

CONTROLE GERENCIAL: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA ACERCA DAS CARACTERÍSTICAS ENCONTRADAS NAS PRODUÇÕES CIENTÍFICAS

MANAGEMENT CONTROL: A SYSTEMATIC REVIEW OF CHARACTERISTICS FOUND IN SCIENTIFIC PRODUCTIONS

Andréia Rohden¹
Cristian Samuel Wandscheer²

RESUMO

O presente artigo objetivou identificar quais as características das publicações realizadas entre os anos de 2012 a 2018, acerca do tema controle gerencial, através de uma pesquisa bibliométrica, nas bases de dados *Scielo* e *Spell*. Por intermédio da análise de 75 artigos que retratavam acerca do controle gerencial, realizou-se a presente pesquisa bibliográfica com natureza teórica, abordagem qualitativa, com objetivo descritivo e exploratório. Dentre a amostra analisada, a maioria dos achados possui abordagem quantitativa. Em relação aos autores que mais publicaram, podemos destacar José Carlos Tiomatsu Oyadomari, com 8 publicações. No ano de 2014 foram verificados 15 artigos, sendo o ano com o maior número de publicações. Sistema de controle gerencial foi o construto mais utilizado, sendo as Empresas o maior objeto de estudo empregado nos artigos da amostra. E assim, verificou-se a importância dada ao controle gerencial dentro de uma organização, para a melhoria da gestão de empresas, principalmente em relação aos objetivos que estas pretendem alcançar.

Palavras-chave: Controle gerencial. Contabilidade gerencial. Empresas. Usuários.

ABSTRACT

The present article aimed to identify the characteristics of the publications from 2012 to 2018, about the subject management control, through a bibliometric research in Scielo and Spell databases. Through the analysis of seventy-five (75) articles that showed management control, the present bibliographic research was carried out with a theoretical nature, a qualitative approach, with a descriptive and exploratory objective. Among the sample analyzed, most of the findings have a quantitative approach. About the authors who published most, we can highlight José Carlos Tiomatsu Oyadomari, with 8 publications. In 2014, fifteen (15) articles were verified, being the year with the largest number of publications. Management control system was the most used construct, being Companies the largest object of study used in the articles of the sample. And so, the importance given to management control within an organization was verified, to improve the companies' management, mainly related to the goals that these intend to achieve.

Keywords: Management control. Management accounting. Companies. Users.

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis na UCEFF Itapiranga. E-mail: rohdenandrea@hotmail.com

² Especialização em Controladoria, Finanças e Gestão Tributária pela Faculdade de Itapiranga (FAI). Professor na UCEFF Itapiranga. E-mail: cristian@uceff.edu.br

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial e o controle gerencial possuem grande influência na tomada de decisões, e são uma importante ferramenta para todos seus usuários. São utilizados principalmente pelos usuários internos das empresas, pois auxiliam no alcance de metas e objetivos. A contabilidade gerencial cria valor às empresas que utilizam dos relatórios por ela gerados e auxiliam no alcance das metas, pois é uma ferramenta que possibilita avaliar todas as esferas de uma empresa. Essa ferramenta retrata importantes aspectos a serem observados para garantir o lucro na organização, como o ponto de equilíbrio, grau de alavancagem operacional, e outros recursos. Com isso, há a garantia do controle operacional da empresa, possibilitando o controle administrativo, desempenho financeiro, verificação de custos, situação do mercado, e preferências dos clientes. (ATKINSON et al., 2000).

Os gestores e demais funcionários da organização são que mais utilizam das informações gerenciais. As informações são necessárias para a verificação do planejamento da empresa, assim realizando uma possível avaliação e manter o controle do negócio. Torna-se assim possível verificar o desempenho da empresa no presente, verificando melhorias e mudanças para o futuro. O tomador de decisões deverá ter acesso a qualquer e toda informação que necessitar, no momento certo, para tanto, os relatórios disponibilizados deverão ser relevantes, flexíveis e garantir a rapidez da informação. (CHING, 2006).

O controle gerencial tem por objetivo alcançar metas, padrões e objetivos da empresa. Para tanto, deve-se determinar os passos a serem seguidos e após acompanhar e coordenar tudo o que passa a ocorrer. As ações devem ser comunicadas a todos os integrantes da organização, realizando as devidas avaliações e decisões das ações que estão sendo desenvolvidas. A influência acima de outras pessoas que fazem parte da empresa também é um ponto relevante para melhorias constantes na organização, visando assim o desenvolvimento de novas táticas. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

O país passa por um período econômico e financeiro bastante delicado, em consequência disso as empresas estão encontrando sérios problemas de gestão e controle, nesse contexto a contabilidade gerencial e o seu efetivo controle, desempenham um importante papel, pois têm a capacidade de munir os gestores com informações, por meio dos relatórios contábeis e gerenciais a fim de antever um cenário indesejado e propiciar, através do acesso à informação, a melhor tomada de decisão. (BAZZI, 2015).

Considerando esse contexto, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as características das publicações realizadas entre os anos de 2012 a 2018 acerca do tema

controle gerencial nas bases de dados *SciELO* e *Spell*? O presente artigo tem por objetivo geral identificar quais as características das publicações realizadas entre os anos de 2012 a 2018 acerca do tema controle gerencial, através de uma pesquisa bibliométrica, nas bases de dados *SciELO* e *Spell*.

O estudo justifica-se pela contribuição oferecida, principalmente aos usuários internos das empresas e qualquer pessoa que utilize as informações gerenciais, demonstrando a importância do controle gerencial e estimulando os leitores à realização de novos estudos na área. Sendo esse o tema escolhido por ser um assunto de grande importância à sociedade em geral, pois o controle gerencial é utilizado pelos mais variados grupos de pessoas, sendo um aliado importante na tomada de decisões. Além de ser realizado para apresentar estudos decorrentes da indicação de futuros estudos dos autores Ritta e Lavarda (2017), que apontaram como sugestão ampliar os estudos para outras bases de dados e periódicos.

