

A CONTRIBUIÇÃO DA VISÃO BASEADA EM RECURSOS PARA A PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA

THE CONTRIBUTION OF RESOURCE-BASED VIEW TO MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH: A BIBLIOMETRIC ANALYSIS

Abraão Freires Saraiva Júnior ¹

Adriano Alcalde ²

Reinaldo Pacheco da Costa ³

Resumo: Este trabalho objetiva caracterizar que tipo de contribuição a Visão Baseada em Recursos (Resource-Based View – RBV) pode trazer para a pesquisa em contabilidade gerencial, além de levantar os principais autores, instituições, países e veículos de publicação nos quais são realizadas e publicadas as pesquisas sobre RBV. Para cumprir este objetivo, é realizada uma análise bibliométrica sobre publicações acadêmicas internacionais a partir da base de dados ProQuest®. De um total de 374 trabalhos, são elencados 62 que utilizam como base teórica a RBV e apresentam contribuição para a pesquisa em contabilidade gerencial. Como principal resultado verifica-se que a RBV tem contribuído, principalmente, às questões ligadas ao desempenho organizacional. Além disso, é evidenciada a existência de uma concentração da pesquisa em RBV nas universidades dos Estados Unidos, principalmente, devido ao elevado número de citações dos trabalhos desenvolvidos por Jay Barney (Fisher College of Business).

Palavras-chave: Pesquisa em Contabilidade Gerencial, Visão Baseada em Recursos, Análise Bibliométrica.

Abstract: This study aims to characterize what kind of contribution the Resource-Based View (RBV) can bring to management accounting research, besides surveying the main authors, institutions, countries and publication outlets in which are conducted and published the researches on RBV. To attain this purpose, a bibliometric analysis about international academic publications is carried out from ProQuest® database. From a total of 374 works, 62 are listed which use RBV as a theoretical basis and contribute to management accounting research. The results achieved show that RBV has mainly supported issues related to organizational performance. Furthermore, it is evidenced that there is a concentration of RBV research in universities in the United States, mainly due to the high number of citations of works developed by Jay Barney (Fisher College of Business).

Keywords: Management Accounting Research, Resource-Based View, Bibliometric Analysis.

¹ Mestrando em Engenharia de Produção pelo PRO-POLI-USP, abraaofsjr@gmail.com

² Mestrando em Controladoria e Contabilidade pela FEA-USP, adrianoalcalde@gmail.com

³ Doutor e Professor de Engenharia de Produção pelo PRO-POLI-USP, rpcosta@usp.br

Artigo editado por Luiz Carlos Miranda

1. Introdução

Ao longo do século XX, em especial no decorrer da sua segunda metade, teorias e conceitos foram desenvolvidos com o intuito de explicar e compreender as diferenças de desempenho entre as organizações empresariais. Diferentes correntes de pensamento emergiram tal como as baseadas na teoria evolucionária (NELSON e WINTER, 1982), na teoria dos custos de transação (COASE, 1937; WILLIAMSON, 1985), na aprendizagem organizacional e no conhecimento (FIOL e LYLES, 1985; LEVITT e MARCH, 1988; MARCH, 1991; KOGUT e ZANDER, 1996), na teoria da agência (JENSEN e MECKLING, 1976), na teoria da contingência (BOYD, 1995), na teoria institucional (ZUCKER, 1987), na visão baseada no posicionamento no mercado (PORTER, 1985) e na visão baseada em recursos (Resource-Based View – RBV) (BARNEY, 1991). Esta última busca explicar que as diferenças de rentabilidade sustentadas por um longo período de tempo não podem ser imputadas ao ambiente externo da organização (PETERAF, 1993), atribuindo estas diferenças aos recursos possuídos pela firma (PETERAF e BARNEY, 2003).

A RBV tornou-se, nas duas últimas décadas, uma corrente de pensamento de relevância com contribuições no campo teórico de estratégia organizacional (OLIVER, 1997; BARNEY e WRIGHT; KETCHEN, 2001; HOOPEES et al., 2003), gestão de operações e organização industrial (BOURNE et al., 2003; LADO et al., 2006; BARRATT e OKE, 2007), recursos humanos (WANG e BARNEY, 2006; GOTTSCHALG e ZOLLO, 2007), contabilidade gerencial (HENRY, 2006), entre outros.

Apesar de ter suas origens no final da década de 50 com o trabalho seminal de Penrose (1959) e de ter recebido contribuições teóricas relevantes a partir da década de 80 (WERNERFELT, 1984; BARNEY, 1991), a RBV tem sido empregada de forma fragmentada e pouco sistemática na pesquisa em contabilidade gerencial. É escasso o número de publicações que relacionam de forma direta e explícita a RBV com a contabilidade gerencial (ex: Henry, 2006). No entanto, as publicações que tomaram com base teórica a RBV existem em grande quantidade e, mesmo que de forma indireta e não explícita, podem oferecer contribuições para o campo acadêmico da contabilidade gerencial.

Desta forma, com o objetivo caracterizar que tipo de contribuição as publicações acadêmicas em RBV pode proporcionar à pesquisa em contabilidade gerencial, este artigo apresenta uma análise bibliométrica realizada a partir de uma base de dados levantada no sistema de coleção, organização e publicação de textos científicos ProQuest®. Para direcionar o estudo, as seguintes perguntas de pesquisa são designadas: Que tipo de contribuição o RBV pode trazer para a pesquisa em contabilidade gerencial? Quais são os destaques da RBV no cenário mundial (instituições, países e autores)?

2. Revisão da Literatura

2.1. Visão Baseada em Recursos

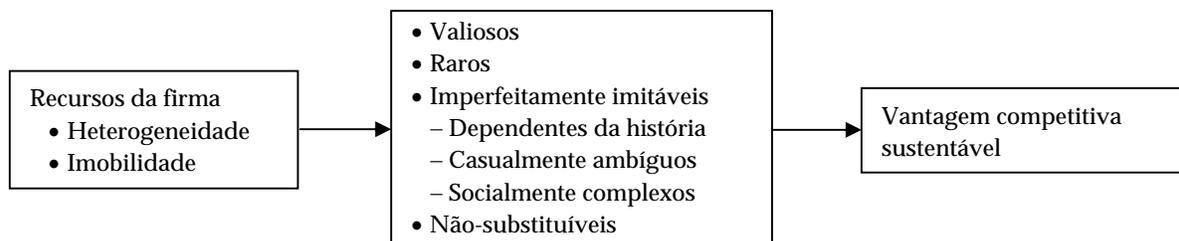
O trabalho de Penrose (1959) é reconhecido como a base da abordagem teórica da RBV (WERNERFELT, 1984; RAMOS-RODRIGUEZ e RUIZ-NAVARRO, 2004). Penrose (1959) e

outros pesquisadores (RUMELT, 1984; WERNERFELT, 1984; PETERAF, 1993) argumentam que o crescimento e o sucesso das firmas dependem do acesso e do uso efetivo de recursos heterogêneos e únicos. Como base da abordagem da RBV tem-se os recursos estratégicos que a empresa deve se esforçar para deter ou desenvolver. Wernerfelt (1984, p. 172) define os recursos como “qualquer coisa que possa ser pensada como uma força ou fraqueza de uma dada firma.” Barney (1991, p. 101) pontua que os recursos estratégicos “incluem todos os ativos, capacidades, processos organizacionais, atributos da firma, informação e conhecimento, etc. controlados por uma firma, que a habilitam a conceber e a implementar estratégias que melhorem sua eficiência e efetividade”. Barney (1991, p. 101) argumenta que os recursos da organização se dividem em três categorias, a saber:

- Capital físico: inclui tecnologia, instalações e equipamentos, localização geográfica e acesso à matéria-prima;
- Capital humano: inclui treinamento, experiência, inteligência e relacionamentos dos gestores e trabalhadores no nível operacional;
- Capital organizacional: inclui planejamento formal e informal, controle, coordenação de sistemas e o relacionamento de grupos com a empresa e da empresa com o ambiente.

Barney (1991) ressalta que fonte de vantagem competitiva sustentável de uma empresa está pautada principalmente na heterogeneidade e na imobilidade de seus recursos, como mostra a figura 1, que podem ser obtidas por meio de informações diferenciadas (LIEBERMAN e MONTGOMERY, 1982) ou barreiras de entrada (PORTER, 1980), por exemplo.

