



www3.unicentro.br

Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)

ISSN 2177-4153

Disponível em: revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/index



www3.unicentro.br/ppgadm/

Meta-estudo temático sobre a utilização de ferramentas gerenciais

Thematic Meta-Study on the use of Management Tools

Vagner Horz¹, Anderson Betti Frare² e Débora Gomes de Gomes³

¹ Universidade Federal do Rio Grande, Brasil, Mestrando em Contabilidade, e-mail: vagnerhorz@gmail.com

² Universidade Federal do Rio Grande, Brasil, Mestrando em Contabilidade, e-mail: anderson_betti_frare@hotmail.com

³ Universidade Federal do Rio Grande, Brasil, Doutorado Contabilidade e Administração, e-mail: debora_furg@yahoo.com.br

Recebido em: 14/11/2018 - Revisado em: 10/01/2019 - Aprovado em: 25/01/2019 - Disponível em: 01/04/2019

Resumo

A pesquisa teve por objetivo analisar as ferramentas gerenciais utilizadas nos artigos publicados em um periódico da área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo, com estrato *Qualis* B1, perfazendo um total de 572 artigos, no período de 2005 a 2018, sob a ótica do meta-estudo. A técnica utilizada foi a microanálise, mediante a categorização dos dados. Obteve-se, a partir da análise dos dados 59 ferramentas gerenciais utilizadas. Destas, nove ferramentas representam aproximadamente 67% do total, são elas: atividades de estruturação para custeamento, custeio por absorção, custeio por atividades, custeio variável, custo de oportunidade, precificação, análise financeira e econômica, análise de desempenho e custos para decisão. Os pesquisadores mais prolíferos destas nove ferramentas citadas foram Alceu Souza, Cleci Grzebieluckas e Vecdi Demircan. A maioria dos artigos é de origem nacional, seguidos pelos de proveniência turca, sérvia e chinesa. Encontrou-se tanto ferramentas tradicionais, quanto modernas dentre a evolução temporal analisada, as publicações com análise financeira/econômica prevaleceram sobre as outras no período de 2007 a 2010, as atividades de estruturação para custeamento e custos para decisão passaram a ter maior representatividade a partir de 2014 e o custeio por absorção possui a maior padronização, sendo o único presente em todos os anos.

Palavras-Chave: Ferramentas Gerenciais. Meta-Estudo. Custos.

Abstract

The goal of the research was to analyze the management tools used in the articles published in a periodical of Public Administration and Business, Accounting and Tourism, with *Qualis* B1 stratum, making 572 articles, from 2005 to 2018, under the aim of the meta-study. The technique used was the microanalysis, through the categorization of the data. From the data

analysis, 59 managerial tools were used. Of these, nine tools represent approximately 67% of the total, they are: structuring activities for costing, absorption costing, activity costing, variable costing, opportunity cost, pricing, financial and economic analysis, performance analysis and decision costs. The most prolific researchers of these nine tools cited were Alceu Souza, Cleci Grzebieluckas and Vecdi Demircan. Most of the articles are of national origin, followed by those of Turkish, Serbian and Chinese origin. Both traditional and modern tools were found among the analyzed temporal evolution, publications with financial / economic analysis prevailed over the others in the period from 2007 to 2010, the structuring activities for costing and decision costs became more representative from of 2014 and absorption costing has the highest standardization, being the only one present in all years.

Keywords: Managerial Tools. Meta-Study. Costs

1 INTRODUÇÃO

A ciência contábil conforme Cunha, Barbosa Neto e Dias (2011), é uma área de conhecimento científico e, para tanto, fundamenta-se na publicação de estudos realizados por pesquisadores e, dessa forma, professores, estudantes e pesquisadores interacionam-se e divulgam seus estudos por meio de periódicos, teses, dissertações, anais e atas de congressos. Segundo Rasia, Jaques e Souza (2010), a comunicação científica tem capacidade de difundir o conhecimento e contribuir com a construção de novos saberes.

Sob este aspecto, Walter *et al.* (2009) analisaram os atores mais relevantes na evolução do campo de produção científica em ensino e pesquisa científica, têm-se estudos como o desenvolvido por Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), que analisou as pesquisas realizadas em contabilidade de custos e Machado, Silva e Beuren (2012), os quais fizeram uma análise da produção científica de custos nas publicações em periódicos nacionais de Contabilidade. No estudo de Santos (2015) foi realizada uma bibliometria sobre os estudos bibliométricos no Congresso Brasileiro de Custos, abrangendo publicações de 2007 a 2013.

Outros autores realizaram pesquisas bibliométricas acerca de determinado tema dentro da contabilidade gerencial e da contabilidade custos. Nos estudos de Rocha *et al.* (2010) e Moraes Jr, Araújo e Rezende (2013) analisou-se os artigos referentes a Gestão de Custos, sendo o primeiro realizado nas publicações do EnANPAD, de 1997 a 2008, e o segundo no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2007 a 2009. Ensslin *et al.* (2014) realizaram uma análise bibliométrica sobre o comportamento de custos, utilizando a ferramenta *ProKnow-C*, de 2000 a 2013, Voese e Mello (2013) analisaram as publicações acerca da gestão estratégica de custos no período de 1994 a 2011, do Congresso Brasileiro de Custos.