O presente artigo encontra-se estruturado em cinco seções: na seção 1 são apresentadas as questões introdutórias; na seção 2 há o referencial teórico referente ao controle gerencial, evidenciando características importantes do tema; na seção 3, estão descritos os procedimentos metodológicos utilizados para a coleta e análise de dados; na seção 4 encontra-se a apresentação e análise dos resultados apresentados a partir da amostra utilizada na realização do estudo; e para finalizar, a seção 5 retrata as considerações finais do presente estudo, apontando também recomendações para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico serão apresentados assuntos relacionados ao controle gerencial. Iniciando com a realização da descrição sobre aspectos e histórico da contabilidade gerencial. Após destaca-se quais os usuários da contabilidade gerencial. E finalizando, são expostas diversas características relacionadas ao sistema de controle gerencial.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

As informações úteis e essenciais para a administração da empresa são retratadas pela contabilidade gerencial. (ANTHONY, 1972). Johnson e Kaplan (1993) apontam que no século XIX, as empresas industriais sentiam a necessidade de adotar novas práticas para observar oportunidades de ganho em atividades econômicas específicas, analisando assim aspectos importantes da contabilidade gerencial. A fábrica Boston Manufacturing Company,

dos EUA, foi uma das primeiras fábricas a registrar seus custos, no qual adotou processos de tecelagem e fiação numa única fábrica.

A contabilidade gerencial caracteriza-se pelo enfoque às técnicas e procedimentos contábeis utilizados já em outros aspectos, como a contabilidade financeira, contabilidade de custo e análise de balanços, porém sendo, o relatório gerencial, apresentado de forma mais detalhada, para garantir o seu uso em processos decisórios. (IUDÍCIBUS, 1998). Ela surgiu para complementar a contabilidade financeira durante o período da Revolução Industrial. Verificou-se a necessidade de aumentar os negócios, analisando a precificação de todo o processo produtivo, e todos os recursos necessários para a produção. (PAMPLONA 1998).

A contabilidade gerencial é responsável por gerar informações, e a partir disso, criar valor. É ela que aponta as atividades necessárias para o êxito da empresa. (ATKINSON et al., 2000). Atkinson et al. (2000) destacam que dentre os principais objetivos da contabilidade gerencial está o controle operacional, pois aponta informações acerca das tarefas realizadas, demonstrando se há eficiência e qualidade no processo. Apresenta também o custeio do produto e do cliente, destacando os custos de todo o processo, tanto da produção, como da venda e entrega dos produtos e serviços. Possibilita o controle administrativo da empresa, avaliando o desempenho das operações e dos responsáveis pelos setores. Além de evidenciar também o controle estratégico, avaliando as condições do mercado, o desempenho financeiro da organização, as inovações da tecnologia e quais as preferências dos clientes.

Conforme Ax e Bjornenak (2005), a contabilidade gerencial é uma área que busca constantemente ser ajustada com outras ideias. Necessita-se estar em constantes buscas para que os devidos relatórios estejam de acordo com o mercado que está inserido. Também trará tanto informações financeiras como não financeiras para seus usuários, auxiliando-os na escolha dos recursos necessários para uma boa administração. Para tal propósito, modelos de gestão e sistemas passam a ser importantes artefatos. (SOUTES, 2006).

A informação contábil gerencial pode não garantir o sucesso de tudo o que ocorre na empresa, mas auxilia na geração de sistemas de contabilidade que criam valor através de suas informações, ajudando na tomada de decisão para atingir as metas no futuro. (ATKINSON et al., 2008). As informações da contabilidade gerencial compreendem dados históricos e estimados, que são utilizados pelos administradores no gerenciamento das operações diárias, no planejamento das operações futuras e na elaboração de estratégias integradas de negócios. (WARREN et al., 2008).

A contabilidade gerencial auxilia aos usuários internos da organização na tomada de decisão, abrangendo usuários de qualquer nível hierárquico e qualquer área da empresa. Ela

tem um caráter mais detalhado se comparada à contabilidade financeira, pois ela é criada a partir dos relatórios financeiros com os devidos complementos para tornar-se útil aos gestores. Os relatórios gerenciais não possuem um modelo específico, mas são adaptados conforme a área a ser analisada e acima do perfil do usuário que dele necessite. (PADOVEZE, 2012).

Hall et al. (2012) afirmam que a qualidade das ferramentas da contabilidade gerencial será de suma importância e terá grande influência acima dos aspectos econômicos e financeiros da organização, oportunizando aos usuários, acesso a importantes informações para a tomada de decisão.

A contabilidade gerencial é aquela que fornece informações importantes aos gerentes para a tomada de decisão. (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013). Ela tem a função de auxiliar em decisões acerca dos recursos que deverão ser investidos na empresa, verificar o mercado da região de localização da mesma, quais as projeções de vendas, os investimentos a serem realizados, os custos que o negócio trará, e qual a margem de lucro que poderá ser obtida. (SANTOS, 2014).

2.2 USUÁRIOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

As informações geradas pela contabilidade gerencial são direcionadas principalmente para os usuários internos da organização, sendo eles gestores e demais funcionários. (CHING, 2006). Os usuários da contabilidade gerencial dão maior importância à flexibilidade, rapidez da informação e à relevância dos relatórios, e não à precisão dos mesmos. Os dados que o tomador de decisão necessitar, na hora de fechar algum negócio ou optar por algo, deve estar a seu alcance no momento que precisar. (CHING, 2006).

Portanto, vários são os usuários das informações contábeis para a tomada de decisão. As pessoas físicas utilizam-se da contabilidade gerencial para o controle da conta bancária, realizar investimentos e gerenciar seus negócios. Os administradores usam das informações para verificar a situação de sua empresa, o que mais lhe traz retorno dentro do negócio, verificar os níveis de estoque, o valor que deverá ser repassado aos acionistas, dentre vários outros fatores. Os acionistas carecem de tal informação para a verificação do melhor investimento, e se aquele proporcionará o retorno esperado. (CHING; MARQUES; PRADO, 2007).