Figura 1: Relacionamento entre os recursos heterogêneos e imóveis (valor, raridade, imitabilidade imperfeita e capacidade de substituição) e a vantagem competitiva sustentável



Fonte: Barney (1991)

Desta forma, tendo em vista a consecução de uma vantagem competitiva sustentável, os recursos da firma precisam ser: valiosos para explorar as oportunidades e neutralizar as ameaças no ambiente competitivo; raros e não disponíveis a outros competidores; imperfeitamente imitáveis, ou inimitáveis, na medida em que dependem de desenvolvimentos históricos organizacionais específicos (tempo e espaço em que os recursos ou condições emergiram) e são protegidos pela complexidade social (recursos como a cultura organizacional (BARNEY, 1986), a reputação da firma perante os fornecedores (PORTER, 1980), entre outros) e pela ambigüidade causal, ou seja, a

estratégia em uso que é difícil de ser duplicada (REED e DE FILLIPPI, 1990); e não-substituíveis, na medida em que não existem recursos idênticos que permitam replicar um resultado semelhante (LIPPMAN e RUMELT, 1982; RUMELT, 1984; BARNEY, 1986; DIERICKX e COOL, 1989; BARNEY, 1991).

Tomando como base os quatro atributos dos recursos no contexto da RBV, Carmeli (2004) constrói e apresenta um quadro de análise em que são vinculadas a posição competitiva e o desempenho da organização, como mostra o quadro 1:

Quadro 1: Características dos recursos para a criação de vantagem competitiva sustentável

Recurso possui alto valor?	Recurso é raro?	Recurso é inimitável?	Recurso é insubstituível?	Posição competitiva	Desempenho
Não	Não	Não	Não	Desvantagem competitiva	Abaixo da média
Sim	Não	Não	Não	Paridade competitiva	Mediano
Sim	Sim	Sim	Não	Vantagem competitiva temporária	Acima da média no curto prazo
Sim	Sim	Sim	Sim	Vantagem competitiva sustentável	Acima da média no curto e no longo prazo

Fonte: Adaptado de Carmeli (2004)

Pesquisadores que se balizam pela ótica da RBV sugerem que a vantagem competitiva deriva dos recursos específicos da empresa que são escassos e com um uso superior em relação a outros (PETERAF; BARNEY, 2003). Empresas com recursos superiores podem fornecer maiores benefícios para seus clientes por um dado custo ou, ainda, pode fornecer o mesmo nível de benefícios por um menor custo quando comparado aos concorrentes.

No que concerne às críticas sobre a construção teórica da RBV, argumentações recaem no que diz respeito à (PRIEM e BUTLER, 2001a; 2001b; FOSS e KNUDSEN, 2003):

- Existência de definições imprecisas dos termos fundamentais, tais como “vantagem competitiva sustentável”;
- Teor tautológico da idéia de que os atributos dos recursos (raros, valiosos, inimitáveis e insubstituíveis) são geradores de vantagem competitiva sustentável. Ou seja, baseado na lógica da falseabilidade, considera-se que esta idéia é verdadeira por definição e não sujeita a teste empírico;
- Não identificação, a priori, da importância e da quantidade necessária de um determinado recurso para a geração de vantagem competitiva sustentável;
- Foco e análise em recursos individuais de forma estática;

- Existência de dúvidas quanto a RBV ser ou não uma novidade em função de seus antecedentes teóricos (por exemplo, em relação ao trabalho de Penrose da década de 50).

Barney (2001) argumenta que apesar de não existirem testes para identificar os recursos estratégicos, estes precisam ser avaliados nos contextos das firmas. Adicionalmente, Barney (2001) pontua que, mesmo que a RBV não seja capaz de gerar uma lista de potenciais recursos, ela especifica as características que os recursos devem possuir para serem fonte de vantagem competitiva.

Schulze (1994) considera que as condições apresentadas por Barney (1991) dão corpo a um ramo “tradicional” de pesquisa da RBV, denominado “escola estrutural”, cujos trabalhos se dedicam aos problemas de identificação e exploração de recursos que podem gerar vantagem competitiva. No entanto, tais trabalhos pressupõem um comportamento estático do ambiente, o que limita a análise da configuração de recursos estrategicamente relevantes em mercados mais dinâmicos. A questão da dinamicidade dos mercados é abordada especificamente por outra corrente da RBV, identificada por Schulze (1994) como “escola de processo”, cujos trabalhos se relacionam com a criação de recursos geradores de vantagem competitiva. A “escola de processo” incorpora novos conceitos à base teórica da RBV, tais como “competências centrais” (PRAHALAD e HAMEL, 1990) e “capacidades dinâmicas” (TEECE et al., 1997; EISENHARDT e MARTIN, 2000).

Ao introduzir o conceito de “capacidades dinâmicas” dentro da visão de estratégia balizada pela RBV, Teece et al. (1997), corroborados por Eisenhardt e Martin (2000), argumentam que os recursos per si não são tão importantes para gerar vantagem competitiva sustentável para a organização, sendo mais relevante a capacidade de acumular e combinar novos recursos em novas configurações capazes de gerar fontes adicionais de rendas. Enquanto que o termo “dinâmicas” refere-se à capacidade da organização de renovar competências para alcançar congruência com o ambiente empresarial em mudança, o termo “capacidades” enfatiza o papel principal da administração estratégica de se adaptar adequadamente, integrando e reconfigurando habilidades organizacionais internas e externas, recursos e competências funcionais para corresponder a um ambiente em constante mudança (TEECE et al., 1997). Em outras palavras, adicionalmente a simplesmente possuir os recursos raros, valiosos, insubstituíveis e inimitáveis, as empresas que buscam uma vantagem competitiva devem também demonstrar a competência de se modificar de tal forma que todo o potencial desses recursos seja alcançado (NEWBERT, 2007; TEECE, 2007).

Oliver (1997) oferece uma visão complementar à RBV ao distinguir os recursos de uma empresa como fontes de capital (ativos de alto valor e as competências da empresa) e capital institucional (capacidade de sustentar ativos de alto valor e competências). O capital institucional está relacionado com as normas e valores dos tomadores de decisão (nível individual); cultura organizacional e políticas (nível da firma); pressões regulatórias e públicas, além das normas gerais do setor de atuação da organização (nível inter-organizacional). Após propor um modelo que relaciona a RBV com a Teoria Institucional, Oliver (1997) conclui que as pesquisas sobre geração de vantagens competitivas

sustentáveis deveriam focar não somente nos atributos dos recursos, mas também em como os recursos são desenvolvidos, gerenciados e difundidos.

Tomando com base a RBV, outros trabalhos buscaram elucidar a questão da geração de vantagem competitiva sustentável inserindo a perspectiva da motivação (GOTTSCHALG e ZOLLO, 2007), dos benefícios ao consumidor (PRIEM, 2007) e da contabilidade gerencial com foco em sistemas de controle gerencial (HENRI, 2006). Este último sugere que uso de sistemas de controle gerencial, em especial os interativos, pode alavancar o surgimento de novas estratégias e gerar vantagens competitivas sustentáveis para a organização.

Embora a RBV possa ser vista, grosso modo, como um contraponto aos princípios da visão baseada no mercado (market based view - MBV), visão esta capitaneada pelas pesquisas e publicações de Michael Porter e partidária de que a origem da vantagem competitiva encontra-se no posicionamento em setores atrativos, diversos autores vêm manifestando que existe uma relação complementar entre as duas abordagens, visto que ambas procuram explicar o mesmo fenômeno de interesse – a vantagem competitiva sustentável (SPANOS e LIOUKAS, 2001). Desta forma, Peteraf e Barney (2003) consideram que a RBV não é substituta das ferramentas analíticas para o nível de indústria, como o modelo das “cinco forças” de Porter (1985), nem uma substituta de análise do macro ambiente.

Estas considerações, dadas por alguns dos principais teóricos da RBV, confirmam que esta não nega a utilidade das análises de mercado e da indústria da MBV, mas somente pretende explicar as características internas de uma firma que a habilitam a obter maiores níveis de eficiência e, conseqüentemente, vantagens competitivas. Desta forma, a RBV e MBV não competem entre si, pelo contrário, se complementam, pois a subavaliação do papel dos recursos, assim como da importância de um posicionamento potencialmente lucrativo, pode levar a uma análise não balanceada do contexto estratégico de uma firma. Corroborando com argumentos apresentados, o estudo de Spanos e Lioukas (2001) em empresas gregas conclui que tanto fatores externos (a indústria e o macro ambiente) como os internos (recursos específicos) são importantes para explicar as diferentes dimensões do desempenho da organização.

