



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 9, n. 2, p. 125-141, abr./jun., 2013

doi:10.4270/ruc.2013216

Disponível em www.furb.br/universocontabil



FATORES INDUTORES DE INOVAÇÃO E MANUTENÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTROLE GERENCIAL: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO¹

**INNOVATION INDUCTORS FACTORS AND MANAGEMENT CONTROL PRACTICES
MAINTENANCE: AN EXPLORATORY STUDY**

**FACTORES INDUCTORES DE INNOVACIÓN Y MANTENIMIENTO DE PRÁCTICA DE
CONTROL DE GESTIÓN: UN ESTUDIO EXPLORATORIO**

José Carlos Tiomatsu Oyadamari

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)
Rua da Consolação, 896 - Complemento: CCSA – Prédio T - NECO Sala 602 – Consolação
CEP: 01302-907 – São Paulo – SP
E-mail: oyadamari@mackenzie.br
Telefone: (11) 2114-8273

Octávio Ribeiro de Mendonça Neto

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)
Rua da Consolação, 896 - Complemento: CCSA – Prédio T - NECO Sala 602 – Consolação
CEP: 01302-907 – São Paulo – SP
E-mail: octavio.mendonca@mackenzie.br
Telefone: (11) 2114-8273

Ricardo Lopes Cardoso

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)
Rua da Consolação, 896 - Complemento: CCSA – Prédio T - NECO Sala 602 – Consolação
CEP: 01302-907 – São Paulo – SP
E-mail: ricardo.cardoso@mackenzie.br
Telefone: (11) 2114-8273

Ronaldo Gomes Dutra-de-Lima

Doutorando em Administração de Empresas pela FGV-EAESP
Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)
Rua da Consolação, 896 - Complemento: CCSA – Prédio T - NECO Sala 602 – Consolação
CEP: 01302-907 – São Paulo – SP
E-mail: ronaldo.lima@mackenzie.br
Telefone: (11) 98163-7284

¹ Artigo recebido em 06.09.2012. Revisado por pares em 27.03.2013. Reformulado em 24.05.2013. Recomendado para publicação em 22.06.13 por Carlos Eduardo Facin Lavarda. Publicado em 30.06.2013. Organização responsável pelo periódico: FURB.

RESUMO

Não há ainda na literatura um entendimento conclusivo sobre quais são os fatores indutores de inovação e de manutenção das práticas de controle gerencial, assim o presente estudo se propôs a identificar esses fatores com base em um levantamento com 80 profissionais das áreas de controladoria e finanças. Por meio da técnica Análise Fatorial os resultados estatísticos mostram que há somente um bloco de Fatores de Inovação caracterizado por quatro variáveis que estão correlacionadas: a busca por melhoria de desempenho da área de controladoria; a busca pela melhoria de desempenho própria organização; a indução pela alta direção, e por fim o próprio ambiente caracterizado pela valorização da inovação. Quanto aos Fatores de Manutenção, estes se dividem em dois blocos, o primeiro caracterizado como Falta de Recursos e Conhecimento e o segundo como Satisfação e Habitualidade. Esses resultados podem ajudar os profissionais de Controladoria nas decisões de manutenção ou adoção de práticas de controle gerencial. A pesquisa também contribui com a literatura ao estudar não somente os fatores de inovação, mas também os de manutenção, usando uma abordagem quantitativa.

Palavras-Chave: Práticas de Controle Gerencial, Inovação, Manutenção.

ABSTRACT

There is still no conclusive understanding in the literature on which are the factors that induce innovation and maintaining management control practices, so the main purpose of this study was to identify such factors based on a survey of 80 professionals in controllership and finance. Through the technique Factor Analysis the statistical results show that there is only one block of Innovation Factors characterized by four variables that are correlated: the search for performance improvement in controllership area; the search for performance improvement of the organization; the induction by top management, and finally an environment characterized by valuing innovation. As for the Maintenance Factors, these are divided into two blocks, the first characterized as a Lack of Resources and Knowledge and the second as Satisfaction and Habituality. These results may help controllership professionals in decisions about maintenance or adoption of management control practices. This research also contributes to the literature by studying not only the factors of innovation, but also of maintenance, using a quantitative approach.

Keywords: Management Control Practices, Innovation, Maintenance.

RESUMEN

Todavía no son concluyentes en la literatura una comprensión de cuáles son los factores que inducen a la innovación y el mantenimiento de las prácticas de control de gestión, por lo que el presente estudio fue identificar los factores basados en una encuesta a 80 profesionales en las áreas de control y finanzas. Se utilizó la técnica de análisis factorial y los resultados estadísticos muestran que sólo hay un bloque de factores de innovación se caracteriza por cuatro variables que están correlacionadas: la búsqueda de la mejora del rendimiento en el área de control, la búsqueda de la organización de la mejora del rendimiento en sí, la inducción por la alta dirección y, finalmente, el entorno actual caracterizado por la valoración de la innovación. En cuanto a los factores de mantenimiento, estos se dividen en dos bloques, el primero caracterizado como la falta de recursos y conocimientos, y la segunda como la satisfacción y la habituación. Estos resultados pueden ayudar a los profesionales en las decisiones de mantenimiento y la adopción de prácticas de control de gestión. La investigación también contribuye a la literatura no sólo mediante el estudio de los factores de la innovación, sino también el mantenimiento, el uso de un enfoque cuantitativo.

Palabras clave: Prácticas Gerenciales de Control, Innovación, Mantenimiento.

1 INTRODUÇÃO

A inovação é considerada fundamental para a organização obter vantagens competitivas (GRANT, 2008) e também está relacionada com a obtenção de desempenho nas organizações. A conceituação de Inovação é abrangente pois ela pode incluir o processo de renovação de produtos e serviços, além de processos operacionais para produzir, vender e entregar esses produtos e serviços, e também os processos organizacionais, como novas formas de desenho organizacional ou de gerenciamento (SUNDBO, 2001).

Assim uma forma de Inovação Organizacional diz respeito às Práticas de Controle Gerencial, as quais podem ser uma nova técnica no estado da arte do campo de conhecimento, ou ainda ser nova para uma organização específica, além de não se restringir às técnicas propriamente ditas, mas também a mudança na forma de atuação gerencial (EMSLEY, 2005).