As instituições financeiras necessitam das informações para verificar se poderão estar concedendo empréstimos às empresas que assim o solicitarem, através da análise das informações contábeis do determinado cliente. Do mesmo modo, os demais credores

(fornecedores e prestadores de serviço) utilizam da informação para realizar suas vendas e prestar os serviços, aumentando assim a garantia do recebimento de valores decorrentes dos produtos vendidos e serviços prestados. (CHING; MARQUES; PRADO, 2007). Portanto, as informações gerenciais são fundamentais para os administradores das organizações, pois oferecem instrumentos importantes ao auxílio da utilização e do controle de insumos e recursos econômicos. (CREPALDI, 2008).

Também são usuários da contabilidade gerencial os funcionários, pois utilizam dessa ferramenta para tomar decisões acima da oferta de emprego, se a referida empresa proporciona alguma participação nos resultados ou bônus aos empregados, verificando a real situação financeira da organização. Os concorrentes, quando possuem acesso às informações contábeis, também passam a utilizar das informações para assim analisar em quais aspectos poderão estar ocorrendo melhorias, para alavancar as suas vendas, melhorar a sua margem de lucro, ganhar o mercado, e outros pontos analisados para melhoria contínua do negócio. As autoridades fiscais necessitam das informações contábeis para o cálculo apropriado dos impostos a serem pagos pelas empresas. (CHING; MARQUES; PRADO, 2007).

A contabilidade gerencial é a parte da informação contábil que possui fundamental importância ao gestor. A gestão necessita de tal ferramenta para o bom funcionamento interno da empresa, o qual cada uma seleciona os critérios que melhor se enquadre em seu tipo de organização. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Quanto mais importante é a decisão a ser tomada, maior será a necessidade do acesso às informações pelo tomador de decisões. Para Ribeiro (2012), a função da contabilidade é fornecer informações aos usuários que direta ou indiretamente, fazem uso das mesmas. Informações cujas quais, servem para evidenciar como está o desenvolvimento da empresa, como estão as garantias oferecidas pela empresa para sanar suas obrigações com os fornecedores, clientes, bancos e governo, além de auxiliar na tomada de decisões administrativas, econômicas e financeiras.

Bazzi (2015) retrata que a contabilidade gerencial é uma aliada importante em orientações operacionais e administrativas, implantação e melhoria do controle interno, melhorias significativas no processo produtivo, auxílio no relacionamento de clientes internos e externos, verificação de novos serviços e matérias necessárias para o desenvolvimento das atividades, corresponder às necessidades de fornecedores e clientes, e determinar os caminhos aos usuários para atingir as metas e objetivos da organização.

A contabilidade gerencial oferece aos seus usuários, relatórios com os respectivos resultados alcançados por atividades, e também o resultado global da empresa. É através

destes relatórios que ocorre a verificação da atual situação da organização, e se os objetivos propostos foram alcançados. (GOUVÊA, 2017).

2.3 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

O controle gerencial é que faz a ligação entre o planejamento estratégico e o controle operacional. Enquanto que o planejamento estratégico possui como foco as ações de longo prazo, o controle operacional é voltado para as atividades de curto prazo, sendo o controle gerencial o intermédio destes. (ANTHONY, 1965). Flamholtz (1979) retrata que a motivação nos grupos e indivíduos da empresa é a peça chave para que todos trabalhem e se esforcem para alcançar os objetivos propostos. O sistema de controle gerencial torna-se importante pelo fato de estimular gestores a verificar novas oportunidades, desenvolvendo uma aprendizagem organizacional, juntamente com seus subordinados. (SIMONS, 1995).

O controle gerencial está voltado para a administração interna das empresas. Para isso ser possível, as funções administrativas devem ser tomadas por base, buscando assim um bom planejamento, organização e execução de tudo que ocorre dentro da empresa. Somente assim há o sucesso da organização, atingindo a máxima eficiência e economicidade na empresa. (ATTIE, 1998).

O controle gerencial e o planejamento necessitam de políticas, métodos, práticas e procedimentos, que serão utilizados pelo administrador da empresa para atingir as metas propostas. Para tanto, a coleta de dados e informações torna-se relevante na tomada de decisões, buscando realizar as tarefas com o total controle das ações. Os resultados alcançados deverão também ser comunicados a todos os colaboradores da organização, para tornar-se uma motivação quando verificada a avaliação e o desempenho de todos que fazem parte da empresa. (PEIXE, 2002).

O maior alvo do controle gerencial é alcançar as metas, objetivos e padrões que são estabelecidos por determinada organização. Para a obtenção de sucesso das estratégias, faz-se necessário que colaboradores também realizem suas tarefas para o alcance dos objetivos de curto e longo prazo, e para isso, gestores devem ter grande influência sobre os demais membros da empresa, para que assim seja possível a implementação de novas táticas. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Major e Vieira (2009) afirmam que a avaliação de desempenho é indispensável para o bom funcionamento do controle gerencial, pois é ele que demonstra o quanto esse controle é

necessário, e quais as mudanças que ele trouxe para a empresa. É essa avaliação que realizará a medição e a verificação do resultado das decisões que foram tomadas.

Dentre os atributos necessários ao controle gerencial, tem-se a confiabilidade, no qual as informações gerenciais devem estar representadas corretamente, sem erros. A abrangência, pois deverá conter informações de forma ampla, demonstrando a real situação econômico-financeira da empresa. E a tempestividade, que diz respeito à informação no momento certo, no qual a mesma está disponível no tempo necessário para a realização de tomada de decisão. (FREZATTI, 2009).