2.2. Contabilidade Gerencial

Os termos “contabilidade gerencial” (management accounting) algumas vezes são utilizados de forma intercambiável com os termos “sistemas de contabilidade gerencial” (management accounting systems), “sistemas de controle gerenciais” (management control systems) e “controles organizacionais” (organizational controls). No entanto, esses termos possuem significados distintos. A contabilidade gerencial refere-se ao conjunto de práticas tais como orçamentação e custeamento de produtos, enquanto que os sistemas de contabilidade gerencial referem-se ao uso sistemático das práticas de contabilidade gerencial para que se atinja algum objetivo. Os sistemas de controle gerenciais são mais amplos e englobam os sistemas de contabilidade gerencial incluindo, por exemplo, controles pessoais e de clãs. Os controles gerenciais são normalmente referenciados como controles construídos em processos e atividades, tais como: controle estatístico do processo (CEP), sistema de produção just in time (JIT), entre outros (CHENHALL, 2003).

A contabilidade gerencial constitui uma parte do sistema contábil que se dedica às informações destinadas aos usuários internos da organização (HANSEN e MOWEN, 1997). A pesquisa em contabilidade gerencial ganhou força a partir da década de 80 com a abertura de novos canais internacionais de divulgação dos estudos teóricos e empíricos que apresentam uma perspectiva multidisciplinar e, em muitos casos, com uma multiplicidade de métodos aplicados na análise dos problemas. (FREZATTI et al., 2007; HESFORD et al., 2007). Vale destacar que, diferentemente da contabilidade financeira (normativa), a contabilidade gerencial (não normativa) pode ser entendida de diversas maneiras, dependendo da visão do autor. Frezatti et al. (2007) fazem um levantamento de seis conceitos / objetivos da contabilidade gerencial, levantamento este que é apresentado e complementado no Quadro 2, no qual pode-se observar que existe sobreposição de conceitos e de objetivos da contabilidade gerencial na literatura especializada.

Como exemplos, podem ser citados as colocações de (i) Anthony e Welsch; de (ii) Anderson, Needles e Cadwell; de (iii) Horngren, Sundem e Stratton; e de (iv) Garrison, Noreen e Brewer postas em épocas diferentes (1981, 1989, 2004 e 2006, respectivamente), mas que ressaltam como a finalidade fundamental da contabilidade gerencial o fornecimento de informações para os gestores/administradores (internos) da organização. Convém ressaltar que a conceituação dada pelo IMA (2008) pode se vista como a mais abrangente, pois parte de conceitos e definições pretéritas e incorpora aspectos hodiernos de formulação e de implementação da estratégia organizacional.

Quadro 2: Conceitos/objetivos da contabilidade gerencial

ANO	AUTORES	CONCEITO/OBJETIVO DA CONTABILIDADE GERENCIAL
1981	Anthony e Welsch *	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
1981	NAA - National Association of Accountants (1981)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso apropriado e a responsabilização por seus recursos
1989	Anderson, Needles e Cadwell *	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejar, avaliar e controlar dentro da organização para assegurar o apropriado uso e accountability dos seus recursos.
1997	Atkinson et al. (1997)	Processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar as decisões operacionais e de investimentos.
1997	Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
2000	Hornrgren, Foster e Datar *	Medir e reportar as informações financeiras e não financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
2000	Louderback et al. *	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
2004	Hornrgren, Sundem e Stratton *	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.
2006	Garrison, et al. (2006)	Fornecer informações aos administradores que dirigem e controlam as operações no interior de uma organização.
2008	IMA - Institute of Management Accounting (2008)	Envolve a colaboração no processo de tomada de decisões, a elaboração de sistemas de planejamento e gestão de desempenho, e o fornecimento de expertise técnica para exercer controle financeiro e disponibilizar informação financeira com o intuito de auxiliar os gestores na formulação e na implementação da estratégia de uma organização.
OBS.	(*) as fontes estão disponibilizadas em Frezatti et. al. (2007)	

Fonte: Adaptado de Frezatti et. al. (2007)

Da mesma forma que não existe consenso em relação ao conceito e/ou objetivo, também é esparsa o entendimento acerca dos temas ou tópicos de estudo que a pesquisa do campo de conhecimento sobre contabilidade gerencial se propõe a estudar. No entanto, alguns temas são tidos como “clássicos” e aparecem recorrentemente em taxonomias, tais como: orçamentos, contabilidade de custos e mensuração de desempenho. O quadro 3 apresenta

três taxonomias dos tópicos da pesquisa em contabilidade gerencial na visão de diferentes autores:

Quadro 3: Taxonomia dos tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial

SHIELDS (1997)	MENSAH et al. (2004)	HESFORD et al. (2007)
Sistemas de Controle Gerencial <ul style="list-style-type: none"> • Incentivos • Orçamentos ou Orçamentação (Budgeting) • Mensuração de desempenho • Preços de Transferência • Contabilidade por Responsabilidade (Responsibility Accounting) • Controle Internacional 	Sistemas de Controle Gerencial	Custos <ul style="list-style-type: none"> • Alocação de Custos • Outros Tópicos em Contabilidade de Custos <ul style="list-style-type: none"> - Variação de Custos - Utilização de Custos para Tomada de Decisão • Práticas de Custos
Contabilidade de Custos <ul style="list-style-type: none"> • Contabilidade Total de Custos (Cost Accounting Overall) • Alocação de Custos • Custeio Baseado em Atividades • Custeio de Produtos • Variação de Custos 	Contabilidade de Custos / Contabilidade Gerencial	Controle <ul style="list-style-type: none"> • Orçamentação (Budgeting) • Orçamento de Capital • Mensuração e Avaliação de Desempenho • Controle Organizacional • Controle Internacional
Gestão de Custos <ul style="list-style-type: none"> • Qualidade • Just in Time • Utilização de Custos para Tomada de Decisão • Benchmarking • História 		Outros Tópicos <ul style="list-style-type: none"> • Sistemas de Informação Contábil • Benchmarking • Gestão da Qualidade Total • Just in Time • Métodos de Pesquisa • Gestão Estratégica • Preços de Transferência
Direcionadores de Custos		
Contabilidade Gerencial, Informação e Sistemas	Contabilidade Gerencial, Informação e Sistemas	
Métodos de Pesquisa e Teorias	Outros Tópicos	
Orçamento de Capital e Decisões de Investimento	Outros Tópicos	

Fonte: Adaptado de Shields (1997), Mensah et al. (2004) e Hesford et al. (2007)

Os tópicos apresentados por Shields (1997) foram utilizados para caracterizar o estado da pesquisa em contabilidade gerencial em relação aos artigos publicados por pesquisadores dos Estados Unidos durante os sete primeiros anos da década de 90. Outras classificações da pesquisa em contabilidade gerencial foram propostas. Podemos citar, como exemplo, o

trabalho de Hesford et al. (2007) que ampliam o estudo de Shields (1997) para o período entre 1981 e 2000 apresentando uma nova taxonomia dos tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial. Outro trabalho, o de Mensah et al. (2004), apresentou uma taxonomia abreviada e correlacionada com os tópicos propostos por Shields (1997) para caracterizar em que campos teóricos (economia, sociologia, psicologia, entre outros) em que a pesquisa em contabilidade gerencial estava posicionada no período de 1986 a 2000.

Mesmo sendo mais recentes, as taxonomias propostas por Mensah et al. (2004) e Hesford et al. (2007) de alguma forma tomaram como base os tópicos de pesquisa apresentados por Shields (1997). Vale ressaltar que os tópicos destacados Shields (1997) fazem parte da metodologia utilizada neste estudo, apresentada a seguir.

3. Metodologia

O presente estudo consistiu em uma pesquisa bibliográfica em que se utilizou a análise bibliométrica ou bibliometria como ferramenta base. No entendimento de Fonseca (1986), a bibliometria consiste na aplicação da estatística à bibliografia. O primeiro estudo de bibliometria ocorreu em 1917 e seu conceito pode ser encontrado em Spinak (1996, p.34) como “aplicação de análises estatísticas para estudar as características do uso e criação de documentos”.

De acordo com Castro (1997), dentre os métodos quantitativos utilizados para medir e avaliar o conhecimento científico encontra-se a bibliometria e afirma que as vantagens deste método de avaliação consistem em amenizar os elementos de julgamento e produzir resultados quantitativos que tendem a ser a soma de muitos pequenos julgamentos e apreciações realizados por várias pessoas. Pesquisas científicas têm utilizado a bibliometria em diversas áreas e para diversos fins, tais como medida de produtividade de autores mediante distribuição de frequência, medida de frequência do aparecimento de palavras ou expressões em textos sobre um assunto específico, medidas de desempenho, estabelecendo núcleo e áreas de dispersão sobre determinado assunto (CARDOSO et al, 2005). A partir da aplicação de outro método, a análise de citações, podem ser levantadas tendências de concentração em campos, em instituições, em países e no uso de determinados periódicos (MOREL e MOREL, 1977). Desta forma, os estudos ou análises de citação verificam-se fundamentais para o entendimento da comunicação científica (ROUSSEAU, 1998).