Sobre a Inovação de práticas de Controle Gerencial, Sulaiman e Mitchell (2005, p.426) propõem uma tipologia para qualificar as mudanças na área de Contabilidade Gerencial, classificando-as em Adição, Reposição, Modificação de Relatório, Modificação Operacional e Redução. Mas apesar de alguns estudos, a mudança em contabilidade gerencial e a mudança organizacional ainda são desconhecidas (VAN DER STEDE, 2011).

Por outro lado a literatura mostra que há uma baixa adesão das empresas na adoção de novas práticas (BEUREN; ROEDEL, 2002; SOUZA et al., 2003; FREZATTI, 2005, GRANDLUND, 2001; HANSEN et. al., 2003), muito embora o Balanced Scorecard proposto por Kaplan e Norton (1992) tenha atingido um alto grau de institucionalização juntamente com a *Value Based Management* (OTLEY, 1999). O detalhe é que esta última técnica, quando divulgada por acadêmicos teve grande resistência, mas quando retomada dentro do modelo *Value Based Management*, passou a ser amplamente utilizado em função da participação de consultores no processo de difusão (SEAL, 2010).

Portanto, nota-se que a realidade é relativamente intrincada, e o paradoxo é que se poucas novas técnicas de Controle Gerencial têm aparecido nas pesquisas sobre o que acontece na prática, mesmo assim os gestores continuam procurando, tanto nas fontes externas como internas, o conhecimento necessário para introduzir inovações para melhoria das práticas gerenciais (MOL; BIRKINSHAW, 2009), incluindo um grande número de empresas que está produzindo mudanças em seus modelos de negócios em busca de melhoria de desempenho (VAN DER STEDE, 2011).

Os estudos que têm se voltado para identificar esses resultados, aparentemente contraditórios, tem utilizado basicamente duas teorias, a Teoria Institucional e a Teoria da Contingência.

A Teoria Institucional, em duas de suas vertentes a NIS e OIE (Ribeiro e Scapens, 2006) fornecem arcabouços que permitem estudar processos de mudanças e ao mesmo tempo de persistência ou de falta de mudanças (AGUIAR; GUERREIRO, 2008). Frequentemente é atribuído à vertente NIS (Nova Sociologia Institucional) como sendo um arcabouço teórico que explica que as organizações adotam práticas, como consequência de ações de mimetismo e de legitimação (SCOTT, 2001; SCAPENS, 2006) e as organizações reagem aos mecanismos de pressões sociais externas (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Já as faltas de mudanças, ou persistências, são geralmente explicadas por meio da OIE (Velha Economia Institucional), como nos estudos de Siti-Nabiha e Scapens (2005), muito embora essa associação seja feita de forma inversa, mas que também é criticada pela aparente falsa dicotomia (MACHADO-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005).

A Teoria da Contingência baseada na adaptação contínua da estrutura da organização às variáveis ambientais (MOTTA; VASCONCELOS, 2009) e é a base teórica que prega que não há um único modelo de controle gerencial aplicável à todas as organizações (OTLEY, 1980), sendo que os artefatos são contingentes à determinadas características organizacionais

como estratégia, sistema de produção, nível de incertezas (CHENHALL, 2003). Essa perspectiva teórica é utilizada para explicar que em ambientes onde predominam técnicas modernas de produção há uma tendência de sistemas de controles informais e uso de indicadores não monetários (CHENHALL, 2003).

Portanto, apesar de reconhecer que as teorias têm o seu lugar nas pesquisas, é necessário que os estudos sejam fortemente calcados na realidade organizacional, já que a Contabilidade Gerencial continua sendo um campo fértil para as pesquisas (BERRY et al., 2009) e apesar de uma evolução dos estudos, não se identificou um estudo que abordasse de forma concomitante os fatores que induzem a inovação e manutenção das práticas de controle gerencial. Em geral, ênfase tem sido dada ao aspecto da inovação ou adoção de novas práticas, mas pouca atenção tem sido dada, em termos empíricos, aos fatores de manutenção.

Tendo como principais vetores a ausência de estudos empíricos mais abrangentes, este estudo se propôs a responder quais são os fatores indutores de inovação e de manutenção das práticas de controle gerencial na percepção dos profissionais de controladoria. Consoante Berry et al. (2009) o estudo não abandona as teorias existentes, porém, ousa, exploratoriamente, a incluir variáveis observadas na literatura, sem necessariamente um arcabouço teórico.

O estudo se justifica, pois entender quais são estes fatores pode auxiliar os profissionais da área de controladoria, principalmente àqueles que buscam implementar mudanças nas práticas de controle gerencial, além de desenvolvedores de soluções geralmente oferecidas por meio de empresas de consultoria e até por acadêmicos.

Para a literatura espera-se que esses resultados possam identificar fatores indutores de inovação e manutenção ainda não identificados em pesquisas anteriores e que possam ser estudados em amostras setoriais

O presente artigo inicia-se com esta introdução e no capítulo 2 são apresentados os marcos teóricos, a metodologia é apresentada no capítulo 3, enquanto que no capítulo 4 são apresentados e discutidos os principais resultados, por fim no capítulo 5 são feitas as considerações finais, incluindo as limitações e sugestões para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este estudo se diferencia dos demais por utilizar uma abordagem exploratória, e também não limitada a uma única teoria, mas a um conjunto de variáveis que podem ser estudadas pelas perspectivas contingencial e institucional.

2.1 Revisão da Literatura Internacional

Após o trabalho seminal de Scapens (1994), quando este conclamou os pesquisadores a não se importar com o gap, mas sim estudar as práticas, um importante modelo de institucionalização foi proposto por Burns e Scapens (2000), o qual tem sido objeto de análise empírica por outros pesquisadores, mas nota-se que Scapens é a principal referência quando se fala em estudos usando a teoria institucional em Contabilidade Gerencial

Nabiha & Scapens (2005), os quais estudaram o caso da implantação de um sistema Value Based Management imposto pela empresa controladora em uma companhia de gás do Leste Asiático, mostraram que embora o processo de institucionalização tivesse características descritas como cerimoniais por Meyer e Rowan (1977) como a contratação de empresa ocidental de consultoria para auxiliar na elaboração do planejamento de longo prazo, o projeto não alcançou êxito, numa nítida demonstração do poder dos grupos de oposição a que se referem Tolbert e Zucker (1999).

