e 2019; A Margem de Contribuição apareceu em 2011 e 2014; Margem de Lucro em 2014 e 2019; *Rolling Forecast* em 2012 e 2015; e Sistema de Controle Gerencial em 2014 e 2016.

Tabela 9

**Prática gerencial citada em três anos diferentes**

| Práticas e Instrumentos     | 2011 | 2012 | 2014 | 2015 | 2016 | 2018 | 2019 | Total |
|-----------------------------|------|------|------|------|------|------|------|-------|
| <b>Desempenho Econômico</b> |      |      | X    |      | X    | X    |      | 3     |

Pode-se observar que a única prática gerencial citada em três anos diferentes dentre os que compõem a amostra analisada é o Desempenho Econômico, abordado nas pesquisas publicadas nos anos de 2014, 2016 e 2018, evidenciando ter sido utilizado mais recentemente, já que foi citada em dois anos dos últimos quatro anos.

Não houveram práticas que se repetiram em quatro estudos diferentes. As próximas práticas e instrumentos que apareceram em mais estudos diversos é de cinco estudos.

Tabela 10

**Práticas gerenciais citadas em cinco anos diferentes**

| <b>Práticas e Instrumentos</b>  | <b>2011</b> | <b>2012</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b> | <b>2016</b> | <b>2018</b> | <b>2019</b> | <b>Total</b> |
|---------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| <b>Orçamento</b>                | X           | X           |             | X           |             | X           | X           | 5            |
| <b>Planejamento Estratégico</b> | X           | X           |             | X           |             | X           | X           | 5            |

É notório conforme demonstrado na Tabela 10 que apenas duas práticas gerenciais se destacaram com maior frequência de utilização nos estudos analisados do período de 2011 a 2019, sendo elas “o Orçamento” e o “Planejamento Estratégico”. Enfatiza-se que esses instrumentos apresentaram utilização tanto no início do período (2011 e 2012) como em estudos mais recentes publicados em 2018 e 2019, podendo-se afirmar que sua utilização possui característica mais constante na amostra.

Entre as práticas que apareceram em mais de três estudos, observa-se que referem-se a instrumentos e informações consideradas tradicionais (Orçamento, Planejamento Estratégico e Desempenho Econômico), podendo ser utilizadas por todas as empresas, independente de porte ou nível do sistema de controle gerencial. Práticas mais sofisticadas, que exigem mais estrutura de controle e maior detalhamento informacional para sua implantação e utilização tais como *Balanced Scorecard* (BSC), Custeio Padrão, Orçamento de Capital, Preço de Transferência e *Rolling Forecast* apareceram em apenas dois estudos, evidenciando menor utilização pelas empresas.

### **Considerações Finais**

Esse estudo foi desenvolvido para identificar, por meio da utilização de técnicas bibliométricas, quais as práticas gerenciais utilizadas pelas empresas brasileiras segundo os estudos publicados em periódicos nacionais nos últimos 10 anos (de 2010 a 2019), veiculadas na Revista Contabilidade Vista e Revista, Revista de Administração Contemporânea (RAC), Revista de Administração de Empresas (RAE), Revista de Contabilidade e Organizações (RCO) e Revista Contabilidade & Finanças (RC&F) e na Brazilian Business Review (BBR).

A análise conjunta dos seis periódicos indica no tocante ao perfil de autorias que os autores mais produtivos participaram de 51% da produção científica analisada, desconsiderando a ordem de autoria, são eles “Diógenes de Souza Bido”, “José Carlos Tiomatsu Oyadomari” e “Rosimeire Pimentel Gonzaga”. Foi constatado que as Instituições de Ensino Superior mais predominantes neste estudo a Mackenzie e a Universidade de São Paulo, vinculadas a 10 e 8 pesquisas, respectivamente. Em linhas gerais, os métodos de pesquisa que tem um acentuado

uso é o Levantamento por meio de questionário utilizada por 44% da amostra, embora o método do Estudo de Caso também merece destaque pois foi utilizado em 31% das publicações.