Tal como preconiza a questão de pesquisa, este trabalho procurou analisar como a teoria da RBV pode contribuir para a construção da pesquisa científica em contabilidade gerencial no âmbito internacional. Dessa forma, o foco primário deste trabalho foi uma observação global sobre os mais diversos tipos de pesquisas realizadas que tomaram como base a RBV. Na execução desta observação global, buscou-se extrair qual tipo de assunto o trabalho estudado abordava e se neste havia algum indício de possível benefício para a pesquisa científica em contabilidade gerencial. Diante desta idéia, portanto, não havia a necessidade do trabalho estudado abordar a contabilidade gerencial de forma direta ou explícita. O que se buscou em cada trabalho estudado foi um extrato que pudesse elucidar

um caminho ou um sinal indicativo de benefício para a pesquisa em contabilidade gerencial.

Como exemplo ilustrativo da busca acima mencionada, pode ser citado a análise do trabalho de Zuang e Lederer (2006), que tinha como título “A resource-based view of electronic commerce”. O trabalho valeu-se da premissa de que a RBV considera os recursos de uma organização como determinantes para o sucesso desta. O estudo utilizou uma base de varejistas de comércio eletrônico na qual foi utilizada a teoria da RBV para examinar se os efeitos dos recursos humanos e tecnológicos de fato impactavam no desempenho econômico organizacional. Dentre os seus achados, o principal deles mostrou que os recursos tecnológicos são capazes de determinar o sucesso no desempenho do comércio eletrônico.

Diante deste achado, a pesquisa atual observou utilidade no estudo de Zuang e Lederer (2006) para a pesquisa em contabilidade gerencial quando foi revelado que o desempenho organizacional foi impactado pelos recursos organizacionais dentro do contexto da RBV. O benefício para a pesquisa científica em contabilidade gerencial se resume no fato de que um dos campos de estudo desta se assenta na mensuração e avaliação do desempenho organizacional, tal como afirma Shields (1997). Assim, o pesquisador em contabilidade gerencial encontrará fertilidade para sua pesquisa ao deparar-se com um achado sobre o desempenho organizacional relacionado com a RBV. Desta forma, pode-se afirmar que nesta publicação há contribuição da RBV para a pesquisa em contabilidade gerencial.

Seguindo esta linha de raciocínio, o corrente estudo buscou possíveis contribuições da teoria da RBV para a pesquisa em contabilidade gerencial, ao longo do tempo. A fonte para a obtenção da massa de dados foi o ProQuest® (2009). O ProQuest® disponibiliza um acervo completo que condensa todas as publicações internacionais dos mais variados temas de diversos periódicos, jornais, dissertações, teses, livros, artigos de congressos científicos, revistas científicas. Dessa forma, o potencial de informações sobre trabalhos de pesquisas internacionais presentes no acervo do ProQuest® justifica a escolha desta fonte de dados para esta pesquisa. Convém observar que esta pesquisa, por ser uma amostragem intencional e não probabilística, tem suas limitações ao âmbito da fonte mencionada, o que descaracteriza o caráter de inferência deste estudo para outros periódicos e anais de congressos.

O estudo foi realizado em três etapas. A primeira etapa buscou um levantamento bibliométrico sobre os trabalhos científicos construídos sob a ótica da RBV; a segunda etapa fez uma análise da parte da primeira etapa que identificou trabalhos nos quais pôde ser encontrada alguma contribuição para a pesquisa sobre contabilidade gerencial; a terceira etapa utilizou a mesma base de dados da segunda etapa para identificar autores destacados citados nestes trabalhos, os respectivos países nos quais as pesquisas publicadas foram originadas e os canais de publicação dos trabalhos. Cada etapa é detalhada a seguir:

3.1. A primeira etapa da pesquisa

O levantamento inicial consistiu em uma busca, pelo portal da internet ProQuest®, de todas as publicações acadêmicas realizadas até o ano de 2008 que possuísem em seu título a expressão “resource based”. O resultado deste levantamento trouxe 374 publicações acadêmicas das quais eram apresentados o título, o autor, o canal de publicação, o local de publicação, a data da publicação, o resumo da obra e, em alguns casos, o texto completo. Na seqüência do estudo, as 374 publicações foram analisadas e classificadas de acordo com o tema / área do conhecimento ao qual estavam mais relacionadas ou para o qual poderia contribuir.

Na execução da classificação por tema dos 374 trabalhos, todos os títulos e todos os resumos dos trabalhos foram analisados e classificados. As categorias resultantes foram: contabilidade gerencial; economia; pesquisa acadêmica / ensino; ciências biológicas; planejamento estratégico; produção / operação; recursos humanos; pesquisa social; e finanças. Vale ressaltar que 40 publicações que não estavam relacionadas com a teoria da RBV como os que tratavam de recursos nacionais dos países, por exemplo, foram desconsideradas. Além disso, outras 16 publicações foram apresentadas de forma repetida, sendo também desconsideradas do universo de análise. Desta forma, 318 foram categorizados. Dentro de cada categoria, foram encontrados os seguintes tópicos:

- Contabilidade Gerencial: desempenho econômico corporativo; decisões de fazer ou comprar; mensuração de desempenho após novas implantações; desempenho organizacional após melhorias na tecnologia da informação; sistemas de informação gerencial; o conhecimento impactando o desempenho; geração de valor econômico; gerenciamento da qualidade total impactando o desempenho; mudanças organizacionais e conseqüências nos resultados financeiros; custeio baseado em atividades; pesquisa em contabilidade gerencial; a influência da estratégia no desempenho organizacional; controle e mensuração de estoques; custos e orçamento;
- Economia: crescimento e desenvolvimento econômico; disputas entre empresas de países distintos; relações entre países; produtividade das economias nacionais; salário mínimo; convenções internacionais; aspectos naturais e economia; decisões sobre investimentos nacionais; privatizações; alocação de recursos; teoria dos custos de transação; propriedade intelectual;
- Pesquisa e Ensino: a pesquisa sobre RBV; metodologia de pesquisa em estudos sobre RBV; críticas à RBV; o ensino e o desempenho escolar com base na RBV; análise de impacto de publicações;
- Estratégia de Organizações: análises de mercado; identificação e gestão de recursos-chave; planejamento estratégico; orientações de mercado; alinhamento estratégico; entradas e saídas de mercado; vantagens competitivas; impacto de decisões estratégicas; fusões e aquisições; spin-offs corporativos; estratégias de internacionalização;

- Organização Industrial e Gestão de Operações: planejamento e programação de operações; logística; eficiência produtiva; materiais; cadeia de suprimentos; redes de cooperação produtiva; aglomerações; clusters regionais de produção; gestão de projetos; satisfação do cliente; transferência de conhecimento/tecnologia; inovação de produtos e processos; controle de qualidade; gestão do conhecimento e aprendizado organizacional;
- Recursos Humanos: análises de ambiente organizacional; cultura organizacional; empreendedorismo; sucessão; equipes de trabalho; responsabilidade social; rivalidade nas empresas; competição; inteligência emocional; motivação; planos de carreira; empowerment; reputação empresarial como um recurso;
- Diversos: spin-offs acadêmicos; reputação organizacional; falência de empresas; mercado de capitais; preços de ações; venture capital; IPO's (initial public offering); análises de eventos financeiros; mercado de ações; projeções de fluxo de caixa.

Como resultado, obteve-se um total de 62 publicações acadêmicas que utilizaram a RBV e que apresentaram uma possível contribuição a algum tópico de pesquisa do campo da contabilidade gerencial.

3.2. A segunda etapa da pesquisa

Esta etapa caracterizou-se pelo estudo dos trabalhos realizados com possível contribuição da base teórica da RBV para a pesquisa sobre contabilidade gerencial. Foram levantadas 62 publicações acadêmicas destacadas da primeira etapa da pesquisa. Inicialmente, organizou-se a massa de dados dos 62 trabalhos para que pudessem ser classificados por categorias onde o atributo seria o tópico de pesquisa em contabilidade gerencial para o qual o trabalho estudado poderia contribuir. Para esta classificação, utilizou-se a taxonomia dos tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial proposta por Shields (1997). A escolha desta taxonomia decorre do fato de esta ter sido recorrentemente utilizada como base para a proposição de outras classificações de tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial.