Ribeiro e Scapens (2006) afirmam que o ambiente social e institucional dentro e ao redor das organizações é caracterizado por um alto grau de complexidade e numerosos fatores institucionais interagem, sendo destacado neste estudo o circuito de poder.

Outros estudos buscaram identificar as fontes de Inovação oriundos dos práticos, uma vez que Kasanen, Lukka e Sittonen (1993) identificaram que as principais técnicas usadas na prática foram desenvolvidas pelos práticos, como o ROI, Fluxo de Caixa Descontado, a Análise de Variações de Custos e o Orçamento Base-Zero.

Um deles é o estudo de Seal (2010), o qual empregou uma abordagem institucional para explicar por qual razão diferentes práticas de contabilidade gerencial – ROI, Gestão Baseada em Valor (VBM) e Contabilidade Gerencial Estratégica (SMA) – envolvem diferentes níveis de aplicação. Para o autor, a ligação entre prática e teoria ocorre por meio de textos gerados pelos práticos descrevendo as práticas por eles utilizadas em suas organizações, o que, juntamente com o apoio de textos gerenciais desenvolvidos por consultores e por escolas de negócios, legitima o uso de tais práticas.

Emsley (2005) tentou identificar se diferentes perfis de contadores tinham relacionamentos com inovações. No estudo duas hipóteses principais foram testadas: (1) se contadores com orientação para unidades de negócio teriam menor resistência às inovações do que contadores com orientação funcional; (2) se contadores com orientação para unidades de negócio desenvolvem inovações mais radicais do que não radicais quando comparados com contadores orientados funcionalmente. A metodologia utilizada combinou um *survey* com 33 contadores gerenciais respondentes de empresas irlandesas, os quais foram entrevistados posteriormente. A primeira hipótese foi confirmada, não somente que contadores com orientação para unidades de negócio praticam maiores inovações, mas que estes estão associados com inovações mais radicais. A segunda hipótese também foi confirmada, e o estudo também mostrou que à luz da Teoria da Contingência, empresas com maior grau de incerteza ambiental percebida praticam inovações mais radicais, .

Numa tentativa de identificar a influência da função Controladoria, Järvenpää (2009) estudou os pilares institucionais da função Controladoria por meio de dois estudos de casos e identificou que a pressão por mudanças e estabilidade é exercida por meio de gerentes e contadores, e isso está relacionado como as forças competitivas afetam a função controladoria, por meio das expectativas gerenciais sobre a função controladoria.

Já Dambrin, Lambert e Sponem (2007) contribuem significativamente com a literatura ao afirmarem que o Sistema de Controle Gerencial além de ser um objetivo de mudança., pode ser também um vetor de mudança, principalmente de orientação estratégica e aspectos culturais, Por fim em uma tentativa de identificar os movimentos de mudanças e práticas de controle gerencial Sulaiman e Mitchell (2005) propõem uma tipologia que classifica os tipos de mudança de práticas de contabilidade gerencial em: Adição, Reposição, Modificação Operacional, Modificação de Relatório e Remoção.

2.2 Revisão da Literatura Nacional

Uma breve revisão da literatura brasileira sobre adoção e manutenção de práticas de contabilidade Gerencial destacou os seguintes estudos:

- Guerreiro et al. (2005) estudaram a adoção de um novo processo orçamentário, à luz da teoria institucional, usando a abordagem da pesquisa ação;
- Guerreiro (2006) em um editorial na Revista Contabilidade e Finanças já afirmava da necessidade das pesquisas brasileiras estudarem em uma perspectiva institucional os processos de mudança e estabilidade das práticas de Contabilidade Gerencial;
- Aguiar e Guerreiro (2008) estudaram os fenômenos de mudança e persistência dentro de uma perspectiva institucional;

- Oyadomari et al. (2008) estudaram os fatores que influenciam a adoção de práticas de contabilidade gerencial na perspectiva da NIS com 27 empresas;
- Oyadomari et al. (2008) desenvolveram um ensaio que abordou a *Value Based Management* na perspectiva dos teóricos da NIS;
- Espejo et al. (2009) revisaram as lentes alternativas para estudar Contabilidade Gerencial, enfatizando as perspectivas institucional, contingencial e psicológica;
- Oyadomari et al. (2010) estudaram as práticas de controle gerencial em quatro empresas inovadoras;
- Rocha e Guerreiro (2010) desenvolveram um modelo conceitual de sistemas de custos, também com um enfoque institucional;
- Perez et al. (2011) desenvolveram um estudo empírico que utilizou a perspectiva teórica da difusão da inovação para adoção de ERP.

Portanto, nota-se que a Inovação e Manutenção de Práticas de Contabilidade Gerencial ainda são temas pouco estudados em termos empíricos, sendo que há certa predominância da Teoria Institucional nos estudos empíricos e ensaios. Por outro lado a escolha das variáveis que podem ser classificadas como fatores de inovações ou de manutenção é um processo de discricionário, uma vez que estas variáveis de certa forma compõem dois construtos dicotômicos, ou seja, dependendo da redação da assertiva podem ser classificados como indutores de inovação ou de manutenção.

2.1 Fatores que induzem a adoção de inovações de práticas gerenciais

Oyadomari et al. (2008) abordaram diversos fatores de adoção e abandono de práticas de controle gerencial, porém, em uma perspectiva da Nova Sociologia Institucional, abrangendo nove fatores, sendo os de maiores médias a decisão do corpo diretivo e gerencial da empresa, a credibilidade das práticas e o desempenho econômico-financeiro. Portanto, no intuito de explorar outros fatores e à luz de outras perspectivas teóricas, o presente estudo incluiu as seguintes variáveis:

2.1.1 Insatisfação com as técnicas atuais

Profissionais de controladoria e a alta direção, na perspectiva do Marketing, podem ser considerados consumidores, portanto, podem estar insatisfeitos com as técnicas atuais. Isso nem sempre significa dizer que a insatisfação induz necessariamente a uma inovação, pois a empresa pode ter uma carência de recursos o que faz com que essas inovações sejam planejadas de acordo com as disponibilidades desses recursos.