O controle organizacional pode ser utilizado de maneira interativa, com o propósito de diagnosticar problemas das empresas. Ocorre um estímulo para a aprendizagem organizacional, ao qual, os relatórios passam a desenrolar discussões dos resultados. Tal aspecto torna-se importante, pois aprimora a gestão e desenvolve o desempenho organizacional. (OYADOMARI, 2013). Os sistemas de controle gerencial são elaborados a partir dos objetivos de cada empresa, verificando-se também os possíveis riscos aos quais essa possa estar exposta e que possam afetá-la. (CUGUERÓ-ESCOFET; ROSANAS, 2013).

Beuren e Oro (2014) evidenciam que o controle gerencial na organização é de grande importância pois fornece informações essenciais para o bom andamento da gestão e organização. É necessário verificar a situação da produção, a qualidade do que está sendo produzido e verificar se os mesmos estão atribuindo algum retorno financeiro. A inovação também passa a ser um fator importante no desenvolvimento de estratégias para a alavancagem de vendas e aumento da lucratividade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

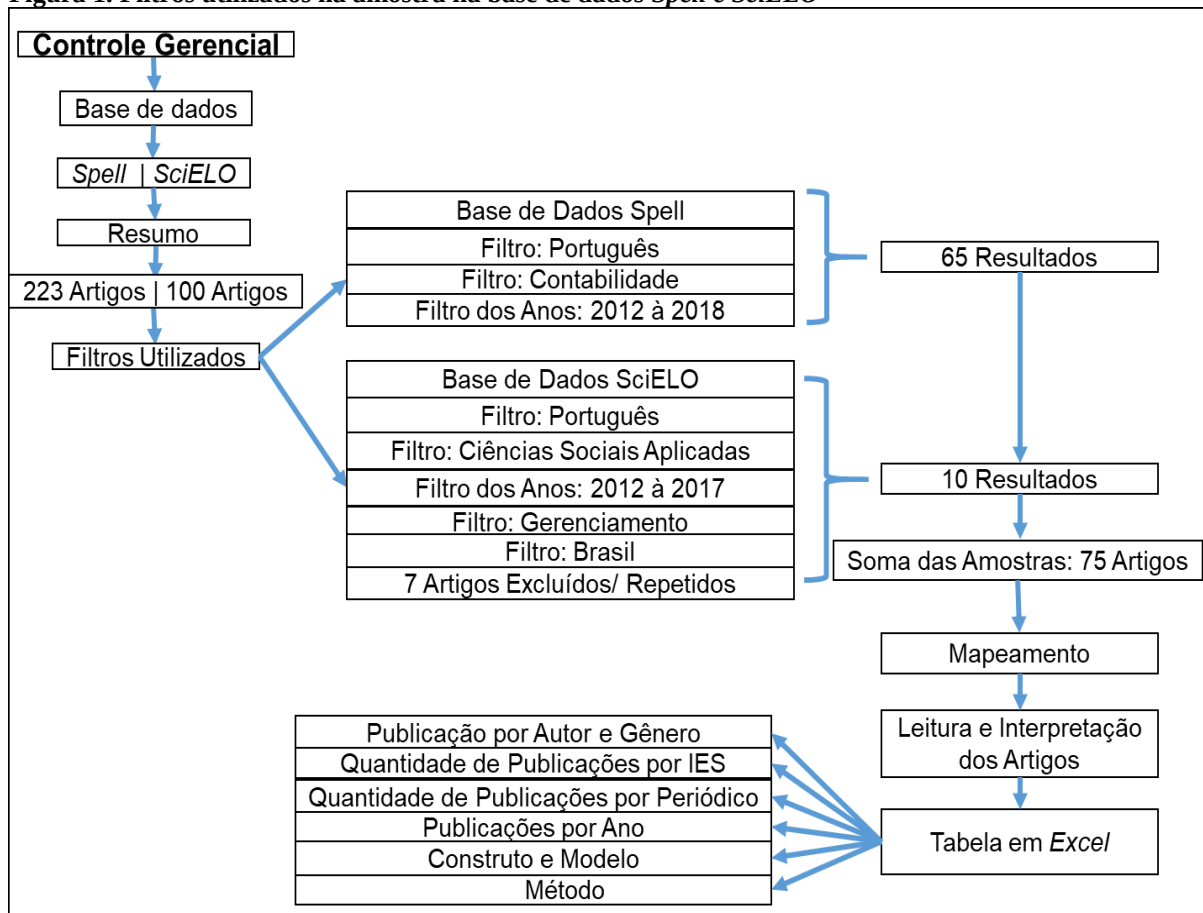
A pesquisa em questão possui natureza teórica, abordagem qualitativa, com objetivo descritivo e exploratório. É teórica pelo fato de estar focada em reconstruir conceitos, ideologias, ideias, fundamentando teorias já existentes, através da análise e explicação do tema pesquisado. (DEMO, 2000). Qualitativa porque a coleta de dados é realizada para desenvolver uma definição e análise do objetivo do estudo, verificando as suas particularidades. (MARCONI; LAKATOS, 2004). Descritiva pelo fato de apresentar determinado fenômeno ou questão em detalhes, abrangendo o maior número de informações possíveis, com exatidão, de determinada população. (SELLTIZ; WRIGHTSMAN; COOK, 1965). Exploratório pois objetiva o maior envolvimento com o problema da pesquisa,

tornando-a mais explícita e auxiliando na construção de hipóteses através da pesquisa bibliográfica. (GIL, 2002).

O procedimento utilizado para a elaboração do artigo é a de pesquisa bibliográfica. Tem por finalidade analisar documentos que possuam domínio científico, como livros, artigos, periódicos, dicionários e outros. A busca do assunto é realizada diretamente em estudos de fontes científicas, o que faz com que os pesquisadores mantenham contato direto com os documentos, artigos e obras que descrevem sobre o tema escolhido. (OLIVEIRA, 2007).

A Figura 1, a seguir, apresenta os filtros utilizados para a obtenção da amostra na base de dados *Spell* e *SciELO*.