3.3. A terceira etapa da pesquisa

Esta etapa caracterizou-se pela busca dos principais destaques em termos de autores de publicações no campo teórico da RBV relacionados com a pesquisa em contabilidade gerencial, além da identificação dos países das instituições das quais esses autores são filiados. Para tal, realizou-se uma análise de citações na base de artigos examinada na segunda etapa (62 publicações). Para um autor ser contabilizado, estabeleceu-se dois critérios. De acordo com o primeiro critério, os autores de obras citadas cujos títulos continham os termos "resource based" foram contabilizados. De acordo com o segundo critério, nas seções e subseções cujos títulos que continham os termos "resource based" ou "RBV", também foram contabilizados os autores de obras citadas. Vale ressaltar que, em cada publicação analisada, um autor é contabilizado quantas vezes for citado de acordo com os dois critérios estabelecidos. Para facilitar a visualização dos resultados obtidos, os

20 autores (destaques) mais citados (com maior frequência relativa) e as instituições/países a que são filiados foram projetados através de uma tabela.

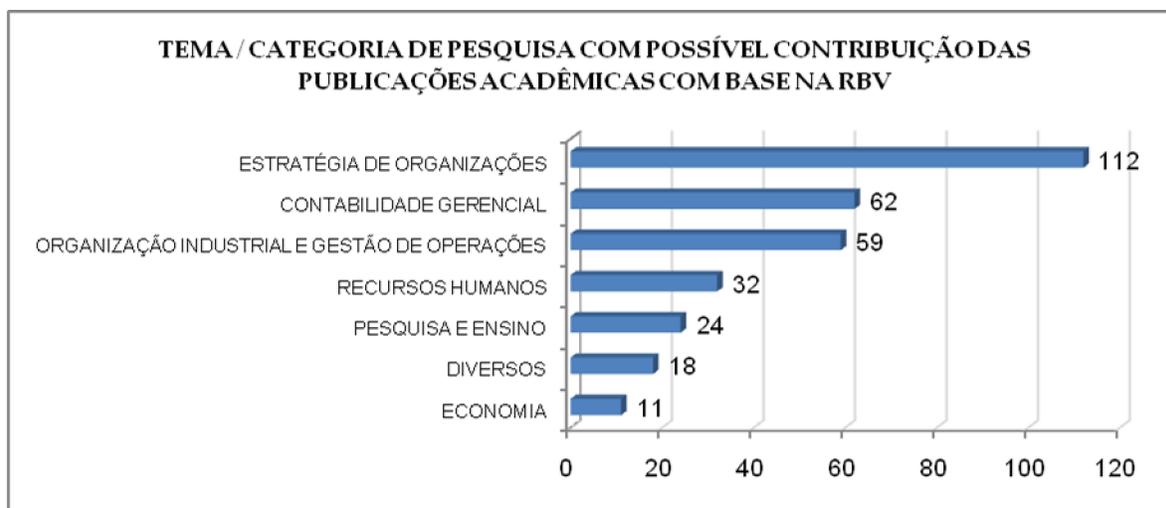
Em seguida, foram elencados os principais trabalhos dos autores do campo teórico da RBV considerados como destaque, em ordem cronológica, com base nas publicações com possível contribuição à pesquisa em Contabilidade Gerencial. Os trabalhos elencados foram contrastados com resultados obtidos na primeira etapa da pesquisa, ou seja, foram apresentados já na primeira seção de resultados, como veremos a seguir.

4. Apresentação e Discussão dos Resultados

4.1. Primeira etapa da pesquisa

Seguindo os critérios de busca utilizados no Proquest®, os números preliminares do universo estudado até 31 de dezembro de 2008 revelam que as categorias dos trabalhos que apresentam maior frequência são as que possuem potenciais contribuições para o campo da “estratégia de organizações” (112 ou 35,22% dos trabalhos válidos), conforme demonstrado na figura 3.

Figura 3: Frequência absoluta de publicações acadêmicas por tema / categoria

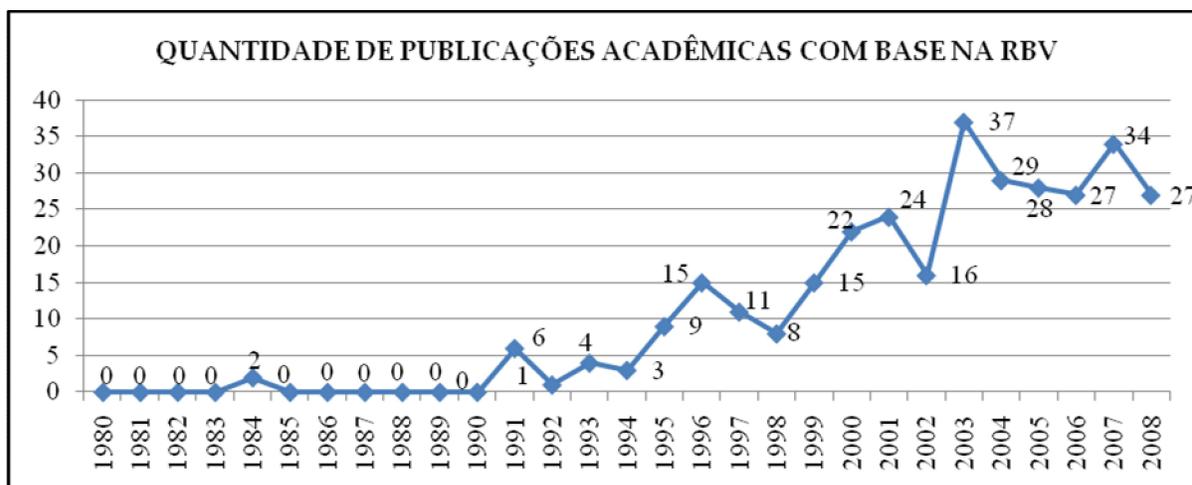


O gráfico exibido na figura 3 mostra que os temas de pesquisa mais proeminentes nos trabalhos estudados que tomam como base a teoria da RBV foram “planejamento estratégico” e “contabilidade gerencial”. Este fato se justifica pela própria essência da teoria da RBV que tem relação estreita com a geração de vantagem competitiva sustentável e com o desempenho organizacional. Esta revelação se assenta na teoria da RBV que tem suas raízes no que Wernerfelt (1984) considera com uma “ferramenta econômica” usada para determinar os “recursos estratégicos” disponíveis para uma empresa. Dessa forma, os números significativos da categoria “estratégia de organizações” validam que a finalidade da RBV se volta mais especificamente à pesquisa voltada para esta área.

Com base na figura 4, apresentada a seguir, pode-se verificar que a produção científica que utilizou a RBV como base apresentou um crescimento acentuado a partir do ano de 1991.

Uma provável explicação para este achado, é que o número de publicações que forneceram sustentação teórica para a RBV começou a se intensificar a partir deste ano, conforme mostra o quadro 4. Convém lembrar que o quadro 4 foi levantado com base na terceira etapa da pesquisa e antecipado para a corrente seção para possibilitar a realização de análises e a apresentação de possíveis explicações para a evolução histórica da quantidade de publicações em RBV.

Figura 4: Produção anual de trabalhos com base na RBV



Quadro 4: Obras relevantes para a teoria da RBV (antecipados dos resultados da etapa 3).