Uma evidência dessa variável pode ser encontrada no trabalho de Aguiar, Pace e Frezatti (2009), os quais usaram o modelo proposto por De Leone e Mclean em 2002 e analisaram o grau de satisfação do usuário como uma das medidas de benefícios líquidos do Sistema de Controle Gerencial.

2.1.2 Mudança de cultura organizacional

À perspectiva cultural é identificada como uma fonte de resistência à mudança dos padrões e valores prevaletentes na organização, isso faz com que os gerentes tenham dificuldade em modificar seus comportamentos, pois o veem como correto (BOONSTRA, 2004). Portanto, uma forte cultura organizacional pode ser identificada como um indutor de manutenção das práticas de controle gerencial.

Baseados no estudo de Järvenpää (2007), o qual mostrou um processo de mudança de cultura organizacional com efeitos na mudança de postura dos profissionais de controladoria para o que ele chamou de orientação para negócios, esta variável foi incluída como Fator de Inovação, porém, atribuindo o evento como uma mudança de cultura organizacional.

2.1.3 Inovação é uma prática valorizada pela organização

Alguns estudos mostram que a Inovação não é necessariamente uma estratégia temporária, mas ela é também um valor permanente (HAGE, 2005). O estudo de Oyadomari et al. (2010) mostrou que nas empresas inovadoras a incorporação da postura inovadora está presente de forma permanente. Essas normas culturais podem ser um meio poderoso de estimular inovação por meio de aprovação social às atividades que facilitam à inovação (FLYNN; CHATMAN, 2004).

2.1.4 Melhoria de Desempenho

Os problemas de desempenho geralmente são identificados como fatores indutores de mudança (CUMMING, 2004; VAN DER STEDE, 2011) e isso geralmente incorpora a perspectiva organizacional. Muito embora não existam estudos que abordem o desempenho específico da área de controladoria, não é ilícito supor que esta área também busque a inovação como forma de melhorar o desempenho enquanto área.

2.1.5 Estimulada por membros de diferentes níveis organizacionais

O estudo de Guerreiro et al. (2005) exemplifica uma inovação oriunda da alta direção, pois mostrou um processo de implementação de nova prática orçamentária a partir de uma demanda da diretoria que não entendia o processo de construção orçamentário deliberado pela diretoria anterior.

Já Davila, Foster e Oyon (2009) argumentam que a inovação pode ser oriunda de diferentes níveis organizacionais, da alta direção ou vindo da base. Assim, torna-se importante identificar a origem dos processos de inovações de práticas de controle gerencial. De certa forma, a inovação vinda da alta direção pode estar revestida do processo de poder com que estes profissionais exercem sobre as decisões empresariais, enquanto que a inovação oriunda dos níveis inferiores poderia demonstrar que as organizações estariam mais abertas para o processo de inovação, em um ambiente de maior compartilhamento de conhecimento, de toda forma é destacado o importante papel da gestão para mitigar resistências (ANGONESE; LAVARDA, 2013).

2.1.6 Determinação da matriz ou holding

Cada vez mais os grandes conglomerados empresariais priorizam a uniformização das práticas e processos administrativos, com a criação de centros de serviços compartilhados, adoção de ERP e mesmo de sistemas de *Business Intelligence* e sistemas orçamentários centralizados do ponto de vista da tecnologia da informação.

Isso contribui para limitar a criação de novas práticas de controle gerencial pelas subsidiárias, departamentos ou unidades de negócio, e quando isso ocorre, a prática revela, ainda que não empiricamente, que são relatórios complementares e que ficam mais restritos ao universo da unidade de negócio. Portanto, o processo de inovação de práticas de controle gerencial, que envolve relativo esforço monetário e de recursos humanos geralmente tem como base a determinação da matriz ou holding, como por exemplo o estudo de Siti-Nahiba e Scapens (2005) que mostrou o caso de adoção de práticas de controle gerencial em uma subsidiária por imposição da matriz.

2.2 Fatores que induzem a manutenção das práticas

De certa forma conhecer como as organizações mudam parte do entendimento das condições que mantêm o status quo, isto é, sem mudanças (CUMMINGS, 2004). Coerente com a linha exploratória do estudo, as variáveis a seguir foram estudadas:

2.2.1 Falta de recursos financeiros

Na perspectiva teórica da Visão Baseada em Recursos, os ativos financeiros são considerados como recursos que auxiliam a organização a aumentar sua eficácia e eficiência (BARNEY, 1991). Com essa mesma perspectiva, só que usando a variável tamanho como *Proxy* de capacidade financeira, Mol e Birkinshaw (2009) consideraram que esta variável moderava a inovação, mesmo procedimento fizeram Chen e Huang (2009). Do ponto de vista prático, empresas com capacidade financeira baixa, traduzida pela assertiva falta de recursos financeiros, têm maior dificuldade em acessar novas práticas de controle gerencial, já que estas requerem investimentos em contratação de especialistas ou de realização de cursos específicos, ou mesmo de softwares.

2.2.2 Falta de tempo

Outra carência de recurso pouco mencionada é o recurso tempo. É sabido que as organizações trabalham sempre muito próximo ou além da capacidade de tempo disponível nas áreas de controladoria e finanças das empresas. Isto, geralmente é pouco estudado, a despeito de ser um senso comum de que o tempo é um recurso valioso e utilizado como matéria prima em estudos sobre decisões sobre quais atividades realizar no ambiente de trabalho. Nesse sentido uma confirmação dessa variável é a linha de estudos *Time Driven ABC* (KAPLAN; ANDERSON, 2003), para quem o tempo é o principal fator de restrição, sendo o fator tempo objeto do estudo de Soutes (2010).

2.2.3 Falta de conhecimento

No campo de Estratégia o conhecimento passa a ser reconhecido como fonte de vantagem competitiva, o que explicaria a diferença de desempenho das empresas pelo conhecimento pelo que ficou denominado de *Knowledge-Based View* (GRANT, 2008). Na perspectiva da inovação, esta pode ser entendida como um processo de aprendizagem e criação de conhecimento e o conhecimento coletivo pode ser maior ou menor que os conhecimentos individuais, dependendo dos mecanismos de transmissão (LAM, 2004).