A partir das lacunas deixadas pelos estudos anteriores, os quais tratam de diversas análises bibliométricas sobre aspectos de contabilidade de custos e gerencial, neste estudo aborda-se em específico a utilização das ferramentas gerenciais e sua evolução temporal. Este estudo contribui para que os pesquisadores possam constatar o que vem sendo publicado sobre as ferramentas gerenciais, que se tornam imprescindíveis a gestão das organizações, e auxiliam os gestores na tomada de decisão (MARION, 1996).

A necessidade de mensurar, analisar e gerenciar a contabilidade gerencial neste ambiente competitivo e em constante mutação proporcionou impacto também na gestão das empresas que precisaram desenvolver ou obter vantagens competitivas. Uma forma é

utilizar ferramentas gerenciais que apresentam abordagens distintas em relação a gestão e têm ajudado as organizações em sua melhoria contínua da competitividade (ANDERSON; DEKKER, 2009). Conforme Rasia, Jaques e Souza (2010) considera-se necessário pesquisar as principais ferramentas gerenciais utilizadas pelas empresas e analisá-las de forma comparativa ao apregoado pela literatura.

No contexto da relação existente entre a pesquisa científica, as ferramentas gerenciais e a informação gerada pela contabilidade, insere-se a questão que motivou o presente estudo: **Qual a evolução temporal da divulgação de pesquisas que utilizam ferramentas gerenciais?** Perante a problemática exposta, surge o objetivo de analisar as ferramentas gerenciais utilizadas nos artigos publicados em um periódico da área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo, com estrato *Qualis* B1, no período de 2005 a 2018, sob a ótica do meta-estudo.

Na concepção de Hofer, Tortato e Schultz (2003) a gestão é fator relevante para as organizações manterem a continuidade dos negócios. Por isso, é importante conhecer os assuntos abordados nas produções científicas sobre esse tema para a compreensão da realidade acadêmica e, também, para possibilitar inferências sobre a situação organizacional das entidades que utilizam tais práticas gerenciais.

Os periódicos, também conhecidos como revistas, e no exterior como *journals*, de acordo com Meadows (1998) são uma coletânea de diversos artigos científicos, onde os autores e pesquisadores são os provedores dessas informações. Para Oliveira (2002), a partir da seleção e da publicação dos artigos, os periódicos têm a importante incumbência de promover o avanço da ciência, na medida em que tornam os documentos acessíveis aos demais pesquisadores e estudiosos.

A Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES possui vários métodos para a avaliação dos periódicos, sendo este conjunto de procedimentos denominados por *Qualis*, que originam uma forma de estratificação, tendo a classificação de importância na forma decrescente, com os seguintes conceitos: A1, A2, B1, B2, B3, B4, B5 e C. Dentro de cada grande área do conhecimento, existem os próprios requisitos que devem ser cumpridos para a alocação em um destes estratos (CAPES, 2018).

Este artigo encontra-se estruturado em cinco seções, essa primeira abordando aspectos introdutórios como a contextualização, a lacuna e o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa e a contribuição. A segunda seção permeia a revisão da literatura, a terceira contempla os procedimentos metodológicos que delinearão o estudo. Na quarta seção dispõe-se da análise dos resultados, e por último as considerações finais.

2 FERRAMENTAS GERENCIAIS

A produção científica sobre contabilidade gerencial no Brasil, segundo Nascimento, Junqueira e Martins (2010) passou a ter uma maior significância a partir da primeira década do século XXI, com a criação de diversos programas de pós-graduação e com o interesse desta área pelos periódicos. No âmbito internacional, o início da expansão da contabilidade gerencial circundou 1980, passando-se a ter foco exclusivo na área, mediante a criação de novas abordagens de estudo e novos periódicos, específicos do tema (HESFORD *et al.*, 2007).

A contabilidade gerencial possui a finalidade de identificar, mensurar, acumular, analisar, interpretar e comunicar as informações aos gestores, com o intuito de auxiliar na

tomada de decisão (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004). Conforme Louderback, Holmen e Dominiak (2000), por meio dela são fornecidas ferramentas úteis aos gestores, visto que é abrangente e concisa, auxiliando na adaptação às alterações ocorridas no meio e externamente. As ferramentas gerenciais podem ser classificadas em tradicionais e modernas, conforme a concepção de Soutes e Guerreiro (2007) e Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011).

A contabilidade gerencial almeja fornecer informações relevantes aos gestores, de forma a auxiliar no processo decisório (ANTHONY; WELSCH, 1981). Corroborando com a assertiva anterior, Horngren, Foster e Datar (2000) citam na finalidade desta mediar e transmitir informações de caráter financeiro e não-financeiro para ajudar os gestores a alcançarem os objetivos da organização.

No contexto da contabilidade gerencial, mediante a utilização da informação contábil, Crepaldi (2012) argumenta que essa possui relevante importância como uma ferramenta de apoio a tomada de decisão, sendo utilizada conforme o grau de necessidade dos gestores ou proprietários. Devido à complexidade das variáveis na tomada de decisão, Kimura e Suen (2003) afirmam a necessidade da utilização de ferramentas gerenciais, com a finalidade de viabilizar este processo.

Para Kaplan (2012), a mensuração dos resultados é essencial na gestão de qualquer organização, visto que analisa a eficiência e o cumprimento de metas, de forma a auxiliar o processo decisório, promovendo ajustes para a readaptação. Neste sentido, Heinrich (2010) discorre acerca da importância das ferramentas gerenciais, as quais subsidiam os gestores para as tomadas de decisão, proporcionando melhorias no desempenho e o crescimento de vantagens competitivas.