Constatou-se na verificação das práticas gerenciais apresentadas nas publicações que compõem a amostra, um total de 56 práticas e instrumentos gerenciais, sendo 40 citadas apenas uma vez ao longo do período. Em estudos mais recentes publicados em 2018 e 2019 pode-se citar o Planejamento de metas e resultados, Indicadores financeiros e não financeiros, Planejamento e Monitoramento.

Direcionado aos instrumentos citados na pesquisa, o Orçamento prevaleceu representativamente a 10% no estudo, acompanhado do Planejamento Estratégico citado em 7% dos artigos pesquisados. Evidencia-se também que o Orçamento e Planejamento estratégico se destacaram com maior frequência de utilização nos estudos analisados do período de 2011 a 2019. A utilização dos mesmos, se deu tanto no início do período analisado (2011 e 2012) como em estudos mais recentes publicados em 2018 e 2019, podendo-se afirmar que sua utilização possui característica mais constante na amostra.

Como em todo trabalho científico, existem limitações importantes que podem ser alvo de novas pesquisas e aprimoramentos. Uma limitação a ser considerada é o fato de que foram analisados apenas 6 (seis) periódicos, escolhidos aleatoriamente. Diante disso, sugere-se para estudos futuros, a possibilidade de avaliar todos os periódicos nacionais da área. Outra sugestão seria investigar as práticas gerenciais e periódicos internacionais e comparar o resultado com as práticas utilizadas no Brasil, no sentido de identificar semelhanças e diferenças.

## Referências

- Aguiar, A.B., Teixeira, A.J.C., Nossa, V. & Gonzaga, R.P. (2012). Associação entre sistema de incentivos gerenciais e práticas de contabilidade gerencial. *ERA*, 52(1), 40-54.
- Bertolami, M., Artes, R., Gonçalves, P.J., Hashimoto, M., & Lazzarini, S.G. (2017). Sobrevivência de Empresas Nascentes: Influência do Capital Humano, Social, Práticas Gerenciais e Gênero. *RAC*, 22(3), 311-355.
- Beuren, I.M., Magro, C.B.D., & Dias, D.R. (2014) Uso de Sistemas de Controle Gerencial no Processo Decisório em Hospitais: uma Comparação entre os Gestores Administrativos e os Gestores do Corpo Clínico. *Revista contabilidades e Organizações*, 20(2014), 65-83.
- Bilac, D. B. N., Miranda J. F. B., Dutra, A. S., Cunha, C. A., & Aquino, K. S (2016). Aplicabilidade da contabilidade gerencial: um estudo de caso em empresas de materiais para construção. *Revistas Humanidades e inovação da UNITINS TO.*, 3, 296-276.