Desta forma a falta de conhecimento dos profissionais, pelo desconhecimento de novas técnicas, por falta de obtenção de conhecimento externo, ou ainda pela falta de um ambiente interno de criação de conhecimento compartilhado pode se configurar em um fator de manutenção das técnicas atuais, como apontado por Angonese e Lavarda (2013)

2.2.4 Aspectos culturais, costumes e resistência às mudanças

A perspectiva cultural manifestada pela postura de resistência às mudanças, bem como os hábitos de trabalho (CUMMINGS, 2004), também são discutidos nos estudos como sendo um fator que ajuda na manutenção das práticas atuais de controle gerencial, caracterizando como uma espécie de inércia estrutural (CUMMINGS, 2004) e que de alguma forma reflete no medo do desconhecido.

2.2.5 Satisfação dos usuários

Outra perspectiva envolve a satisfação do usuário com as técnicas, uma vez que se isso ocorre não haveria razão de adotar novas práticas, a não ser, dentro do propósito de legitimação. Essa variável foi discutida no tópico anterior como aspecto de inovação.

2.2.6 Determinação da matriz/holding

Há ainda o fator coercitivo, isto é, muitas empresas podem estar subordinadas a uma matriz ou *holding*, localizada no exterior ou mesmo no próprio país, uma vez que há um crescimento significativo de grandes grupos empresariais brasileiros. Essa variável também foi discutida no tópico anterior como aspecto de inovação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da pesquisa

Classifica-se esta pesquisa como exploratória, uma vez que os estudos ainda podem ser considerados em estágios iniciais. Outra justificativa é a inclusão do construto Fatores de Manutenção. Dessa forma esta pesquisa é exploratória, descritiva e com método quantitativo de análise (HAIR et al., 2009; FLICK, 2009).

3.2 Questionário e amostra

Com o objetivo de garantir que as questões estivessem claras foi feito um pré-teste (DILLMAN, 2000) junto a um diretor financeiro de uma indústria de autopeças e dois professores doutores com experiência em pesquisas do tipo *survey*.

A população considerada foi a de gerentes de controladoria, gerentes financeiros, gerentes de contabilidade de empresas brasileiras. Porém, dado que não existe uma base unificada de empresas que abranja empresas de diferentes portes, como é a realidade das empresas brasileiras, optou-se por desenvolver uma base que possa representar de forma mais adequada a população de empresas brasileiras. Dessa forma optou-se em construir uma base abrangendo (1) Cadastro de respondentes originados de pesquisas anteriores; (2) Cadastro de gerentes de controladoria de uma empresa de consultoria e treinamento; (3) Membros de um grupo de rede social focado em Controladoria e Contabilidade. A escolha de membros de rede social é justificada em função de que estas redes auxiliam na produção e disseminação de conhecimento e inovações relacionadas ao mundo corporativo (MARTINS et al., 2009).

Portanto, a despeito de ser construída por conveniência, entende-se que esta amostra reflete com melhor propriedade o universo de gestores que atuam em empresas brasileiras, uma vez que abrange gestores que atuam em médias empresas, as quais não divulgam dados contábeis, muito embora não se tenha os dados da população

A pesquisa foi desenvolvida durante os meses de novembro e dezembro de 2010 e o questionário foi enviado por correspondência eletrônica, por meio de um serviço de disponibilização de questionário de forma eletrônica, porém por uma falha na configuração do software não foi possível identificar o tempo dispendido pelos respondentes, muito embora não se tenha identificado sinais de vieses nas respostas.

3.3 Informações Descritivas sobre os Respondentes

As tabelas a seguir (Tabela 1 e Tabela 2) fornecem informações descritivas sobre os respondentes, enquanto que a Tabela 3 permite o entendimento do porte das empresas em que tais respondentes atuam. Com base nas informações contidas nessas tabelas, pode-se considerar que os respondentes atendem ao perfil desejado para a realização dessa pesquisa, tendo em vista os objetivos propostos.

Tabela 1. Respondentes por Departamento

Departamento	Quantidade	Porcentagem
Centro de Serviços Compartilhados	2	2,5%
Contabilidade	10	12,5%
Controladoria	50	62,5%
Custos e Orçamentos	6	7,5%
Financeiro	12	15,0%
Total	80	100,0%

Fonte: Elaboração própria

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Análise Fatorial Exploratória

Consoante a recomendação de Hair et al.(2009), os indicadores com medida de adequação da amostra menor que 0,5 e comunalidade menor que 0,5 foram excluídos. Foi utilizada a Análise dos Componentes Principais, com Método de Rotação Varimax e Normalização Kaiser e com três interações.

Tabela 2. Respondentes por cargo

Cargo	Quantidade	Porcentagem
Chefe	1	1,3%
Coordenador	15	18,8%
Diretor	12	15,0%
Gerente	41	51,3%
Gerente Geral	6	7,5%
Supervisor	5	6,3%
Total	80	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Tabela 3. Porte das empresas

Intervalo de Classes em Quantidade de Empregados	Quantidade de empresas	Porcentagem
[0 ; 100]	11	13,75%
[101 ; 500]	18	22,50%
[501 ; 1.000]	14	17,50%
[1.001 ; 5.000]	24	30,00%
[5.001 ; 10.000]	9	11,25%
[Acima de 10.000]	4	5,00%
Total	80	100,00%

Fonte: Elaboração própria

4.1.1 Fatores Indutores de Inovação

Utilizou-se uma escala Likert em termos de importância e para identificar os fatores indutores de inovação, o questionário continha a seguinte pergunta:

Em relação aos eventos abaixo, indique a importância para geração de INOVAÇÕES das técnicas de controle gerencial ocorridas nos últimos 2 anos.

Escalas adotadas 0. N/A (não se aplica), 1. Nenhuma Importância, 2. Pouca Importância, 3. Média Importância, 4. Grande Importância.

A Tabela 4 apresenta as variáveis, as assertivas, média e desvio padrão.