Conforme Callado e Callado (2011), a tomada de decisão no âmbito empresarial consiste na escolha de custos alternativos que melhor se ajustem a seus interesses. A identificação e ponderação dos principais aspectos relacionados a determinado contexto têm um importante papel no processo de tomada de decisões, agindo como referência coletora de dados relevantes sobre custos, despesas, mercado e tecnologias.

No âmbito da contabilidade gerencial, a Contabilidade de Custos é uma importante ferramenta que auxilia na tomada de decisão, e fornece informações valiosas aos empresários, como conhecimento de como produzir com menores custos e de como gerir adequadamente na gestão de sua empresa (MARION, 1996). De acordo com Novaes *et al.* (2009), na gestão, a participação da contabilidade de custos deve observar padrões de eficiência e dos custos das atividades realizadas, possibilitando a composição de orçamentos que atendam o planejamento e o controle do negócio.

Dentro desse ambiente, as ações direcionadas para o acirramento da concorrência, a alocação e a definição de custos como fator estratégico estão levando os empresários a repensar os sistemas de custeio com ênfase na determinação do custo em vista da competitividade na tentativa de diminuir os custos de produção. Esta diminuição pode ser usada de forma estratégica na formação dos preços dos produtos/serviços, aumentando a sua competitividade e facilitando o processo de tomada de decisão (MARION, 2014).

Segundo Souza, Silva e Pilz (2010), a gestão de custos não se resume simplesmente na busca pela redução de custos, mas sim em ações que levem, simultaneamente a isso, melhorar a vantagem competitiva da empresa. Dessa forma, no entendimento de Hofer *et al.* (2008), a gestão de custos pode ser utilizada como importante instrumento gerencial

na condução dos negócios, mas para uma melhor compreensão de sua aplicação torna-se necessário entender as diferenças dos resultados obtidos com aplicações de metodologias tradicionais e de gestão estratégica.

Na contabilidade de custos, Souza e Clemente (2011) aduzem sobre a classificação dos mesmos em duas formas, a primeira quanto a maneira de apropriação aos produtos, sendo direta ou indireta e a segunda referente ao volume de produção, dispostos em fixos e variáveis. Muitas são as ferramentas gerenciais disponíveis pela contabilidade gerencial e de custos, dentre essas, os métodos de custeio, destacam-se na literatura.

Estudos específicos sobre os métodos de custeio foram realizados por Bandeira *et al.* (2017) e por Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), os primeiros realizaram uma pesquisa com cinco empresas instituídas no sul do Brasil, e constataram que elas não utilizam somente um método de custeio, mas sim uma combinação dentre os métodos para possibilitar maior informação e robustecer a tomada de decisão, assim utilizando também informações provindas de outras fonte, com o intuito de auxiliar os gestores. Os segundos citam que a escolha do método mais adequado deve ser considerada conforme cada tipo de organização e de acordo com as informações que os gestores das mesmas necessitam.

Pesquisas que abordem a utilização de ferramentas gerenciais vêm sendo realizadas periodicamente, essas envolvem objetos específicos e amostras diferentes. Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) pesquisaram o uso de artefatos gerenciais em quatro países asiáticos, segregando-os em ferramentas tradicionais e modernas, constatando que a utilização destas últimas ainda era incipiente. Oyadomari (2008) investigou os fatores que influenciam na escolha de utilizar ferramentas gerenciais em 27 empresas nacionais, notando que os gestores obtêm conhecimento sobre os artefatos mediante consultorias, participação de eventos e afins.

Na pesquisa de Moraes, Coelho e Holanda (2014) realizada com *controllers* das empresas listadas na BM&FBovespa, identificou-se que a utilização continuada e atualizada de ferramentas auxilia para maximizar o desempenho operacional dentre a amostra, considerando-se que o tipo do artefato e sua respectiva atualização tendem a possuir maior relevância para a maximização de valor, em comparação a quantidade de ferramentas gerenciais utilizadas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos esta pesquisa é descritiva, dado que busca descrever informações essenciais de temáticas de pesquisa na área de ferramentas gerenciais. Quanto aos procedimentos é entendida como uma pesquisa documental, visto que analisou documentos, neste caso artigos científicos. Quanto à abordagem do problema se classifica como quantitativa, pois procurou mensurar informações de forma a sintetizar características do objetivo estudo. Todas estas classificações se amparam nas descrições conceituais de Martins e Theóphilo (2009).

Este estudo, assim como Walter (2010) e Engel (2016) utilizou como objeto de estudo os artigos veiculados no periódico *Custos e @gronegocio online*, o qual tem por objetivo a publicação e veiculação de trabalhos científicos no que se refere à interface entre custos e agronegócio e mediante um meta-estudo permite-se a obtenção de um panorama sobre as ferramentas gerenciais nas pesquisas publicadas (SOUZA; REINERT; SPROESSER, 2009).

A análise compreendeu 49 volumes que publicou 572 artigos, dispostos a partir da edição de 2005 até a de 2018, completando 14 anos de circulação ininterrupta. Desta forma abrangeu toda a versão eletrônica do periódico. No entanto, este estudo se diferencia dos citados por abranger um período de análise maior e foco na utilização de ferramentas gerenciais nas pesquisas divulgadas.