ANO	PUBLICAÇÃO
1984	Rumelt, R. P. Towards a Strategic Theory of the Firm. In Lamb, R. B. (ed.) <i>Competitive Strategic Management</i> . Upper Sadler River, NJ: Prentice Hall
1984	Wernefeld, B. A resource-based view of the firm, <i>Strategic Management Journal</i> , v. 5, p. 171-180
1986	Barney, J. B. Strategic factor markets: expectations, luck, and business strategy; <i>Management Science</i> , v. 32, n. 10, p. 1231-1241
1986	Barney, J. B. Organizational culture: Can it be a source of sustained competitive advantage? <i>Academy of Management Review</i> , v. 11, p. 656-665
1990	Prahalad, C. K. e Hamel, G. The core competence of the corporation. <i>Harvard Business Review</i> , v. 68, n. 3, p. 79-92.
1991	Barney, J. B. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. <i>Journal of Management</i> , v. 17, p. 99-120
1991	Conner, K. R. A Historical Comparison of Resource-Based View and Five Schools of Thought within Industrial Organization Economics: Do We Have a New Theory of the Firm? <i>Journal of Management</i> , v. 17, p. 121-154
1991	Collis, D. J. A resource-based analysis of global competition: the case of the bearings industry. <i>Strategic Management Journal</i> , v. 12, p. 49-68.
1991	Grant, R. M. The Resource-Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation. <i>California Management Review</i> , v. 33, p. 114-134
1992	Mahoney, J. e Pandian, R. The Resource-Based View Within the Conversation of Strategic

	Management. Strategic Management Journal, v. 13, p. 363-380
1993	Peteraf, M. A. The Cornerstones of Competitive Advantage: A Resource-Based View. Strategic Management Journal, v. 14, n. 3, p.179-191
1993	Amit, R. e Shoemaker, P. J. H. Strategic assets and organizational rent. Strategic Management Journal, v. 14, p. 33-46
1995	Pisano, G. P. e Teece, D. Dynamic Capabilities of Firms: An Introduction. Industrial and Corporate Change, v. 3, n. 3, p. 537-556
1995	Wernerfelt, B. The Resource-Based View of the Firm: Ten Years After. Strategic Management Journal, v. 16, p.171-174.
1996	Conner, K. R. e Prahalad, C. K. A. Resource-Based Theory of the Firm: Knowledge versus Opportunism. Organization Science, v. 7, p.477-501
1997	Teece, D., Pisano, G. e Shuen, A. Dynamic Capabilities and Strategic Management. Strategic Management Journal, v. 18, n. 7, p. 509–533
2000	Eisenhardt, K. M. e Martin, J. A. Dynamic capabilities: what are they? Strategic Management Journal, v. 21, p. 1105– 1121.
2001	Barney, J. B. Is the Resource-Based Theory a Useful Perspective for Strategic Management Research? Yes. The Academy of Management Review, v. 26, n.1, p. 41-56
2001	Barney, J.B.; Wright, M. e Ketchen Jr., D.J., The resource-based view of the firm: Ten years after 1991. Journal of Management, v. 27, pp. 625-641
2001	Priem, R. e Butler, J. Is the Resource-Based Theory a Useful Perspective for Strategic Management Research? Academy of Management Review, v. 26, p. 22–40.
2001	Priem, R. e Butler, J. Tautology in the Resource-Based View and Implications of Externally Determined Resource Value: Further Comments. Academy of Management Review, v. 26, p. 57–66
2003	Peteraf, M. A. e Barney, J. B. Unravelling the resource-based tangle. Managerial and Decision Economics, v. 24, n. 4, p. 309-323
2007	Teece, D. J. Explicating dynamic capabilities: the nature and microfoundations of (sustainable) enterprise performance. Strategic Management Journal, v. 28, p.1319-1350

Analisando os trabalhos extraídos do ProQuest®, observa-se que as pesquisas científicas que utilizam a teoria da RBV como base têm aumentado desde o início da década de 90, embora desde 2003 tenha ocorrido uma desaceleração do número de publicações sobre o tema. Com base no gráfico exibido na figura 4, podem ser observados aumentos da quantidade de publicações sobre RBV significativos em alguns períodos, tais como nos anos de 1990 para 1991, quando se registrou um aumento de 0 para 16 trabalhos publicados; de 1996 para 1997, quando se registrou um aumento de 66,67% (de 9 em 1996 para 15 em 1997); de 1999 para 2000, quando se registrou um aumento de 46,67% (de 15 em 1999 para 22 em 2000); e de 2002 para 2003, quando se registrou um aumento de 131,25% (de 16 em 2002 para 37 em 2003). Uma provável explicação para tal fenômeno são publicações de forte impacto na construção da teoria da RBV que precederam estes períodos e impulsionaram novos estudos, tais como as publicações de Barney (1991), Wernerfelt (1995), Conner e Prahalad (1996), Barney (2001), Barney et al. (2001), e Priem e Butler (2001a; 2001b).

A figura 5 apresenta uma evolução de como as quatro áreas que ocorreram com maior frequência no corrente estudo se desenvolveram durante os anos de pesquisa com base na RBV. Conforme já exposto na figura 4, a figura 6 corrobora com a proeminência das áreas de planejamento estratégico, embora se tenha observado uma queda considerável no ano de 2007 para 2008. Vale destacar que os trabalhos com contribuição para a pesquisa em contabilidade gerencial vêm acompanhando o mesmo desenho da curva da produção anual de trabalhos escritos com base na RBV, conforme a figura 5 e conforme a etapa 2 desta pesquisa, detalhada no tópico a seguir.

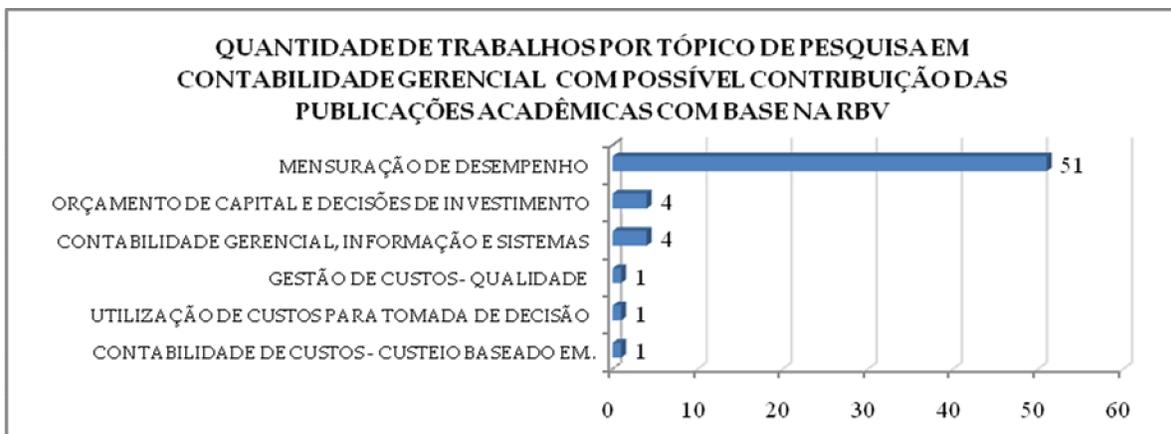
Figura 5: Produção anual de trabalhos com base na teoria "RBV", por áreas mais frequentes



4.2. Segunda etapa da pesquisa

O levantamento dos trabalhos com base na teoria da RBV com potencial de contribuição para os tópicos da pesquisa em contabilidade apresentou os seguintes resultados:

Figura 6: Frequência absoluta de publicações em RBV por tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial



A grande maioria de trabalhos nos quais foram encontrados vínculos entre a teoria da RBV e a pesquisa sobre contabilidade gerencial sugeriu contribuições a esta em assuntos ligados a mensuração de desempenho. Dentro do universo de trabalhos sobre mensuração de desempenho, os assuntos que foram abordados com maior frequência tratavam de “ganhos de desempenho”; “relação entre valor, raridade, vantagem competitiva e desempenho”; “medidas de desempenho”; “desempenho e lucratividade”; “desempenho e eficiência”; “desempenho financeiro”; “sistema de controle gerencial e desempenho”; “gerenciamento de custos e desempenho”; “tecnologia da informação e desempenho”; “recursos humanos e desempenho”; “desempenho do giro dos estoques e redução de custos”.

A justificativa para este número expressivo em relação aos demais assuntos encontra fundamentos na teoria da RBV e no próprio constructo da contabilidade gerencial. Pode ser concluído que o desempenho organizacional é um dos objetos de estudo de ambas as correntes de pensamentos. Considerando alguns dos pensadores da teoria da RBV, tais como Conner (1991), Rumelt (1984), Mahoney e Pandian (1992), em suas afirmações, mencionam que a ênfase da RBV é colocar a importância dos recursos e suas implicações no desempenho da firma. Considerando alguns pesquisadores da contabilidade gerencial, é enfatizado que esta tem como um de seus principais objetivos mensuração do desempenho organizacional, tal como afirmam Shields (1997) e Hesford et al. (2007). Dessa forma, com base nestes autores, observa-se que o desempenho organizacional pode ser considerado como um ponto de convergência entre a RBV e a contabilidade gerencial, uma vez que, para a primeira, o desempenho é consequência da vantagem competitiva sustentável gerada pelos recursos da organização e, para a segunda, o desempenho é alvo de mensuração e avaliação.

Na figura 7, é apresentado um gráfico que ilustra a evolução da pesquisa científica que utilizou como base a RBV e que prestou utilidade na pesquisa em contabilidade gerencial, conforme prospecção de artigos realizada junto ao ProQuest:

Figura 7: Produção científica internacional com base na RBV com contribuição para pesquisa em contabilidade gerencial.