Figura 1. Filtros utilizados na amostra na base de dados *Spell* e *SciELO*



Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

As pesquisas referentes ao objeto de estudo foram realizadas nas bases de dados *SciELO* e *Spell*, cuja pesquisa foi realizada no dia 02 de março de 2018. Foi iniciada com a inserção das palavras “Controle Gerencial” e aplicação do filtro “resumos”, obtendo como resultado 223 artigos na base de dados *Spell*, e 100 artigos na base de dados *SciELO*,

verificando-se uma população total de 323 artigos. Em seguida, na base *Spell*, foi aplicado o filtro “português”, no qual reduziu o total de artigos para 217. Com a inclusão do filtro “contabilidade”, esse número passou para 140 artigos. E para finalizar a pesquisa na base de dados *Spell*, aplicou-se o filtro “anos de 2012 a 2018”, verificando-se assim a amostra de 65 artigos.

Já na base *SciELO*, após os 100 artigos encontrados, aplicou-se o filtro “português”, reduzindo a quantidade para 91 artigos. Em seguida, incluiu-se o filtro “ciências sociais aplicadas”, ao qual resultou em 42 artigos. Com o filtro “anos de 2012 a 2017”, foram apresentados 23 artigos. Inserindo o filtro “gerenciamento”, o número de artigos reduziu para 19. Após, aplicou-se o filtro “Brasil”, restando assim 17 artigos. E para finalizar, notou-se que 7 artigos se repetiam, sendo estes também excluídos do total dos artigos, restando assim como amostra, 10 artigos. Somando-se as amostras restantes das duas bases de dados, obteve-se a amostra final de 75 artigos, que foram utilizados como base para o estudo realizado.

Essa amostra passou a ser utilizada para verificar quais os autores que mais escreveram sobre controle gerencial nesses últimos anos, as instituições de ensino que mais publicaram, a quantidade de publicações por periódico, quantos artigos foram publicados por ano, os construtos dos artigos, quais os objetos de pesquisa, qual a abordagem das mesmas e como foi procedida a coleta de dados.

Após o mapeamento dos artigos, realizou-se uma análise para verificar assuntos que auxiliassem no desenvolvimento do estudo. A análise de conteúdo foi a técnica utilizada para a verificação dos dados, pois é através dela que o pesquisador verifica as características e tudo o que está em torno do tema pesquisa. Deve-se verificar o que a leitura propõe, buscando analisar novas perspectivas aos estudos, não perdendo o foco do objetivo em questão. (GODOY, 1995).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O mapeamento de dados do presente artigo foi realizado através da elaboração de gráficos e tabelas, realizando-se também descrições com base nas informações obtidas do resultado da análise de 75 artigos. Para iniciar, foi analisado quais os autores que mais contribuíram nas pesquisas, conforme apresentado na Tabela 1 a seguir.

Tabela 1. Autores que mais contribuíram nas pesquisas

Autores	Quant. de Publicações	%
OYADOMARI, J. C. T.	8	3,43
AGUIAR, A. B.	6	2,58
BEUREN, I. M.	6	2,58
LAVARDA, C. E. F.	5	2,15
BIDO, D. S.	4	1,72
DULTRA-DE-LIMA, R. G.	4	1,72
Outros Autores (6)*	3	7,73
Outros Autores (12)**	2	10,30
Outros Autores (158)***	1	67,81
Total****	233	100,00

* 6 autores publicaram 3 artigos (Total 18 Artigos)

** 12 autores publicaram 2 artigos (24 Artigos)

*** 158 autores publicaram somente 1 artigo (158 Artigos)

**** (8+6+6+5+4+4+18+24+158)

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Verifica-se na Tabela 1, que José Carlos Tiomatsu Oyadomari é quem mais publicou nos últimos anos sobre o assunto controle gerencial. Ele obteve 8 publicações, correspondendo a 3,43% do total das publicações verificadas. Oyadomari possui título de doutor em ciências contábeis desde 2008. Atua como professor no nível superior desde 1995. Atualmente é professor de pós-graduação na Universidade Presbiterana Mackenzie e professor de graduação em administração do Insper. Possui publicações em periódicos nacionais e internacionais, e também nos principais congressos de contabilidade.

Logo após Oyadomari, encontra-se Andson Braga de Aguiar e Ilse Maria Beuren, com 6 publicações cada um, equivalendo 2,58%. Destes autores, que estão entre os que mais publicaram, Aguiar é professor de contabilidade e administração na Universidade de São Paulo (USP) e coordenador do grupo de pesquisa sobre incentivos em sistemas de controle gerencial. Beuren é coordenadora do programa de pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina e foi quem criou e editou a Revista da Universo Contábil nos anos de 2005 à 2012. É autora de vários livros, capítulos de livros, teve a publicação de vários artigos e socialização de trabalhos em anais de eventos científicos.

Dentre os principais autores, Oyadomari e Aguiar são os que mais publicaram em parceria. Os dois autores publicaram 5 artigos, no qual todos apresentavam o assunto controle gerencial, porém direcionados de formas distintas, com objetos de estudo variados. Os demais autores não possuem nenhuma relação, não obtiveram artigos publicados em parceria.

Na Tabela 2, a seguir, estão apresentadas a quantidade de artigos publicados por Instituição de Ensino Superior.

Tabela 2. Quantidade de publicações por Instituição de Ensino Superior

Instituições de Ensino Superior	Quant. de Publicações	%
Universidade de São Paulo - USP	19	12,75
Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB	10	6,71
Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM	10	6,71
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC	8	5,37
Universidade Federal do Paraná - UFPR	7	4,70
Universidade Federal de Uberlândia - UFU	4	2,68
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG	4	2,68
Outras IES (5)*	3	10,07
Outras IES (14)**	2	18,79
Outras IES (44)***	1	29,53
Total****	149	100,00

* 5 IES Publicaram 3 artigos (Total 15 Artigos)

** 14 IES Publicaram 2 artigos (28 Artigos)

*** 44 IES Publicaram somente 1 Artigo (44 Artigos)

**** (19+10+10+8+7+4+4+15+28+44)

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Como apresentado na Tabela 2, a Universidade de São Paulo - USP é que mais obteve publicações. Com a publicação de 19 artigos, obteve a proporção de 12,75% do total de artigos publicados. A USP oferece cursos na área, como o curso de graduação em ciências contábeis e o curso de economia empresarial e controladoria. Dos autores que mais publicaram, Aguiar é que possui ligação com a Universidade de São Paulo, pois o mesmo é professor na Instituição.