O instrumento utilizado para a coleta dos dados foi um *check list*, o qual se efetivou por meio de uma busca sistemática nos artigos de diversas informações, que foram organizadas em planilha eletrônica para permitir a tabulação dos dados e posterior análise. Os procedimentos seguidos foram embasados nas recomendações de Lakatos e Marconi (2010). A análise dos dados foi elaborada por meio de análise de conteúdo, categorizando as informações e associando-as para síntese dos resultados, conforme o descrito por Bardin (1977).

De posse dos artigos selecionados, foi realizada a análise qualitativa de cada um deles para atingir o estabelecido na pesquisa, por meio da leitura dos artigos e pela comparação com os achados da literatura, utilizando a técnica da microanálise. Segundo Strauss e Corbin (2008), essa técnica permite que o pesquisador aprenda a examinar os dados coletados de maneira a identificar materiais potencialmente interessantes ou materiais analíticos relevantes. Para esses autores, essa análise minuciosa dos dados faz com que os pesquisadores descubram novos conceitos e relações, além de possibilitar o desenvolvimento de categorias sistemáticas em relação a propriedades e dimensões. Essa categorização viabiliza a comparação teórica, identificando similaridades e diferenças entre as propriedades dos objetos pesquisados e a literatura disponível (STRAUSS; CORBIN, 2008).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Por meio da Análise de Conteúdo, classificou-se as Ferramentas/abordagens Gerenciais de cada artigo publicado no periódico, resultando em 59 diferentes. Para a interpretação dos dados, utilizou-se as Ferramentas que constaram mais de 20 vezes cada, assim obtendo-se nove, as quais abrangem 378 artigos, algo próximo a 70% da população. A Tabela 1 – Ferramentas Gerencias apresenta as ferramentas mais utilizadas com as respectivas quantidades.

Tabela 1 – Ferramentas gerencias

Quantidade	Ferramentas gerencias
22	Custeio variável
24	Custeio ABC
26	Precificação
29	Análise de desempenho
30	Custo de oportunidade
43	Análise financeira/econômica
53	Custeio por absorção
62	Custos para decisão
89	Custo de produção

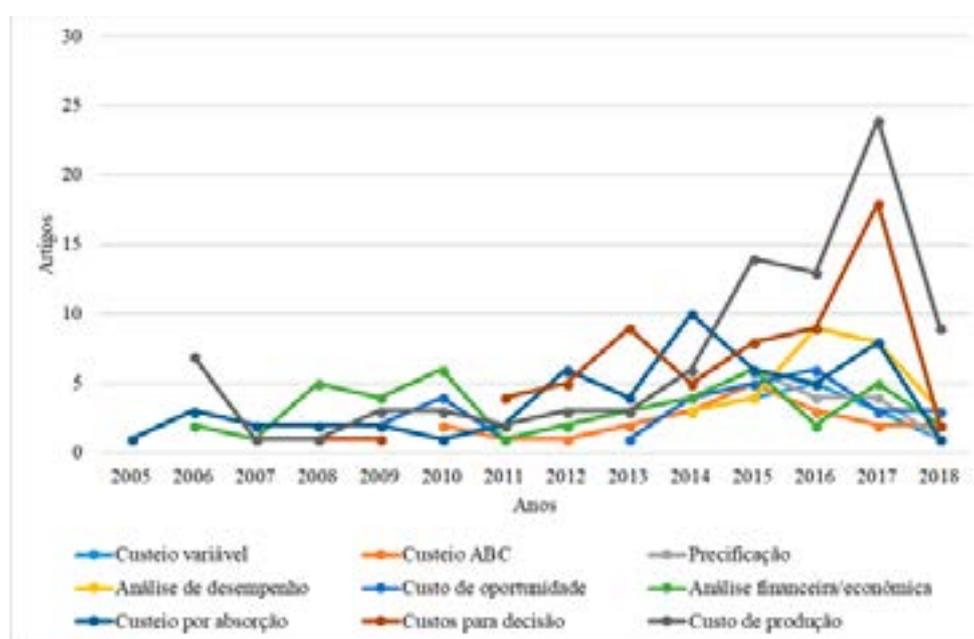
Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 1 - Ferramentas Gerencias, evidencia-se a maior presença de Custos de Produção (16%), seguidos pelos custos para Decisão (11%), Custeio por Absorção (9%) Análise Financeira Econômica (8%), estes em relação aos 572 artigos. Para a visualização

da disposição das ferramentas gerenciais no decorrer dos anos, elaborou-se o Gráfico 1 – Evolução Temporal das Ferramentas Gerencias, o qual demonstra o comportamento das publicações ao longo do tempo, no periódico em questão.

Mediante o Gráfico 1 – Evolução Temporal das Ferramentas Gerencias, observa-se um crescimento linear das publicações que contém como ferramenta os Custos de Produção e Custos para Decisão. Ressalta-se que em 2018 houveram apenas duas edições da revista, até o momento do encerramento da coleta dos dados. Notou-se uma maior padronização na quantidade de publicação ao longo do tempo, no Custeio por Absorção, sendo o único que consta em todos os anos. No que tange a Análise de Desempenho, constatou-se uma maior presença a partir de 2014, sendo que nestas a maioria utilizou-se da técnica de Análise Envoltória dos Dados (DEA).

Gráfico 1 – Evolução temporal das ferramentas gerenciais



Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se que das nove ferramentas gerenciais, encontraram-se artefatos tradicionais e modernos. O custeio variável e o custeio por absorção são considerados tradicionais, enquanto o custeio ABC, a análise financeira/econômica e os custos para decisão são ferramentas modernas (SOUTES; GUERREIRO, 2007; GUERREIRO; CORNACHIONE JR; SOUTES, 2011).