Tabela 4. Variáveis dos Fatores Indutores de Inovação

Variável	Assertiva	Média	Desvio Padrão
II1	Insatisfação com as técnicas atuais	2,59	1,187
II2	Mudança de cultura organizacional	3,01	1,085
II3	Inovação é uma prática valorizada pela organização	3,21	0,822
II4	Melhoria de Desempenho do depto de controladoria	3,50	0,694
II5	Melhoria de Desempenho da Empresa	3,51	0,763
II6	Estimulada por membro(s) da alta direção	3,24	0,860
II7	Estimulada por profissional (is) dos níveis intermediários organizacionais	2,96	0,770
II8	Determinação da matriz ou holding	2,27	1,638

Fonte: Elaboração própria

Os seguintes fatores foram excluídos: (1) II1 excluída por conta de baixa medida de adequação da amostra MSA 0,336; (2) II7 por conta de baixa comunalidade 0,368; (3), II8 0,295 por baixa comunalidade. Após um novo teste o indicador II2 também foi excluído por baixa comunalidade, no caso 0,316.

Feito estes procedimentos o construto Fatores Indutores de Inovação de Práticas de Controle Gerencial ficou constituído de quatro variáveis (II3, II4, II5 e II6) com as seguintes cargas fatoriais e com uma variância de 61%, consoante a Tabela 5.

Tabela 5. Variáveis que compõem o construto

Variável	Carga
II3. Inovação é uma prática valorizada pela organização	0,799
II4. Melhoria de Desempenho do depto de controladoria	0,7114
II5. Melhoria de Desempenho da Empresa	0,839
II6. Estimulada por membro(s) da alta direção	0,767

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 6 apresenta o grau de correlações entre as variáveis.

Tabela 6. Matriz de Correlação – Variáveis Fatores Indutores de Inovação

	II3	II4	II5	II6
II3	1,000			
II4	0,433*	1,000		
II5	0,531*	0,514*	1,000	0,545*
II6	0,518*	0,329*	0,545*	1,000

* significante ao nível de 5%; * significante ao nível de 10%

Fonte: Elaboração própria

Os resultados sugerem que dentre os quatro principais fatores, dois se referem à busca de desempenho organizacional e da área de controladoria, com um grau de correlação de 0,51. Este resultado sugere que os profissionais, a despeito de uma potencial postura mimética ou de legitimação (que não foi objeto deste estudo), estão preocupados com a questão do desempenho do ambiente em que atuam. Este resultado é importante, pois confirma que as áreas de controladoria também necessitam melhorar o desempenho funcional e isto é um motivador para busca de inovações na área e também que o desempenho da área é correlacionado positivamente com a busca por desempenho da empresa.

Outro resultado mostra que a alta direção é o principal indutor da inovação e com correlação positiva com a assertiva inovação é uma prática valorizada pela organização, sugerindo um alinhamento da alta direção com as crenças presentes na cultura organizacional. Por outro lado, o fato de não ter aparecido a variável que espelhava a indução pelos níveis organizacionais inferiores, pode demonstrar que os profissionais alocados neste nível organizacional, ainda não conseguem estimular as inovações, o que pode revelar que os profissionais nestes níveis organizacionais, ou por questões de capacitação, ou mesmo por aspectos culturais. Este resultado é importante para empresas que buscam oferecer soluções de técnicas de controle gerencial ou mesmo de gestão, indicando que o caminho a ser perseguido é a comunicação com a alta direção das empresas.

Já o último fator sugere que as inovações de práticas de controle gerencial tem como fundamento a existência de um ambiente organizacional, onde haja uma forte cultura de inovação, revela, de uma certa forma, um grau de dependência das áreas de controladoria em relação ao ambiente organizacional, em outras palavras, antes de buscar inovações é necessário constatar se o ambiente organizacional é caracterizado pela cultura da inovação.

4.1.2 Fatores que induzem à manutenção das técnicas

Utilizou-se uma escala Likert em termos de importância e para identificar os fatores

indutores de Manutenção, o questionário continha a seguinte pergunta:

Agora gostaríamos de saber qual a importância dos fatores abaixo que explicam a MANUTENÇÃO, isto é, a falta de mudanças das técnicas de controle gerencial adotadas pela sua organização.

Escalas adotadas 0. N/A (não se aplica), 1. Nenhuma Importância, 2. Pouca Importância, 3. Média Importância, 4. Grande Importância.

A Tabela 7 demonstra as variáveis, as assertivas, média e desvio padrão em relação ao construto Fatores Indutores de Manutenção.

Tabela 7. Matriz de Correlação – Variáveis Fatores Indutores de Inovação

Variável	Assertiva	Média	Desvio Padrão
IM1	Falta de recursos financeiros	2,53	1,292
IM2	Falta de conhecimento sobre novas técnicas	2,29	1,245
IM3	Organização acostumada com as técnicas atuais	2,75	1,196
IM4	Direção satisfeita com as técnicas atuais	2,76	1,128
IM5	Falta de tempo dos colaboradores	2,51	1,180
IM6	Postura da empresa em não modificar o que já existe	2,34	1,201
IM7	Determinação da matriz/holding	1,97	1,591

Fonte: Elaboração própria

As variáveis IM6, IM7 foram excluídas em função de terem comunalidade abaixo de 0,5 consoante Hair et al. (2009). Com isso o KMO atingiu 0,64, com o coeficiente Bartlett de 85,967, gerado dos fatores, os quais explicam 69% da variância.

A análise fatorial agrupou as variáveis em dois fatores. O fator 1 é composto pelas variáveis IM1 Falta de recursos financeiros, IM2 Falta de conhecimento sobre novas técnicas, IM5 Falta de tempo dos colaboradores, podendo ser denominada como Falta de Recursos e Conhecimento. Já o Fator 2 é composto pelas variáveis IM3 Organização acostumada com as técnicas atuais e IM4 Direção satisfeita com as técnicas atuais, agrupou aspectos mais comportamentais dos profissionais podendo ser denominado como Satisfação e Habitualidade.

Os resultados confirmam a observação não empírica de que as áreas de controladoria da organização carecem de tempo disponível dos colaboradores, com uma carga de trabalho intensa, sendo que isso impede de alguma forma a adoção de novas práticas. Outro aspecto importante é que apesar da propagação das novas técnicas por meio de livros e seminários, ainda a falta de conhecimento sobre as novas técnicas é presente e importante para a manutenção das atuais práticas. A assertiva falta de recursos financeiros apresentou-se relevante, o que pode refletir a característica do perfil das empresas em que atuam a maior parcela dos respondentes, que é de tamanho médio.