Na segunda colocação, com o maior número de artigos publicados, encontram-se a Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB e a Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM, cada uma com 10 artigos publicados, representando 6,71%. Beuren possui ligação com a FURB, pois atuou como docente e coordenadora no curso de pós-graduação de ciências contábeis, assim como Lavarda, que foi professor do mesmo curso na instituição. Referente a UPM, Oyadomari, o autor que mais publicou, obteve sua formação de bacharel em ciências contábeis na referida instituição. Atualmente, atua como professor de pós-graduação na universidade, onde está desde 2006.

Na sequência, encontra-se a Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, com 8 artigos publicados, equivalendo a 5,37%. É também uma das instituição que obteve um dos maiores números de publicações, onde pode-se destacar e observar que a autora Beuren é coordenadora do curso de ciências contábeis da universidade, e Lavarda é professor de graduação e pós-graduação da mesma, tendo estes ligação direta com a instituição.

A Universidade Federal do Paraná – UFPR obteve 7 artigos publicados, obtendo a quinta posição das instituições que mais obtiveram publicações, representando 4,70% do total. Logo após, com 2,68% do total de publicações, encontra-se a Universidade Federal de Uberlândia – UFU, com 4 publicações. A Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

também obteve a mesma quantidade de publicações, portanto, também representando 2,68%. Já as demais instituições envolvidas na amostra, tiveram 3 ou menos artigos publicados. Pode-se verificar que o tema controle gerencial teve ênfase em diversas instituições, o que confirma a importância que o tema possui nas mais variadas regiões.

No Gráfico 1, apresentado a seguir, estão relacionadas as publicações conforme a quantidade publicada por ano, a partir do ano de 2012 a 2018.

Gráfico 1. Quantidade de publicações por ano



Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Como exposto no Gráfico 1, o ano de 2014 é que obteve o maior número de publicações. Em 2014, foram publicados 15 artigos. Nos anos de 2013, 2015 e 2016, a quantidade de artigos publicados foi idêntica, ou seja, 14 artigos tendo como tema o controle gerencial, em cada ano. No ano de 2017 foram publicados 9 artigos. No ano de 2012, 8 artigos. E por fim, até o momento desta pesquisa, no ano de 2018 foi publicado apenas 1 artigo.

Pode-se verificar que o controle gerencial é um assunto importante a ser abordado na sociedade, pois há uma grande quantidade de publicações em todos os anos. As empresas estão em busca constante para o aperfeiçoamento do controle e gestão, buscando aprimorar constantemente o retorno nas organizações.

Outro estudo a ser destacado é relacionado aos principais periódicos que evidenciaram artigos referentes ao tema controle gerencial, sendo estes destacados na Tabela 3:

Tabela 3. Principais periódicos que tratam do Controle Gerencial

Nome dos periódicos	Qualis Capes	Quant. de Publicações	%
Revista Enfoque: Reflexão Contábil	B1	7	9,33
Revista Mineira de Contabilidade	B3	6	8,00
Revista de Administração Mackenzie	B1	6	8,00
Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão	B2	5	6,67
Revista Universo Contábil	A2	4	5,33
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	B1	4	5,33
Revista BBR Brazilian Business Review	A2	4	5,33
Revista ConTexto	B1	4	5,33
Outros Periódicos (5)*		3	20,00
Outros Periódicos (6)**		2	16,00
Outros Periódicos (8)***		1	10,67
Total****		75	100,00

* 5 Periódicos Publicaram 3 artigos (Total 15 Artigos)

** 6 Periódicos Publicaram 2 artigos (12 Artigos)

*** 8 Periódicos Publicaram somente 1 Artigo (8 Artigos)

**** (7+6+6+5+4+4+4+4+15+12+8)

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

A Tabela 3 evidencia que o periódico que mais obteve publicações foi a Revista Enfoque: Reflexão Contábil, ao qual retratou 7 artigos com o tema relacionado ao controle gerencial, representando 9,33% do total. É uma revista que busca promover assuntos relacionados a área contábil e afins, evidenciando produções científicas, para auxiliar em diversas pesquisas. Objetiva servir de apoio para estudantes de graduação e pós-graduação, professores, profissionais e todos aqueles que dela puderem utilizar. Ela é publicada quadrimestralmente pelo Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá.

A Revista Mineira de Contabilidade e Revista de Administração Mackenzie tiveram 6 artigos publicados em cada um dos periódicos, na proporção de 8% cada, do total de publicações verificadas. A Revista Mineira de Contabilidade é mantida pelo Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, já a Revista de Administração Mackenzie é de responsabilidade do Programa de Pós-Graduação em Administração do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Elas objetivam evidenciar conhecimentos técnicos e científicos sobre a área contábil e administrativa de empresas, onde que os estudos possam auxiliar em assuntos variados relacionados a administração de empresas, e que possam ser tomados como base para futuros estudos em cursos de graduação e pós-graduação.

Pode-se analisar, com a qualificação das revistas pela análise *Qualis Capes*, que todos os periódicos possuem destaque quanto a sua qualidade, pois estão bem classificados perante os procedimentos analisados para produções intelectuais, o que garante a veracidade e a importância dos periódicos utilizados na amostra. Os periódicos que possuem por

classificação a letra “A” e letra “B”, acompanhados de números próximos ao 1, são classificadas como revistas de grande relevância, com importantes publicações. Portanto, pode-se verificar que todos os artigos analisados foram publicados em revistas de destaque.