O custeio por absorção foi a terceira ferramenta mais utilizada e, mesmo sendo considerado um artefato tradicional (SOUTES; GUERREIRO, 2007; GUERREIRO; CORNACHIONE JR; SOUTES, 2011), nota-se a presença em artigos em todos os anos da análise, assim como um significativo aumento de artigos que o utilizam a partir de 2013. Segundo Kee (2008) e Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014) o custeio por absorção é o método mais utilizado como fonte de informação gerencial e por ser o mais aceito para fins fiscais.

No que tange ao custeio ABC, Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014) citam a necessidade por mais informação gerencial impulsionou o aumento do número de gestores que adotam este método. Corroborando com a assertiva anterior, Gupta e Galloway

(2003) enfatizam o auxílio do custeio ABC para as tomadas de decisões, tornando-se uma importante ferramenta gerencial.

Nos custos de produção destacam-se o levantamento de custos em atividades voltadas ao agronegócio, assim como mapeamento de matérias-primas e de custos de forma ampla. Dentre os custos para a decisão, enfatiza-se a questão de custos para a tomada de decisão, como cálculo do *payback*, margem de contribuição, cálculos de pontos de equilíbrio, *mix* de produção entre outros.

Em relação as nove ferramentas gerenciais selecionadas anteriormente, identificou-se os principais autores, não se diferenciando autoria de coautoria. Encontrou-se 1.292 autores nas 378 publicações, sendo que muitos tem participação em mais de um artigo. A média de autores por publicação é de três a quatro, semelhante a pesquisa de Engel (2016) e diferenciando-se dos estudos de (CUSTÓDIO; MACHADO; GIBBON, 2016; REZENDE, LEAL; MACHADO, 2015), os quais encontram uma média de dois a três autores por publicação. Os autores que se destacaram pela proficuidade constam no Quadro 1 – Autores Prolíferos.

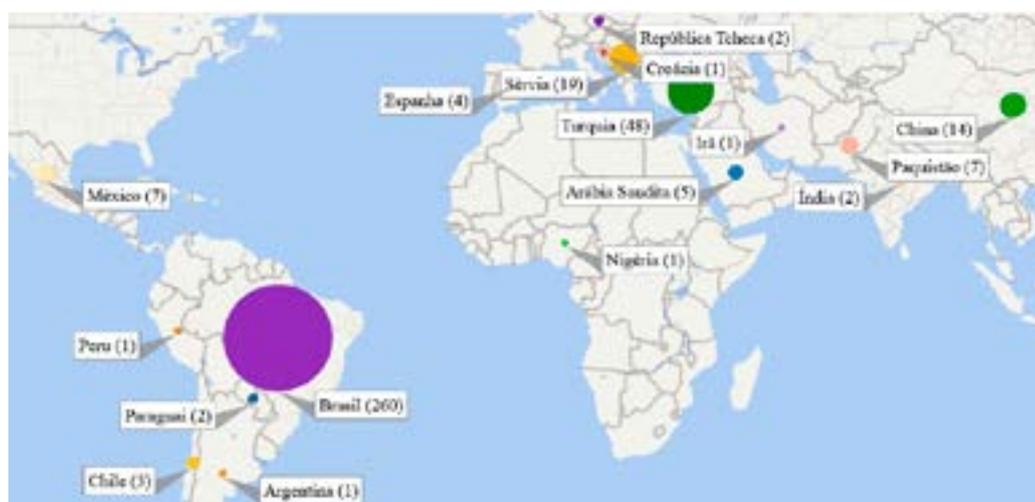
Quadro 1 – Autores prolíferos

Quantidade	Autores
6	Alceu Souza / Cleci Grzebieluckas / Vecdi Demircan
5	Antônio Zanin / Arif Semerci / Elza Hofer / Mevlut Gul / Silvana Dalmitt Kruger
4	Adel M. Ghamen / Ademir Clemente / Adriano Antônio Nuintin / Anderson Luiz Rezende Mól / Antônio César Borna / Cristina Lelis Leal Calegario / Dejan Jakšić / Felipe Dalzotto Artuzo / Ilirio José Rech / José Donizetti de Lima / Marcelo Tavares / Maria Emilia Camargo / Marta Elisete Ventura da Motta / Ridong Hu / Sharaf Aldin Bakri Ahamad / Vedat Ceyhan

Fonte: dados da pesquisa.

Com base no Quadro 1 – Autores Prolíferos, nota-se que houveram três autores que participaram na publicação de seis artigos cada, assim com cinco autores com cinco publicações, 16 com quatro publicações e os demais com menos disso. No estudo de Engel (2016) e Walter (2010), o qual abrangeu todas as publicações do periódico até meados de 2016, também foi constatado uma proficuidade de Alceu Souza, com maior número de publicações. Nota-se que alguns dos autores com maiores números de publicações são estrangeiros, mas que a maior parte são brasileiros. Ainda referente a nacionalidade dos autores, segue a origem dos artigos, na Figura 1 – Proveniência dos Artigos.

Figura 1 – Proveniência dos artigos



Fonte: dados da pesquisa.

Mediante a Figura 1 – Proveniência dos Artigos nota-se que dos 378 artigos em análise, existe 17 países de origem, no qual a maioria dos artigos é de procedência nacional (68,78%), seguidos pelos de origem turca (12,70%), sérvia (5,02%) chinesa (3,70%) e os demais com menos de 2% cada. No estudo de Engel (2016), utilizando-se do mesmo periódico em questão, os resultados foram semelhantes no que tange a internacionalização de publicações, com igual sequência para os três primeiros países: Turquia, Sérvia e China.