Com base na figura 7, nota-se uma evolução quantitativa dos trabalhos científicos baseados na RBV e que se mostram importantes para a pesquisa em contabilidade

gerencial. Para este incremento, pode-se tomar como base a mesma justificativa levantada na primeira etapa deste trabalho, isto é, o número de publicações que forneceram uma forte base para a teoria RBV começou a se intensificar a partir do início da década de 90.

4.3. Terceira etapa da pesquisa

A partir de uma análise de citações da base de trabalhos examinada na segunda etapa (62 publicações), os 20 autores mais destacados em termos de publicações no campo teórico da RBV relacionados com a pesquisa em contabilidade gerencial, além da identificação dos países das instituições das quais esses autores são filiados, são elencados no quadro 5:

Quadro 5: Autores de destaque da Visão Baseada em Recursos (RBV)

AUTOR	FREQUÊNCIA RELATIVA DE CITAÇÕES	INSTITUIÇÃO / FILIAÇÃO	PAÍS
Jay Barney	21,65%	Fisher College of Business	EUA
David Teece	7,35%	University of California	EUA
Birger Wernerfelt	6,19%	MIT Sloan School of Management	EUA
Richard Rumelt	5,80%	University of California Los Angeles	EUA
Robert Grant	5,41%	Georgetown University	EUA
Margareth Peteraf	4,77%	Yale University	EUA
Coimbatore Prahalad	4,38%	University of Michigan	EUA
Gary Pisano	3,99%	Harvard University	EUA
Paul Schoemaker	3,74%	University of Chicago	EUA
Raphael Amit	3,61%	University of British Columbia	Canadá
Amy Shuen	3,48%	Harvard University	EUA
Kathleen Conner	3,35%	University of Pennsylvania	EUA
Gary Hamel	3,35%	University of Michigan	EUA
Joseph Mahoney	2,58%	University of Illinois	EUA
Edith Penrose	2,58%	University of California	EUA
Richard Priem	2,32%	University of Wisconsin	EUA
David Collis	2,32%	Harvard University	EUA
Rajendran Pandian	2,19%	University of Illinois	EUA
John Butler	2,19%	Hong Kong Polytechnic University	China
Kathleen Eisenhardt	2,06%	Stanford University	EUA

O quadro 5 evidencia uma concentração da produção científica da RBV na América do Norte, especialmente nos Estados Unidos. O levantamento das citações presentes nos 62 trabalhos analisados aponta que o principal nome na pesquisa em RBV é Jay Barney, pesquisador vinculado a uma universidade americana. O quadro 6 explicita os principais canais de publicação em que as 62 publicações analisadas foram encontradas:

Quadro 6: Canais de publicações dos trabalhos realizados com base na RBV e com possível contribuição à pesquisa em contabilidade gerencial

PERIÓDICO DE PUBLICAÇÃO	FREQUÊNCIA ABSOLUTA
Strategic management journal	8
Academy of Management Journal	5
Journal of Management	5
Academy of Strategic Management	2
European Journal of Operational Research	2
Information e Management	2
Journal of Management Information Systems	2
Accounting, Organizations and Society	1
The Academy of Management Review	1
International Journal of Operations e Production Management	1

Ao se analisar os periódicos que se destacaram como os principais canais de publicação da pesquisa em RBV, foi verificado que o Strategic Management Journal é um periódico que contém artigos relevantes para uma ampla área de gerenciamento estratégico. Já o Academy of Management Journal e o Journal of Management são periódicos comprometidos com a publicação de artigos que tenham impacto no campo gerencial como um todo, abrangendo áreas relacionadas com comportamento organizacional, gerenciamento de recursos humanos, teoria organizacional, empreendedorismo, entre outras. Desta forma, observa-se uma maior frequência de pesquisa que tomam com base a RBV em três periódicos que focalizam o planejamento e gerenciamento estratégico. Por outro lado, nota-se uma pequena frequência de publicações em periódicos de pesquisa em contabilidade gerencial, uma vez que nos 62 trabalhos estudados, apenas 1 adveio de canais de publicações direcionados à contabilidade gerencial (Accounting, Organization and Society).

5. Considerações Finais

Esta pesquisa atingiu seus objetivos, pois proporcionou a visualização das contribuições da RBV para a pesquisa em contabilidade gerencial. Além disso, este estudo identificou quem são os autores de maior destaque na teoria da RBV no cenário mundial, incluindo as suas instituições de pesquisa, países e os veículos de publicação.

As limitações deste trabalho se assentam, principalmente, na base de dados utilizada (ProQuest®), não pela sua ineficácia, e sim pelo fato desta pesquisa ter focalizado no âmbito internacional, tornando limitada a inferência deste estudo para outros universos de pesquisa que não se incluem na fonte de dados utilizada, tais como anais de congressos brasileiros, por exemplo. Outro fator limitante está relacionado com a subjetividade presente no processo de alocação das publicações em cada tema ou área de conhecimento.

Entende-se que este trabalho colaborou para a pesquisa em contabilidade gerencial na medida em que revela que a RBV tem contribuído neste campo teórico, principalmente,

em relação ao desempenho organizacional. Esta revelação oferece ao pesquisador de contabilidade gerencial novas possibilidades de estudos vinculando ambas correntes de pensamento.

Para futuras pesquisas, sugere-se a realização de uma análise focalizando outras fontes de dados de produção científica para ratificar ou complementar os resultados apresentados por esta pesquisa. Além disso, poder-se-ia verificar em quais situações os diversos instrumentos da contabilidade gerencial (ex: orçamento, sistemas de custos, entre outros) poderiam gerar vantagem competitiva sustentável para as organizações que os utilizam. Finalmente, idealiza-se que este estudo contribua como um referencial para outras pesquisas em RBV com foco na contabilidade gerencial.

Referências

- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Management Accounting*. 2nd ed. London: Prentice-Hall Inc., 1997.
- BARNEY, J. B. Strategic factor markets: expectations, luck, and business strategy. *Management Science*, v. 32, n. 10, p. 1231-1241, 1986.
- BARNEY, J. B. Firm Resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, v. 17, n.1, p. 99-120, 1991.
- BARNEY J. B. Is the resource-based view a useful perspective for strategic management research? Yes. *Academy of Management Review*, v. 26, p. 41-56, 2001.
- BARNEY, J.; WRIGHT, M.; KETCHEN, D. J. The resource based view of firm: ten years after 1991. *Journal of Management*, v. 27, p. 625-641, 2001.
- BARRATT, M.; OKE, A. Antecedents of supply chain visibility in retail supply chains: A resource-based theory perspective. *Journal of Operations Management*, v. 25, n. 6, p. 1217-1233, 2007.
- BOURNE, M.; MILLS J.; FAULL, N. Operations strategy and performance: a resource-based perspective. *International Journal of Operations e Production Management*, v. 23, n. 9, p. 944-947, 2003.
- BOYD, B. K. CFO Duality and firm performance: a contingency model. *Strategic Management Journal*, v. 16, p. 301-312, 1995.
- CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. Pesquisa científica em contabilidade entre 1990 e 2003. *Revista de Administração de Empresas*, v. 45, n. 2, p. 34-45, 2005.
- CARMELI, A. Assessing core intangible resources. *European Management Journal*, v. 22, n.1, p.110-122, 2004.
- CASTRO, C. M. *Ciência e universidade*. Rio de Janeiro: Zahar, 1997.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organization and Society*, v. 28, n. 2-3, p.127-168, 2003.
- COASE, R. The Nature of the Firm. *Economica*, v. 4, p. 386-405, 1937.
- CONNER, K. R. A Historical comparison of resource-based view and five schools of thought within industrial organization economics: do we have a new theory of the firm? *Journal of Management*, v. 17, n. 1, p.121-154, 1991.
- CONNER, K. R.; PRAHALAD, C. K. A resource-based theory of the firm: knowledge versus opportunism. *Organization Science*, v. 7, p. 477-501, 1996.
- DIERICKX, I.; COOL, K. Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantage. *Management Science*, v. 35, n. 12, p. 1504-1511, 1989.

EISENHARDT, K. M.; MARTIN, J. A. Dynamic capabilities: what are they? *Strategic Management Journal*, v. 21, p. 1105–1121, 2000.

FIOL, C.; LYLES, M. Organizational learning. *Academy of Management Review*, v. 10, n. 4, p. 803-813, 1985.

FONSECA, E. N. *Bibliometria: teoria e prática*. São Paulo: Cultrix, 1986.

FOSS, N.; KNUDSEN, T. The resource-based tangle: towards a sustainable explanation of competitive advantage. *Managerial and Decision Economics*, v. 24, p. 291-307, 2003.

