

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

FABIANA FRIGO SOUZA

**RELAÇÃO ENTRE INOVAÇÃO E ADOÇÃO DE PRÁTICAS
MODERNAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL**

**FLORIANÓPOLIS
2017**

FABIANA FRIGO SOUZA

**RELAÇÃO ENTRE INOVAÇÃO E ADOÇÃO DE PRÁTICAS
MODERNAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção do grau de Mestra em Contabilidade.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Valdirene Gasparetto

**FLORIANÓPOLIS
2017**

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Souza, Fabiana Frigo
Relação entre inovação e adoção de práticas
modernas de contabilidade gerencial / Fabiana Frigo
Souza ; orientadora, Valdirene Gasparetto, 2017.
134 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de
Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de
Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2017.

Inclui referências.

1. Contabilidade. 2. Contabilidade gerencial. 3.
Inovação. 4. Práticas de contabilidade gerencial. I.
Gasparetto, Valdirene. II. Universidade Federal de
Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em
Contabilidade. III. Título.

Fabiana Frigo Souza

**RELAÇÃO ENTRE INOVAÇÃO E ADOÇÃO DE PRÁTICAS
MODERNAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de Mestra em Contabilidade, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 29 de junho de 2017.

Prof.^a Ilse Maria Beuren, Dr.^a

Coordenadora do Programa de Pós-graduação em Contabilidade

Banca examinadora:

Prof.^a Valdirene Gasparetto, Dr.^a

Orientadora

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Prof. Giancarlo Gomes, Dr.

Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB

Prof.^a Ilse Maria Beuren, Dr.^a

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Prof. Rogério Joao Lunkes, Dr.

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

À minha família, com muito amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Ninguém vem ao mundo sozinho e tampouco vive deste modo, assim, agradeço a Deus, primeiramente pela vida e suporte nos momentos difíceis e, também, pelas pessoas que colocou e coloca em meu caminho, sou resultado de todos que passaram, e dos que ficaram, em minha vida.

À minha mãe, meu pai e meu irmão, Rosália M^a Frigo Souza, Valmir de Oliveira Souza e Marcelo Frigo Souza, pelo amor, pela estrutura familiar em que fui criada, pela educação, pelos ensinamentos ao longo de minha vida, pelo apoio, por me ensinarem a sonhar e conquistar e por acreditarem em meu potencial.

À minha orientadora, Prof^a Valdirene Gasparetto, a qual admiro como pessoa e, sobretudo, pela profissional que é. Agradeço por acreditar em minha capacidade desde a graduação, pela orientação, ensinamentos, incentivo e aconselhamentos.

Aos professores do Programa de Pós-graduação em Contabilidade da UFSC, pelos ensinamentos durante o mestrado e pelo crescimento profissional e pessoal proporcionado, em especial aos membros da banca, Prof.^a Ilse Maria Beuren e Prof.^o Rogério Joao Lunkes, por terem aceito o convite, pela disponibilidade e pelas contribuições feitas à esta pesquisa. Agradeço também ao Prof.^o Giancarlo Gomes pela participação na banca, à sua disponibilidade, bem como contribuições para o aprimoramento deste estudo.

Aos membros do grupo de pesquisa NUPECON, que estiveram presentes em minha vida durante o mestrado, pelas discussões teóricas, pelos sorrisos compartilhados e pelo suporte durante a execução desta pesquisa. Agradeço em especial à Edicreia Andrade dos Santos, por todas as conversas, aconselhamentos e tempo dispendido para auxiliar o processo de elaboração deste trabalho, você é uma pessoa excepcional.

Aos meus amigos do mestrado, que fizeram esta caminhada árdua se tornar mais leve e repleta de alegrias. Agradeço em especial aos frequentadores das confraternizações e bares, pelas cervejas, cachacinhas, churrascos e risadas compartilhadas.

Às amigas que a vida me deu, Franciely Vieira Livramento e Gizelli da Silva, que nossa amizade seja infinita e que estejamos presentes sempre uma na vida das outras.