- Callado, A.A.C. & Pinho, M.A.B. (2015). Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Brazilian Business Review*, 25(2).
- Carraro, W.B.W.H., Prates, A., Araújo, G.A., & Silva, F.M. (2018). *Destaques da Contabilidade Gerencial*. UFrgs: Rio Grande do Sul.
- Ciribelli, M. C. (2003). *Como elaborar uma dissertação de Mestrado através da pesquisa científica*. Rio de Janeiro: 7 Letras.
- Costas, R. (2017). Discussões gerais sobre as características mais relevantes de infraestruturas de pesquisa para a cientometria. In: Mugnaini, R., Fujino, Asa., & Kobashi, N.Y. (org.) *Bibliometria e Cientometria no Brasil: infraestrutura para avaliação da pesquisa científica na Era do Big Data* (cap. 1 ,19-42).
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2006). Introdução: a disciplina e a prática da pesquisa qualitativa. In: Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (Orgs.). *O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens* (2a ed., pp. 15-41). Porto Alegre: Artmed.
- Ferrari, A. B., Diehl, C.A., & Souza, M.A. (2011). Informações Contábeis-gerenciais Utilizadas por Cooperativas da Serra Gaúcha e da Região Metropolitana de Porto Alegre como Apoio ao Controle Estratégico. *Revista contabilidades e Organizações*, 5(11), 87-106.
- Frezatti, F., Bido, D.S., Cruz, A.P.C. & Machado, M.J.C (2015). A estrutura de artefatos de controle gerencial no processo de inovação: existe associação com o perfil estratégico?. *Brazilian Business Review*, 12(1), 129-156.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, Fabio., Junqueira, E., Bido, D.S., Nascimento, A.R., & Relvas, T.R.S. (2012). Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileira. *Brazilian business review*, 9(1), 134-155.
- Garrison, R. H. (2013). *Contabilidade gerencial*. Porto Alegre: AMGH.
- Guerreiro, R. (2011). *Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade*. São Paulo, Atlas.
- Hansen, J. E. (2002) *Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo. SP, Brasil.
- Imlau, J.M., & Gasparetto, V. (2017). Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuária do Estado do Rio Grande do Sul. *Custos e @gronegocio online*, 3(2), 237-264.
- Irie, L., & Prado, E. V. (2018). Contabilidade gerencial como instrumento de tomada de decisão: um estudo de caso em uma microempresa em Mogi Guaçu – SP. *Universitas*, 12(23), 91-117.

- Junqueira, E., Dutra, E.V., Zanquetto, H. Filho & Gonzaga, R.P. (2016). Efeito das Escolhas Estratégicas e dos Sistemas de Controle Gerencial no Desempenho Organizacional. *Revista contabilidades e finanças*, 27(72), 334-348.
- Lakatos, E. M., & Marconi, M. A. (2003). *Fundamentos da metodologia científica* (5a Ed). São Paulo: Atlas.
- Longo, B. G., Silva, C. S., Eugênio, D. S., Mori, J. S., Passos, I. C., & Gaio, L. E. (2018). Contabilidade gerencial: Análise das grandes empresas do ramo alimentício listadas na BM&BOVESPA. *Nucleus*, 15(1), 381-390.
- Lunkesa, R. J., Costab, C. H., Bortoluzzic, D. A., & Rosad, F. S. (2018). Estudo sobre a Adoção de Práticas de Contabilidade Gerencial em Empresas Hoteleiras de Florianópolis, SC, Brasil. *Revista Turismo em Análise*, 29(2), 216-235.
- Magalhães, F. A. C. (2006). *Construção do saber no programa de doutorado em contabilidade no Brasil: plataformas teóricas e motivações* (Dissertação Mestrado). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, SP, Brasil.
- Marassi, R. B., Reif, E., & Reis, L. G. (2015). A Institucionalização de Práticas de Contabilidade Gerencial com auxílio de uma Consultoria Gerencial em uma Rede de Farmácias. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 9(3), 65-81.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos* (9a ed). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a ed). São Paulo: Atlas.
- Medeiros, J. M. G., & Vitoriano, M. A. V. (2015). A evolução da bibliometria e sua interdisciplinaridade na produção científica brasileira. *Revista digital de biblioteconomia e ciência da informação*, 13(3).
- Moretti, S. L. A., & Campanario, M. A. (2009). A Produção Intelectual Brasileira em Responsabilidade Social Empresarial - RSE sob a Ótica da Bibliometria. *Revista de Administração Contemporânea*, 13.
- Muller, A. N., & Teló, A. R. (2003). Modelos de avaliação de empresas. *Revista FAE*, 6(2), 97-112.
- Nisiyama, E.K., Oyadomari, J.C.T., Yen-Tsang, C., & Aguiar, A.B. (2016). Uso dos Sistemas de Controle Gerencial e Técnicas de Gestão Operacional. *Brazilian Business Review*, 13(2), 57-83.
- Oro, I.M., & Lavarda, C.E.F. (2019). Interface dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar. *Revista contabilidades e finanças*, 30(79), 14-27.
- Oyadomari, J.C.T., Duque, B., Nisiyama, E.K., Dutra-de-Lima, R.G., & Mendonça, O.R. Neto. (2018). Uso de relatórios gerenciais e desempenho de gerentes comerciais em companhia seguradora. *Revista contabilidades e finanças*, 29(78), 343-354.