Confirmando a importância da alta direção para a adoção de inovações, os resultados sugerem que a satisfação da direção, com a maior média dos fatores, tem papel preponderante. Já a variável organização acostumada com as práticas mostra que este aspecto caracterizado na literatura como hábitos (CUMMINGS, 2004) se constitui em importante variável indutora de manutenção das práticas. A Tabela 8 demonstra as variáveis, as assertivas, média e desvio padrão do construto Fatores Indutores de Manutenção.

Tabela 8. Matriz de Correlação – Variáveis Fatores Indutores de Manutenção

	IM1	IM2	IM3	IM4	IM5
IM1 – falta de recursos financeiros	1,000				
IM2 – falta de conhecimento	0,393*	1,000			
IM3 – organização acostumada	0,168**	0,381*	1,000		
IM4 – direção satisfeita	0,043	0,175**	0,584*	1,000	
IM5 – falta de tempo dos colaboradores	0,377*	0,398*	0,334*	0,368*	1,000

* significativa ao nível de 5%; * significativa ao nível de 10%

Fonte: Elaboração própria

A leitura dessa tabela de correlações permite identificar que há existem correlações maiores entre as variáveis falta de tempo, falta de recursos financeiros e falta de conhecimento, ou seja, que esses fatores estão associados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo identificou os principais fatores de inovação e de manutenção de práticas de controle gerencial com base nas respostas de 80 profissionais de controladoria de empresas brasileiras. O estudo contribui para a literatura científica ao estudar de forma simultânea os fatores de inovação e de manutenção. Outra contribuição diz respeito à ampliação da perspectiva teórica utilizada e também a inclusão de variáveis não necessariamente tão vinculadas teoricamente, porém, fundamentadas na literatura.

Para o campo da prática os resultados podem auxiliar os profissionais que queiram adotar inovações, ao sugerir que é necessário que haja uma cultura organizacional em que a inovação seja valorizada, e que é importante identificar o momento em que essa inovação é demandada, seja por problema de desempenho da área de controladoria ou da empresa, e por fim, é importante saber com quem buscar esse apoio para inovação, no caso a alta direção.

Os resultados também podem ajudar os profissionais que desejam manter as práticas em vez de inová-las, ou mesmo para explicar o porquê da manutenção dessas práticas. O momento em que a área de controladoria vive é caracterizado por uma forte ausência de profissionais qualificados combinada com as demandas de adoção das novas normas contábeis, o qual requereu recursos financeiros das empresas brasileiras, fatores esses que o estudo agrupou como Falta de Recursos. Também os aspectos como habitualidade e satisfação da direção podem estar bastante relacionados, e mostrou que assim como a direção é importante para inovação, também é um fator importante para a manutenção.

O estudo contém algumas limitações as quais podem impedir a generalização dos resultados. A amostra não foi probabilística, o que por si só se constitui uma importante limitação, muito embora esteja presente em boa parte das pesquisas em Contabilidade Gerencial. Por outro lado entende-se que a amostra reflete melhor a média de tamanho da população das empresas brasileiras, mas pode ter um viés, uma vez que capturou também respondentes presentes nas redes sociais, que em princípio são mais interessados em compartilhar o conhecimento sobre Controladoria.

Pesquisas futuras poderiam tentar sanar essas limitações, e testar novamente essas variáveis, incluindo outras, e, mais importante, ampliar a profundidade por meio de estudos de caso longitudinais.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A.B.; PACE, E.S.U.; FREZATTI, F. Análise do Inter-relacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: um estudo piloto. **RAC-Eletrônica**, v.3, n. 1, p.1-21, 2009.

AGUIAR, A.B.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 6-24, 2008.

ANGONESE, R.; LAVARDA, C.E.F. Análise dos fatores de resistência envolvidos no processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial. Congresso ANPCONT 2013, 7., Fortaleza. **Anais...** 2013.

BARNEY, J.B. Firm resources and sustained competitive advantage. **Journal of Management**, v. 27, n. 1, p. 643-650, 1991. doi: 10.1177/014920639101700108

BERRY, A.J. COAD, A.F. COAD, HARRIS, E.P. OTLEY, D.T. OTLEY, STRINGER C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, p. 2–20, 2009. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2008.09.001>

BEUREN, I.M.; ROEDEL, A. O uso do Custeio Baseado em Atividades – ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 30, p. 7-18, 2002. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772002000300001>

BOONSTRA, J. **Dynamics of Organizational Change and Learning**. Chichester:Wiley, 2004. <http://dx.doi.org/10.1002/9780470753408>

BURNS, J.; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p.3-25, 2000. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0119>

CHEN, C., & HUANG, J. Strategic human resource practices and innovation performance — The mediating role of knowledge management capacity. **Journal of Business Research**, v. 62, n. 1, p.104-114, 2009. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jbusres.2007.11.016>

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p.127-168, 2003. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)

CUMMINGS, T.G. **Organization Development and Change**. Thomson South-Western, 2004.

DAMBRIN C., LAMBERT C., SPONEM S. Control and Change - Analysing the Process of Institutionalisation. **Management Accounting Research**, June, v. 18, n. 2, p 172-208, 2007. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2007.02.003>

DAVILA, Antonio; FOSTER, George; OYON, Daniel. Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation: Venturing into New Research Opportunities. **European Accounting Review**, v. 18, n. 2, p. 281-311, 2009. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180902731455>

DELONE, W. H.; MCLEAN, E. R. Information systems success revisited. **Proceedings of the 35th International Conference on System Sciences**, Hawaii, United States, 2002.

DILLMAN, D. **Constructing the questionnaire. Mail and internet surveys**. New York: John Wiley & Sons, 2000.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism And Collective Rationality In Organizational Fields. **American Sociological Review**, v.48 , n.2 Apr., p.147-160, 1983. <http://dx.doi.org/10.2307/2095101>

EMSLEY, D. Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. **Management Accounting Research**, v. 16, n.2, p. 157-177, 2005. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2005.02.002>

ESPEJO, M.M.S.B; COSTA, F.; CRUZ, A.P.C.; ALMEIDA, L.B. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa – a contribuição de abordagens organizacionais. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3. n. 5, p. 25-43, 2009.