Elaborou-se uma nuvem de palavras com as palavras-chave, instrumentalizando-se com o auxílio do *software* WordCloud, a qual segue na Figura 2 – Nuvem de Palavras-chave. O objetivo da “nuvem de palavras” ou “nuvem de texto” é facilitar a visualização das informações, e segundo Mcnaught e Lam (2010), por meio da análise das palavras em relação a frequência em que aparecem torna-se proporcional ao tamanho.

Figura 2 – Nuvem de palavras-chave



Fonte: dados da pesquisa.

Por meio da análise na Figura 2 – Nuvem de Palavras-chave, nota-se que o termo que aparece com maior frequência é “Custos”, seguido pelas palavras “Produção”, “Custo”, “Análise”, “Econômica”, “Rentabilidade”, “Viabilidade”, “Agricultura”, “Eficiência”, “Agronegócio” e “Custeio”. Ressalta-se que o tamanho da palavra se torna proporcional a frequência em que consta nas palavras-chave dos artigos selecionados. Em estudo semelhante, Lara e Melo (2016) localizaram as principais palavras dos títulos de artigos que tratavam sobre gestão de custos, setor privado e terceiro setor, encontrando-se destaque para palavras como: “Custos”, “Análise”, “Produção” e “Gestão”.

As informações apresentadas nas tabelas a seguir trazem análises dos temas mais frequentes onde foi utilizada a ferramenta gerencial. Para tanto, a amostra das nove ferramentas teve como recorte as que constaram em mais de 40 publicações, resultando em quatro ferramentas gerenciais. A primeira é apresentada na Tabela 2 – Temas da Análise Financeira/Econômica.

Tabela 2 – Temas da análise financeira/econômica

Quantidade	Temáticas
2	Análise bibliométrica
2	Contratos
2	EVA
3	Análise de desempenho
3	Análise de risco
4	Custo de capital
4	Custos na produção
13	Planejamento econômico financeiro

Fonte: dados da pesquisa.

Por meio da análise da Tabela 2 – Temas da Análise Financeira/Econômica, nota-se como maior temática o Planejamento Econômico Financeiro, e com sete temas que apareceram duas ou mais vezes. Alguns temas foram constatados apenas uma vez, como Alavancagem Financeira, Análise de Desempenho, Custos de Equidade, Decisões de Investimentos, Exportação, Indicador de Desempenho, Matriz SWOT, Mercado Oligopolista, Preservação Ambiental e Terceirização. A seguir encontra-se a Tabela 3 – Temas do Custeio por Absorção.

Tabela 3 – Temas do custeio por absorção

Quantidade	Temáticas
3	Cadeia produtiva
48	Custos na produção

Fonte: dados da pesquisa.

Os Custos na Produção receberam ênfase dentro desta ferramenta gerencial, conforme disposto na Tabela 3 – Temas do Custeio por Absorção. Estes representam cerca de 90% das publicações que utilizaram o Custeio por Absorção. Os demais temas foram: Cadeia Produtiva, Exportação e Competitividade. Na sequência aborda-se a próxima ferramenta gerencial, conforme a Tabela 4 – Temas dos Custos de Produção.

Tabela 4 – Temas dos custos de produção

Quantidade	Temáticas
2	Gestão produtiva
2	Pesquisa bibliométrica
3	Competitividade
3	Tributação
6	Cadeia produtiva
8	Análise de desempenho
17	Planejamento econômico financeiro
34	Custos na produção

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 4 – Temas dos Custos de Produção, percebe-se que a maior parte se concentra em Planejamento Econômico Financeiro e Custos na Produção. Os outros, em forma decrescente de quantidade, são: Análise de Desempenho; Cadeia Produtiva; Tributação; Competitividade; Pesquisa Bibliométrica; Gestão Produtiva; Modelos de Integração; Análise de Risco; Custo/Benefício; Controle de Custos; Custos Ambientais; Custo de Transação; Rendimento Produtivo; Departamentalização; Exportação; Gestão de Qualidade; *Benchmarking*; Ativo Biológico; Valor Justo e Produção Científica. A última ferramenta gerencial em análise encontra-se na Tabela 5 – Temas dos Custos para Decisão.

Tabela 5 – Temas dos custos para decisão

Quantidade	Temáticas
2	Precificação
2	Cadeia produtiva
2	Custos para decisão
10	Análise do desempenho
13	Custos na produção
26	Planejamento econômico financeiro

Fonte: dados da pesquisa.

Aproximadamente 63% dos temas desta ferramenta gerencial são relacionados a Planejamento Econômico Financeiro ou Custo na Produção, mediante o exposto na Tabela 5 – Temas dos Custos para Decisão.

Os demais, respectivamente em ordem decrescente de publicações, são: Análise de Desempenho; Custos na Decisão; Cadeia Produtiva; Precificação; Sistema de Informação de Custos; Pesquisa Bibliométrica; Custo de Capital; *Sunk Costs*; Controle Gerencial; Custos Ambientais e Sistema de Custeio.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi analisar em um periódico da área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo, com estrato *Qualis B1*, as ferramentas gerenciais que foram utilizadas nos artigos publicados entre 2005 e 2018, mediante um meta-estudo. A população compreendeu 572 artigos, e desta encontrou-se 59 ferramentas, sendo que nove destas tiveram uma frequência superior a 20 aparições em publicações, e ainda destes quatro em mais de 40 artigos.