Dentre os periódicos restantes, a Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão teve 5 publicações, numa porcentagem de 6,67%, ocupando a quarta posição dos periódicos que mais publicaram. Esta revista objetiva disseminar e integrar os conhecimentos sobre contabilidade e gestão. Quatro foram as revistas que tiveram 4 publicações, representando cada uma 5,33%. Dentre os periódicos que obtiveram 4 publicações, está a Revista Universo Contábil, a Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Revista BBR Brazilian Business Review, e a Revista ConTexto. Todas são de grande renome na área contábil, auxiliando acadêmicos, pesquisadores, professores e todos aqueles que necessitarem buscar conhecimentos sobre a área de negócios, gestão e contabilidade.

Dos demais artigos, foram cinco os periódicos com 3 publicações, seis periódicos publicaram 2 artigos, e oito publicaram somente 1 artigo, representando assim, respectivamente, 20%, 16% e 10,67% do total de artigos publicados.

Outro aspecto importante verificado foi referente aos objetos de pesquisa utilizados nos artigos, listados na Tabela 4 a seguir.

Tabela 4. Classificação dos artigos por objeto de pesquisa

Objeto de Pesquisa	Quant. de Publicações	%
Empresas	51	68,00
Pessoas	11	14,67
Artigos/ Bibliográfico	5	6,67
Outros objetos de pesquisa (8)*	1	10,67
Total**	75	100,00

* 8 objetos de pesquisa foram utilizados somente em 1 artigo

** (51+11+3+2+8)

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Pode-se verificar, a partir da Tabela 4, que o objeto mais utilizado tendo como base os artigos da amostra desta pesquisa, foram as Empresas, representando 68% dos artigos publicados, ou seja, 51 artigos utilizaram as empresas como objeto de estudo. Isso se explica pelo fato de que o controle gerencial é uma ferramenta indispensável ao bom andamento e organização das instituições, sendo as empresas os maiores usuários desta ferramenta indispensável. O segundo objeto de pesquisa mais utilizado foram as pessoas, num total de 11 artigos que utilizaram destas, com proporção de 14,67% do total.

Outros objetos utilizados foram artigos e bibliográfico, no qual obtiveram publicações em 5 artigos. Nos oito artigos restantes, outros objetos de pesquisa distintos foram utilizados.

A Tabela 5 evidencia a quantidade de artigos quanto à sua abordagem metodológica.

Tabela 5. Classificação dos artigos por abordagem metodológica

Abordagem	Quant. de Publicações	%
Artigos Quantitativos	34	45,33
Artigos Qualitativos	31	41,33
Artigos Quali-Quantitativos	8	10,67
Artigos de Revisão Teórica	2	2,67
Total	75	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Pode-se examinar, na Tabela 5, que a maioria dos artigos tomaram como abordagem metodológica a abordagem quantitativa. A maioria dos estudos tomou por base a análise de documentos ou a realização de entrevistas nas empresas, o que influenciou no resultado da maioria dos artigos possuir abordagem quantitativa. Isso porque, na maioria dos casos, ocorreu a análise de médias, percentuais, e outros aspectos com características quantitativas. Transformar os dados em números, opiniões e informações é relevante pois retrata uma análise profunda dos dados verificados. Do total de 75 artigos, 34 utilizaram desse método, representando 45,33% do total.

Porém, o número de artigos qualitativos ficou bem próximo, com 31 artigos qualitativos analisados, num percentual de 41,33% do total. A pesquisa qualitativa é necessária, pois faz com que sejam realizadas várias pesquisas referente os conceitos e tudo o que envolve o assunto pesquisado, onde há a necessidade de análise e conclusões acima da pesquisa e resultados encontrados.

São as duas formas de abordagem mais utilizadas nesse estudo, pois é um tema que necessita tanto de conhecimento teórico, quanto análise numérica, no qual cada estudo verificado obteve seu objetivo específico.

Foram poucos os artigos com abordagem quanli-quantitativa. Foram apenas 8 artigos que utilizaram das duas abordagens. Já artigos de revisão teórica, foram somente 2, sendo esse o método menos utilizado.

A seguir, na Tabela 6, estão listados os principais construtos utilizados nos artigos analisados.

Tabela 6. Principais construtos utilizados nos artigos

Construtos	Quant. de Publicações	%
Sistema de controle gerencial	11	4,03
Contabilidade gerencial	9	3,30
Controle gerencial	8	2,93
Teoria contingencial	5	1,83
Práticas de controle gerencial	4	1,47
Bibliometria	3	1,10
Inovação	3	1,10
Subjetividade	3	1,10
Teoria Institucional	3	1,10
Outros Construtos (17)*	2	12,45
Outros Construtos (190)**	1	69,60
Total***	273	100,00

* 17 construtos constam em 2 artigos distintos (Total 34 Artigos)

** 190 construtos aparecem somente 1 vez (190 Artigos)

*** (11+9+8+5+4+3+3+3+3+34+190)

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Pode-se verificar com as informações da Tabela 6, que o construto mais utilizado nos artigos publicados nos últimos anos, referente ao tema controle gerencial, foi o construto “sistema de controle gerencial”, sendo este utilizado 11 vezes nos artigos, representando 4,03% do total. A importância do sistema de controle gerencial nas empresas é um fator que influenciou na utilização do construto. Ela é necessária para um bom desempenho e administração da instituição, auxiliando no desenvolvimento de tarefas, para que haja a execução das tarefas para cumprir aos objetivos, realizando as atividades como tenham sido planejadas.

Como complemento do construto citado, o segundo construto mais utilizado foi “contabilidade gerencial”, evidenciado em 9 artigos, com proporção de 3,30%. O construto “controle gerencial”, apareceu em 8 artigos, equivalendo a 2,93%. O restante dos construtos apareceram em 5 ou menos de 5 artigos.