FLYCK, Uwe. **Introdução à Pesquisa Qualitativa**. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

FLYNN, F.; CHATMAN, J.A. Strong cultures and innovation: Oxymoron or opportunity? In: C. Cooper, S. Cartwright, and C. Earley (Eds.) **The International Handbook of Organizational Culture and Climate**. New York: John Wiley & Sons, p. 263-288, 2004.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, n. 2, Edição Especial, p. 147-165, 2005.

GRANT, R. M. **Contemporary strategy analysis**. Blackwell, 2008.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.A.; REZENDE, A.J.; AGUIAR, A.B. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 1, p. 59, 2005.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 17(Edição Especial), p.7-21. 2006. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772006000400002>

GRANDLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 141-166, 2001. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0151>

HAGE, J. Organizations and innovation: contributions from organizational sociology and administrative science. In: CASPER, S.; WAARDEN, F.V. **Innovation and Institutions: A Multidisciplinary Review of the Study of Innovation Systems**. Edward Elgar, 2005

HAIR, J.F.; BLACK, W.C.; BABIN, B.J.; ANDERSON, R.E.; TATHAM, R.L. **Análise Multivariada de Dados**. 6ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HANSEN, S.C.; OTLEY, D.T.; VAN DER STEDE, W.A. Practice Development in Budgeting: An Overview and Research Perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v.15. n. 1, p. 96-116, 2003. <http://dx.doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>

JÄRVENPÄÄ, M.. Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. **European Accounting Review**, v. 16, n. 1, p. 99- 142, 2007. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180701265903>

JÄRVENPÄÄ, M. The institutional pillars of management accounting function. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 5, n. 4, p. 444-471, 2009. <http://dx.doi.org/10.1108/18325910910994676>

LAM, A.. **Knowledge, Learning and Organizational Embeddeness.A critical reflection**. p. 429-445. Dynamics of Organizational Change and Learning. BOONSTRA, J.J. (editor). Wiley, 2004

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. **Harvard Business Review**, v. 70, n. 1, p. 71-79, 1992.

KAPLAN, R.S.; ANDERSON, S. **Time-Driven Activity-Based Costing**, 2003. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=485443>

KASANEN, E.; LUKKA, K.; SIITONEN, A. The Constructive Approach in Management Accounting Research. **Journal of Management Accounting Research**, v.5, fall, p.243-264, 1993.

MACHADO-DA-SILVA, C.L., FONSECA, V.S.; CRUBELLATE, J.M. Estrutura, Agência e Interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização.

Revista de Administração Contemporânea, 1ª. Edição Especial, p. 09-39, 2005. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552005000500002>

MARTINS, J.T.; QUINCOZES, E.R.F.; PEREIRA, M.F; FIALHO, F.A.P. A contribuição das redes sociais para o desenvolvimento de projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação (P,D&I): o caso da Embrapa. Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2009. **Anais ...**, 2009. Disponível em: <www.aedb.br/seget/artigos09/290_artigo.pdf>. Acesso em 01 de setembro de 2011.

MEYER, J.W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **The American Journal of Sociology**, v. 83, n.2, p.340-363, 1977. <http://dx.doi.org/10.1086/226550>

MOL, M. J.; BIRKINSHAW, J. The sources of management innovation: When firms introduce new management practices. **Journal of Business Research**, v. 62, n. 12, p.1269-1280, 2009. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jbusres.2009.01.001>

MOTTA, F. C. P.; Vasconcellos, I. F. G. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2009

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**. v. 5, p. 413-428, 1980. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)

OTLEY, David. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0115>

OYADOMARI, J.C.T.; CARDOSO, R.L.; SILVA, B. O. T.; PEREZ, G. Sistemas de Controle Gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v.6, n. 4, p.21-34, 2010. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2010429>

OYADOMARI, J.C.T.; MENDONÇA NETO, O.R.; CARDOSO, R.L.; FREZATTI, F. Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da Value Based Management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da vertente New Institutional Sociology (NIS). **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 2, p. 06-21, 2008.

PEREZ, G.; SILVA, A. et al. Fatores internos às organizações que contribuem para adoção de um sistema integrado de gestão (ERP): Estudo com base na teoria de difusão de inovação. Encontro da ANPAD (ENANPAD), 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Barra da Tijuca /RJ, 2011.

RIBEIRO, J.A. SCAPENS, R.W. Institutional Theories and Management Accounting Change: Contributions, Issues and Paths for Development. **Qualitative Research in Management and Accounting**, v. 3, n. 2, p 94-111, 2006. <http://dx.doi.org/10.1108/11766090610670640>

ROCHA, W.; GUERREIRO, R. Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos - um enfoque institucional. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 24-46, 2010.

SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3,4, p.301-321, sep/dec 1994. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1994.1019>

SCAPENS, R.W. Understanding management practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, p.1-30, 2006. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>

SCOTT, R. W. **Institutions and Organizations**. Sage, 2001.

SEAL, W. Managerial discourse and the link between theory and practice: from ROI to value-based management. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 95-109, 2010. [HTTP://DX.DOI.ORG/10.1016/J.MAR.2010.02.007](http://dx.doi.org/10.1016/J.MAR.2010.02.007)

SITI-NABIHA, A.K.; SCAPENS, R.W. Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 1, p. 44-73, 2005. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570510584656>

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772003000200003>

SULAIMAN, S.; MITCHELL, F. Utilising a Typology of Management Accounting Change: An empirical Analysis. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 4, p. 422-437, 2005. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2005.03.004>

SUNDBO, J. **The Strategic Management of Innovation: a sociological and economic theory**. Edward Elgar, 2001.

TOLBERT, P.S.; ZUCKER, L.G. A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S.R.; HARDY, C.; NORD, W.R. (orgs.) **Handbook de Estudos Organizacionais**, v. 1, São Paulo: Atlas, 1999.

VAN DER STEDE, W. Management Accounting Research in the wake of crisis: some reflections. **European Accounting Review**, v. 20, n. 4, p. 605-623, 2011. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2011.627678>