FREZATTI, F.; Aguiar, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista de Contabilidade e Finanças da USP*, n. 44, p. 9-22. 2007.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. *Managerial accounting*. 11th ed. New York: McGraw Hill, 2006.

GOTTSCHALG, O.; ZOLLO M. Interest Alignment and competitive Advantage. *Academy of Management Review*, v. 32, n. 2, p. 418-437, 2007.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Cost management*. 2nd. Ed. Cincinnati: South-Western College Publications, 1997.

HENRI, J. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, v. 31, p. 529-558, 2006.

HESFORD, J. W.; LEE, S.; VAN Der STEDE, W. A.; YOUNG, S. M. Management accounting: a bibliographic study. In: CHAPMAN, Christopher, HOPWOOD, Anthony G. e SHIELDS, Michael (orgs.). *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam, Elvsevier, v.1. cap. 1, p. 3-26, 2007.

HOOPEs, D. G.; MADSEN, T. L.; WALKER, G. Guest editors' introduction to the special issue: why is there a resource-based view? Toward a theory of competitive heterogeneity. *Strategic Management Journal*, v. 24, p. 889–902, 2003.

IMA - INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTING. Definition of Management Accounting, 2008. Disponível em: <<http://www.imanet.org/pdf/definition.pdf>>. Acesso em 09/12/2009.

JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, p. 1-77; 1976.

KOGUT, B.; ZANDER, U. What firms do? Coordination, identity, and learning. *Organization Science*, v. 7, n. 5, p. 502-518, 1996.

LADO, A.; BOYD, N.; WRIGHT, P.; KROLL, M. Paradox and theorizing within the resource-based view. *Academy of Management Review*, v. 31, p. 115-131, 2006.

LEVITT, B.; MARCH, J. Organizational learning. *Annual Review of Sociology*, v. 14, p. 319-340, 1988.

LIEBERMAN, M. B.; MONTGOMERY, D. B. First mover advantages. *Strategic Management Journal*, v. 9, p. 41-58, 1988.

LIPPMAN, S. A.; RUMELT, R. P. Uncertain imitability. *Bell Journal of Economics*, v. 13, n. 2, p. 418 -438, 1982.

MAHONEY, J.; PANDIAN, R. The resource-based view within the conversation of strategic management. *Strategic Management Journal*, v. 15, n. 5, p. 363-380, 1992.

MARCH, J. G. Exploration and exploitation in organizational learning. *Organization Science*, v. 2, n.1, p. 71-87, 1991.

MENSAH, Y.; HWANG, R.; WU, D. Does managerial accounting research contribute to related disciplines? An examination using citation analysis. *Journal of Management Accounting Research*, v. 16, p. 163-181, 2004.

MOREL, R. L.; MOREL, C. M. Um estudo sobre a produção científica brasileira, segundo os dados do Institute for Scientific Information (ISI). *Ciência da Informação*, v. 6, n. 2, p. 99-109, 1977.

NAA - National Association of Accountants. MAP committee promulgates definition of management accounting. *Management Accounting*, v. 62, n. 7, p. 58-59, 1981.

NELSON, R.; WINTER, S. An evolutionary theory of economic change. Cambridge: Harvard University Press, 1982.

NEWBERT, S. L. Empirical research on the resource-based view of the firm: an assessment and suggestions for future research. *Strategic Management Journal*, v. 28, p. 121-146, 2007.

OLIVER, C. Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*, v. 18, n. 9, p. 697-713, 1997.

PENROSE, E. The theory of the growth of the firm. Oxford: Oxford University Press, 1959.

PETERAF, M. A.; BARNEY, J. B. Unraveling the resource-based tangle. *Managerial and Decision Economics*, v. 24, p.309-323, 2003.

PETERAF, M. A. The cornerstones of competitive advantage: a resource-based view. *Strategic Management Journal*, v. 14, p.179-191, 1993.

PORTER, M. E. *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. New York: The Free Press, 1980.

PORTER, M. E. *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press, 1985.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. The core competence of the corporation. *Harvard Business Review*, v. 68, n. 3, p. 79-92, 1990.

PRIEM, R. L. A consumer perspective on value creation. *Academy of Management Review*, v. 32, n.1, p. 219-35, 2007.

PRIEM, R.; BUTLER, J. Is the resource-based theory a useful perspective for strategic management research? *Academy of Management Review*, v. 26, n. 1, p. 22-40, 2001a.

PRIEM, R.; BUTLER, J. Tautology in the resource-based view and implications of externally determined resource value: further comments. *Academy of Management Review*, v. 26, n. 1, p. 57-66, 2001b.

PROQUEST®. Pesquisa Avançada. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/login>>. Acesso em 03/01/2009.

RAMOS-RODRIGUEZ, A. R.; RUIZ-NAVARRO, J. Changes in the intellectual structure of strategic management research: a bibliometric study of the *Strategic Management Journal*, 1980-2000. *Strategic Management Journal*, v. 25, p. 981-1004, 2004.

REED, R.; DE FILLIPPI, R. J. Casual ambiguity, barriers to imitation, and sustained competitive advantage. *Academy of Management Review*, v. 15, n. 1, p. 88-102, 1990.

RUMELT, R. P. Towards a Strategic Theory of the Firm. In LAMB, R. B. (ed.) *Competitive Strategic Management*. New Jersey: Prentice Hall, 1984.

ROUSSEAU, R. Indicadores bibliométricos e econômicos para a avaliação de instituições científicas. *Ciência da Informação*, v. 27, n. 2, p. 149-158, 1998.

SCHULZE, W. S. The two schools of thought in resource-based theory. In: SHRIVASTAVA, P. (ed.) *Advances in Strategic Management. A research Annual*. Vol. 10A. Amsterdam: Jai Press, 1984.

SHIELDS, M. D. Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, v. 9, p. 3-61, 1997.

SPANOS, Y. E.; LIOUKAS, S. An examination into the causal logic of rent generation: contrasting Porter's competitive strategy framework and the resource-based perspective. *Strategic Management Journal*, v. 22, p. 907-934, 2001.

SPINAK, E. *Diccionario enciclopédico de bibliometría, cienciometría y informetría*. Montevideo, 1996.

TEECE, D. J.; PISANO, G.; SHUEN, A. Dynamic Capabilities and Strategic Management. *Strategic Management Journal*, v. 18, p. 509-533, 1997.

TEECE, D. J. Explicating dynamic capabilities: the nature and microfoundations of (sustainable) enterprise performance. *Strategic Management Journal*, v. 28, p. 1319-1350, 2007.

WANG, H. C.; BARNEY, J. B. Employee incentives to make firm-specific investments: implications for resource-based theories of corporate diversification. *Academy of Management Review*, v. 31, n. 2, p. 466-476, 2006.

WERNERFELT, B. The resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, v. 5, n. 2, p. 171-180, 1984.

WERNERFELT, B. The resource-based view of the firm: ten years after. *Strategic Management Journal*, v. 16, n. 3, p. 171-174, 1995.

WILLIAMSON, O. The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting. New York: The Free Press, 1985.

ZUANG, Y.; LEDERER, A. L. A resource-based view of electronic commerce. *Information and Management*, v. 43, n. 2, p. 251-261, 2006.

ZUCKER, L. Institutional theories of organization. *Annual Review of Sociology*, v. 13, p. 443-464, 1987.

<p>Abraão Freires Saraiva Júnior é mestrando do Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção (Grupo de Pesquisa em Economia da Produção e Engenharia Financeira) da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (PRO- POLI-USP), abraaofsjr@gmail.com. Endereço: Departamento de Engenharia de Produção da POLI-USP Av. Prof. Almeida Prado, travessa 2, nº 128, Cidade Universitária, CEP: 05508-070, São Paulo - SP</p>	<p>Adriano Alcalde é mestrando do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (Linha de Pesquisa em Controladoria e Contabilidade Gerencial) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), adrianoalcalde@gmail.com Endereço: Departamento de Ciências Contábeis da FEA-USP - Av. Prof. Luciano Gualberto, nº 908, FEA-3, Cidade Universitária, CEP: 05508-900, São Paulo - SP</p>
<p>Reinaldo Pacheco da Costa é Professor Doutor da graduação e da pós-graduação do Departamento de Engenharia de Produção (Grupo de Pesquisa em Economia da Produção e Engenharia Financeira) da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (PRO-POLI-USP), rpcosta@usp.br Endereço: Departamento de Engenharia de Produção da POLI-USP - Av. Prof. Almeida Prado, travessa 2, nº 128, Cidade Universitária, CEP: 05508-070, São Paulo - SP</p>	