Assim, finalizando a análise e apresentação dos resultados, e verificando as diversas características do tema pesquisado, a sessão a seguir apresenta as principais considerações encontradas após a realização do estudo em questão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo objetivou identificar quais as características das publicações realizadas entre os anos de 2012 a 2018 acerca do tema controle gerencial pesquisadas nas bases de dados *SciELO* e *Spell*. O estudo bibliométrico foi realizado tomando por base os

artigos encontrados a partir da busca nas duas bases de dados, no mês de março de 2018, que resultou numa amostra de 75 artigos. A partir da verificação da amostra, desenvolveu-se o presente artigo, com natureza teórica e objetivo descritivo e exploratório. A abordagem qualitativa é a observada no estudo, sendo que a pesquisa bibliográfica foi o método de pesquisa utilizado.

Para a realização da pesquisa bibliográfica, houve a necessidade de realização de um mapeamento das etapas da pesquisa, verificando-se assim: autores que publicaram sobre o tema, as instituições que haviam publicações sobre o tema, principais periódicos, a quantidade de publicações nos últimos anos, os construtos utilizados, e outras características como o objeto de estudo e a abordagem de cada artigo.

José Carlos Tiomatsu Oyadomari foi o autor que mais se destacou, publicando 8 artigos, o que equivale a 3,43%. Porém, 67,81% dos autores publicou somente 1 artigo, o que equivale a 158 autores. Das Instituições de Ensino que mais obtiveram publicações, a Universidade de São Paulo – USP foi a que obteve o maior número, com 19 publicações, num percentual de 12,75%. Logo após, está a Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB e a Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM, com 10 publicações cada uma.

Dos periódicos, a que se destacou foi a Revista Enfoque: Reflexão Contábil, que teve 7 artigos publicados. Posicionadas logo após, estão a Revista Mineira de Contabilidade e a Revista de Administração Mackenzie, com 6 estudos publicados, cada uma. O maior número de publicações foi observado o ano de 2014, com 15 artigos encontrados. Já nos anos de 2013, 2015 e 2016, ocorreu a publicação de 14 artigos em cada um desses anos.

O construto “sistema de controle gerencial” é o que mais se destaca, aparecendo em 11 artigos, o que equivale a 4,03%. Verificou-se também os objetos utilizados nas pesquisas, ao qual foi constatado que o objeto mais utilizado são as próprias Empresas, utilizado em 51 artigos, o que equivale a 68%. Outro objeto bastante utilizado foram as Pessoas, verificadas como objeto de estudo em 11 artigos, o que corresponde a 14,67%.

Por fim, analisou-se também as publicações quanto a sua abordagem. Os artigos quantitativos e qualitativos obtiveram destaque, sendo que 45,33% dos artigos possuíam abordagem quantitativa e 41,33% deles eram de abordagem qualitativa, o que corresponde, respectivamente, à 34 e 31 artigos. Sendo assim, estas as principais características observadas para atender ao objetivo geral do estudo.

Como indicações para estudos futuros sugere-se analisar aspectos diferentes sobre o tema controle gerencial, expandindo a pesquisa em bases de dados distintas. O que também poderá tornar futuras pesquisas interessantes é realizar um enfoque numa determinada questão

que possua relação com o controle gerencial, como quais as ferramentas utilizadas para garantir o controle gerencial em determinada empresa.

6 REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N. **Planning and Control Systems: A Framework for Analysis**. Cambridge. Harvard: Graduate School of Business Administration, 1965.
- ANTHONY, R. N. **Contabilidade gerencial: introdução à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1972.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V.. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceito e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998
- AX, C.; BJORNENAK, Trond. Bundling and diffusion of management accounting innovations: The case of balanced scorecard in Sweden. **Management Accounting Research**, n. 16, p. 1-20, 2005.
- BAZZI, S.. **Contabilidade gerencial: conceitos básicos e aplicação**. Curitiba: InterSaberes, 2015.
- BEUREN, I. M.; ORO, I. M.. Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 18, n.3, p. 285-310, 2014.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, 28 (2), 127-168, 2003.
- CHING, H. Y.. **Contabilidade Gerencial: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- CHING, H. Y.; MARQUES, F.; PRADO, L. **Contabilidade e Finanças: para não especialistas**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- CREPALDI, S. A.. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CUGUERÓ-ESCOFET, N.; ROSANAS, J. M. The just design and use of management control systems as requirements for goal congruence. **Management Accounting Research**, 24 (1), 23-40, 2013.
- DEMO, P. **Pesquisa e construção do conhecimento: metodologia científica no caminho de Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1994.
- DRURY, C. **Management and cost accounting**. 6 ed. London: Thomson Learning, 2004.
- FLAMHOLTZ, E.G. Organizational control systems as a managerial tool. **California Management Review**, XXII (2), p. 50-59, Winter 1979.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2011.

- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**. 1995.
- GOUVÊA, R. C. S. **Controladoria e Contabilidade Gerencial**. São Paulo, 2017.
- HALL, R. J. et al. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados–MS. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v.6, n.3, 2012, pp.4-17.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- IUDICIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade gerencial nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- MAJOR, M. J.; VIEIRA, R. **Contabilidade e controle de gestão: teoria, metodologia e prática**. Lisboa: Escola Editora, 2009.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis, Vozes, 2007.
- OYADOMARI, J. C. T. et al. Relacionamentos entre controle gerencial, aprendizagem organizacional e decisões. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 10, n. 20, 2013, p. 53-74.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial**. Curitiba: IESDE Brasil, 2012.
- PAMPLONA, E. O. **A contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira, 1998.
- PEIXE, B. C. S.; **Finanças Públicas: Controladoria Governamental**. Curitiba: Juruá, 2002.
- SANTOS, A. S. **Contabilidade**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2014.
- SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L. S.; COOK, S. W. **Métodos de pesquisa das relações sociais**. São Paulo: Herder, 1965.
- SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business Press. 1995.
- SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**, 2006. 116 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo (SP).
- WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. 2 ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.