As nove ferramentas que tiveram maior representatividade foram o custeio variável, o custeio ABC, a precificação, a análise de desempenho, o custo de oportunidade, a análise financeiro-econômica, o custeio por absorção, o custeio para decisão e o custo de produção, sendo estes últimos quatro os mais significantes.

Os custos para decisão e o custo de produção foram os que apresentaram maior representação nos últimos anos.

Encontraram-se ferramentas tradicionais e modernas, conforme a disposição estipulada por Soutes e guerreiro (2007) e Guerreiro e Cornachione Jr, Soutes (2011). Por mais que haja essa classificação, encontrou-se representatividade de ferramentas tradicionais em todo o período de análise, com destaque para o custeio por absorção, o qual Kee (2008) e Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014) citam que é um dos métodos de custeio mais utilizados pelos gestores.

Dentro da amostra de 378 artigos que contiveram uma das nove ferramentas com maior representatividade, os quais representam aproximadamente 67% da produção científica estudada, os autores mais prolíferos foram Alceu Souza, Cleci Grzebieluckas e Vecdi Demircan, com seis publicações cada, assemelhando-se com o estudo de Engel (2016).

Por meio da nuvem de palavras, constatou-se maiores frequências nas palavras: custos; produção; análise e econômica, de forma semelhante a Lara e Melo (2016). Referente à internacionalização dos artigos publicados no periódico, encontrou-se achados semelhantes ao de Engel (2016), notando-se o destaque para estudos provenientes da Turquia, Sérvia e China.

Na amostra com as quatro ferramentas com maior representação, evidenciou-se os temas encontrados dentre cada. Na análise financeira-econômica e nos custos para decisão, o tema mais representativo foi o planejamento econômico financeiro, no custeio por absorção e em custo de produção foram os custos na produção.

Como sugestão de estudos futuros, assertaria profícuo ampliar o horizonte da produção científica analisada, abrangendo outros periódicos e eventos que também abordem acerca do tema. A limitação dessa pesquisa foi no universo estudado, o qual abrangeu somente um periódico, o qual é voltado é área de custos para o agronegócio.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de Custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.
- ANDERSON, S, W.; DEKKER, H, C. Strategic cost management in supply chains, part1: structural cost management. **Accounting Horizons**. v. 23, n. 2, p. 201-220, 2009.
- ANTHONY, R. N.; WELSCH, G. **Fundamentals of management accounting**. 13 ed. Homewood: Irwin, 1981.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BANDEIRA, G. G.; BENIN, M. M.; SOUZA, M. A.; MACHADO, D. G. Utilização de Métodos de Custeio para fins gerenciais: Aderência Empírica em Empresas da Região Sul do Brasil. **Sinergia**, v. 21, n. 1, p. 67-78, 2017.
- CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Gestão de custos no agronegócio. In: CALLADO, A. A. C. (Org.). **Agronegócio**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 86 – 104.
- CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. **Revista de Administração Contemporânea**, v.11, n.3, p.177-198, 2007.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 448 p.
- COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR – CAPES. Brasília. 2018. **Qualis**. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/>>. Acesso em 8 jun. 2018.
- CUNHA, J. V. A.; BARBOSA NETO, J. E.; DIAS, W. O. A comunicação do conhecimento científico: dados sobre a celeridade do processo de avaliação e de publicação de artigos científicos em periódicos da área de contabilidade. **RCC - Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 15, p. 41-62, 2011.
- CUSTÓDIO, E. B.; MACHADO, D. G.; GIBBON, A. R. O. Produção Científica de Custos: Análise das Publicações em Periódicos nacionais de Contabilidade sob a perspectiva das redes sociais e da bibliometria. **Revista de Administração e Contabilidade**, v. 15, n. 29, p. 157-175, 2016.
- ENGEL, C. I. Doze anos de Custos e @gronegócio on line: um estudo bibliométrico das publicações. **Custos e Agronegócio online**, v.12, n.4, p-175-195, 2016.
- ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; BORGERT, A.; KREMER, A. W. Comportamento dos Custos: Seleção de Referencial Teórico e Análise Bibliométrica. **Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 3, p-2-25, 2014.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.

GUPTA, M.; GALLOWAY, K. Activity-based costing/management and its implications for operations management. **Technovation**, v. 23, n. 2, p. 131-138, 2003.

HEINRICH C. J. Como avaliar o desempenho e a efetividade do setor público. In. PETERS, G.; PIERRE, J. **Administração Pública: Coletânea**. São Paulo: ENAP, Editora Unesp, 2010.

HESFORD, J. W.; LEE, S. H.; VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, M. S. Management Accounting: A Bibliographic Study. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood. M. D. Shields (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**, 2007.

HOFER, E.; TORTATO, U.; SCHULTZ, C. A. Gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite e derivados. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, v.10, 2003, Guarapari/ES. **Anais ...** Guarapari: ABC, 2003.

HOFER, E; RAUBER, A.; DIESEL, A.; WAGNER, M. Gestão de Custos Aplicada ao Agronegócio: culturas temporárias. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 1, p. 29-46, 2008.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM. G. L. E.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12 ed. São Paulo: Pratince-Hall, 2004.

KAPLAN, R. S. The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 8, n. 4, p. 539-545, 2012.