- Oyadomari, J.C.T., Pedrique, A.L., Bido, D.S., & Rezende, A.J. (2014). Uso do Controle Gerencial e Decisões em Organizações de Saúde Brasileiras: um Estudo Exploratório. *Brazilian Business Review*, 11(2), 1-34.
- Pacheco, L. D. P Neto., Oliveira, A. S., Santos, L. M.S., Pedroza, J. K. B. R., & Souza. M. G. S. (2019). Instrumentos gerenciais e o processo de tomada de decisão: um estudo em empresas do setor de autopeças em Bayeux/PB. *Management Control Review*, 4(1), 32-49.
- Padoveze, C. L. (2004). *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil* (4a ed). São Paulo: Atlas.
- Peleias, I. R. (2002). *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva.
- Rocha, J. F. A., Nobre, C. J. F., & Araújo, R. J. R. (2018). A contabilidade gerencial no processo de tomada de decisão e o conhecimento das empresas sobre sua importância. *Revista Fatec Zona Sul*, 5(2), 65-76
- Santos, A., Abbas, K. Goncalves, M.N., Lima, V.H.F. (2012, novembro) *Práticas gerenciais da contabilidade de custos na literatura nacional: quais as ferramentas mais utilizadas?*. Congresso Brasileiro de custos, Bento Goncalves, RS, 14.
- Santos, V., Dorow, D.R., & Beuren, I.M. (2016). Praticas gerenciais de micro e pequenas empresas. *Revista ambiente contábil*, 8(1).
- Santos, K. C., Porteira, M. H. S., & Cavazzana, A. (2019). A contribuição da contabilidade gerencial para obstar os riscos inerentes às empresas do ramo de autopeças automobilísticas. *Revista Empreenda UNITOLEDO*, 3(1), 20-36.
- Scheren, G., Kempfer, A., Simon, J. F., & Dittadi, J. R (2019). Práticas Gerenciais em Micro e Pequenas Empresas do Oeste Catarinense. *Revista Conhecimento Contábil*, 08(01), 01-24.
- Severino, A. J. (2016). *Metodologia do trabalho científico* (24a ed, atual). São Paulo: Cortez.
- Souza, M.A., Lisboa, L.P., & Rocha, W. (2003). Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista contabilidades e finanças*, 32(40), 40-57.
- Souza, M.A., Schnorr,C., & Ferreira,F.B. (2011). Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do rio grande do sul. *Revista contabilidades e Organizações*, 5(12), 109-134.
- Tarifa, M.R., & Almeida, L.B. (2018). Cultura organizacional e práticas de contabilidade gerencial no agronegócio cooperativo. *Revista Universo Contábil*, 14(1).
- Teixeira, A.J.C., Gonzaga, R.P., Santos, A.V.S.M., & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *Brazilian Business Review*, 8(3), 108-127.
- Ten Have, S. (2003). *Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.

- Vailatti, J. L., Rosa, F. S., & Vicent, E. F. R. (2017). A Teoria Institucional aplicada à Contabilidade Gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16(47), 97-111.
- Vaz, P.V.C., & Espejo, M.M.S.B. (2015). Do texto ao contexto: o uso da contabilidade gerencial pelas pequenas empresas sob a perspectiva teórica de Bakhtin. *Revista contabilidades e Organizações*, 23(2015), 31-41.
- Vergara, S.C. (2000). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (3a ed). Rio de Janeiro: Atlas.
- Wanderley, C.A., & Cullen, J. (2012). Um Caso de Mudança na Contabilidade Gerencial: a Dinâmica Política e Social. *Revista contabilidades e finanças*, 23(60), 161-172.