KEE, R. The sufficiency of product and variable costs for production-related decisions when economies of scope are present. **International Journal of Production Economics**, v. 114, n. 2, p. 682-696, 2008.

KIMURA, H.; SUEN, A. S. Ferramentas de análise gerencial baseadas em modelos de decisão multicriteriais. **RAE-Eletrônica**, v .2, n. 1, p. 1-19, 2003.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos metodologia científica**. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2010.

LARA, F. L.; MELO, F. J. Redes sociais e coautoria na tríade temática gestão de custos, setor privado e terceiro setor. **Custo e @agronegócio**, v. 12, ed. Especial, p. 42-70, 2016

LOUDERBACK, J. G.; HOLMEN, J.; DOMINIAC, G. **Managerial accounting**. 9 ed. Cincinnati: South-Western College Publ, 2000.

- MACHADO, D. G.; SILVA, T. P.; BEUREN, I. M. Produção Científica de Custos: Análise das Publicações em Periódicos Nacionais de Contabilidade sob a perspectiva das Redes Sociais e da Bibliometria. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 3, p. 3-16, 2012.
- MARION, J. C. Contabilidade e Controladoria em Agribusiness. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARION, J. C. Contabilidade Rural. 14ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MCNAUGHT, C.; LAM, P. Using wordle as a supplementary research tool. **The Qualitative Report**, v. 15, n. 3, p. 630-643, 2010.
- MEADOWNS, A. J. **Communicating Research**. Academic San Diego: Academic Press, 1998.
- MORAES JR., V. F.; ARAÚJO, A. O.; REZENDE, I. C. C. Estudo bibliométrico da Área Ensino e Pesquisa em Gestão de Custos: Triênio 2007-2009 do Congresso Brasileiro de Custos. **REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 2, p. 20-38, 2013.
- MORAIS, O. O.; COELHO, D. C. A.; HOLANDA, P. A. Artefatos de Contabilidade Gerencial e Maximização do valor em Firms Brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria – RC&C**, v. 6, n. 2, p. 128-146, 2014.
- NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. A. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, 2010.
- NOVAES, A. L., MOREIRA, B. C. R., OLIVEIRA, L. de., TALAMINI, E., VIANA, J. J. S. Análise dos fatores críticos de sucesso do agronegócio brasileiro. In: CONGRESSO SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E SOCIOLOGIA RURAL - SOBER, v.48, 2009, Campo Grande/ MS. **Anais ... Campo Grande: SOBER**, 2009.
- OLIVEIRA, M. C. Análise dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, v. 13, n. 29, p. 68-86, 2002.
- OYADOMARI, J. C.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.
- RASIA, K. A., JACQUES, F. V. S.; SOUZA, M. A. Custos no agronegócio: um perfil dos artigos publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos no período de 1998 a 2008. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, v. 17, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: ABC, 2010.
- REZENDE, M. S. de; LEAL, E. A.; MACHADO, R. P. Custos no Agronegócio: um estudo bibliométrico “20 Anos de Publicações no Congresso Brasileiro de Custos”. **Custo e @gronegócio on line**, v. 11, n. 1, p. 222-224, 2015.
- RÍOS-MANRÍQUEZ, M.; COLOMINA, C. I. M.; PASTOR, M. L. R.V. Is the activity based costing

- system a viable instrument for small and medium enterprises? The case of Mexico. **Estudios Gerenciales**, v. 30, n. 132, p. 220-232, 2014.
- ROCHA, D. T.; REIS, J. A. F.; SOUZA, A.; CRUZ, J. A. W.; TRACZ, L. Gestão de Custos: um Estudo Bibliométrico e Sociométrico da Produção Científica do EnANPAD 1997-2008. In: Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: CBC, 2010.
- SANTOS, G. C. Análise Bibliométrica dos Artigos Publicados como Estudos Bibliométricos na História do Congresso Brasileiro de Custos. **Pensar Contábil**, v. 17, n. 62, p. 4-13, 2015.
- SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: Encontro da Anpad, v. 31, 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- SOUZA, S. A.; REINERT, J. N.; SPROESSER, R. L. Pesquisa brasileira em Administração: um meta-estudo em temáticas do período 2000-2009. In: II ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, Curitiba. **Anais...** Curitiba: EnEPQ, 2009.
- SOUZA, M. A. S.; SILVA, É. J.; PILZ, N. Práticas de Gestão Estratégica de Custos: Um estudo em uma empresa multinacional brasileira. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações, FEA-RP/USP**, v. 4, n. 9, p. 145-167, 2010.
- SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas Exercícios Resolvidos e Propostos com a Utilização do EXCEL**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- STRAUSS, A. L.; CORBIN, J. **Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2008.
- SULAIMAN, M.; AHMAD, N; NAZLI, N; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.
- VOESE, S. B.; MELLO, R. J. G. Análise bibliométrica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos: Aplicação da Lei de Lotka. **Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)**, v. 11, n. 1, p. 1-19, 2013.
- WALTER, S. A.; CRUZ, A. P. C. da; ESPEJO, M. M. dos S. B.; GASSNER, F. P. Uma análise da evolução do campo de ensino e pesquisa em contabilidade sob a perspectiva de redes. **Revista Universo Contábil**, v.5, n.4, p.76-93, 2009.
- WALTER, F. O perfil dos artigos publicados no Custos e @gronegocio on line. **Custos e Agronegocio online**, v.6, n.3, p-156-175, 2010.