Aos presentes que a contabilidade me trouxe e que me acompanham desde quando o mestrado era apenas um sonho, Daniela Odete Peres, Kelly Arent Della Giustina e Kelly da Silva. Agradeço também a Michelly Alves da Silva, da Tarja Preta para a vida. Agradeço

a vocês pela parceria ao longo dos anos, pelo apoio, pelos “vai dar tudo certo, Fabi” e por todas as festas da UFSC que compartilhamos. Que a nossa amizade renda muitos frutos e que possamos tomar muitos chopes juntas ao longo de nossas vidas.

Ao Sidinei Augusto da Silva Júnior, que me acompanha, com muita paciência, desde que iniciei este desafio. Obrigada pelo amor, pelo carinho, por me apoiar, entender minhas ausências, me incentivar e sonhar meus sonhos junto comigo.

A todas as pessoas que me auxiliaram no longo processo de busca pela população desta pesquisa, aos respondentes e a todos que direta ou indiretamente estiveram comigo durante o mestrado e a construção desta pesquisa e que contribuíram para o atingimento deste objetivo.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), pelo subsídio financeiro fornecido para a realização do mestrado e, conseqüentemente, deste estudo.

Meu muito obrigada a todos!

“Se a educação sozinha não transforma a sociedade, sem ela tampouco a sociedade muda”
(Paulo Freire)

RESUMO

Evidências empíricas indicam influência da contabilidade gerencial (CG) sobre a inovação, facilitando ou criando barreiras para sua ocorrência, em contrapartida, há indícios teóricos de que o nível de inovação de uma organização exerce influência sobre a sua contabilidade gerencial. Neste sentido, o objetivo deste estudo consiste em verificar a relação entre inovação e adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial em empresas beneficiadas por auxílio financeiro de órgãos de apoio ao desenvolvimento de inovações. Para isso realizou-se pesquisa com abordagem quantitativa, com aplicação de questionários, a uma população de 787 empresas que receberam auxílio financeiro para o desenvolvimento de inovações, obtendo-se uma amostra de 79 empresas. Os dados do levantamento foram submetidos a análise descritiva, agrupamento por *clusters*, análise fatorial exploratória e regressão logística. Os resultados indicam, em relação à inovação, que as organizações estão mais envolvidas com as dimensões compromisso com a inovação, ambiente físico e atuação em equipe e, adicionalmente, que a maioria das organizações pesquisadas possui característica inovadora moderada. No que se refere à adoção de práticas de contabilidade gerencial, identificou-se a utilização com maior intensidade de práticas tradicionais de segundo estágio, como ponto de equilíbrio, orçamento e análise da lucratividade por produto. Em relação às práticas modernas de CG, identificou-se que as dimensões da inovação que influenciam a sua adoção são pessoas, meio ambiente e estrutura organizacional. Também se verificou diferenciação nos níveis de intensidade de utilização das práticas entre os agrupamentos de organizações de acordo com a característica inovadora, dado que as empresas mais inovadoras utilizam com maior intensidade a maioria das práticas modernas de CG, inferindo-se que quanto maior a característica inovadora das organizações, mais estas tendem a utilizar práticas modernas de CG.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Inovação. Práticas de contabilidade gerencial.

ABSTRACT

Empirical evidence indicates the influence of management accounting (MA) on innovation, facilitating or creating barriers to its occurrence, in contrast, there is theoretical evidence that the level of innovation of an organization influences its management accounting. In this sense, the purpose of this study is to verify the relationship between innovation and adoption of modern management accounting practices in companies benefited by financial assistance from agencies that support the development of innovations. For that, a research was carried out with a quantitative approach, through the application of questionnaires, to a population of 787 companies that received financial support for the development of innovations, obtaining a sample of 79 companies. The data of the survey were submitted to descriptive analysis, grouping by clusters, exploratory factorial analysis and logistic regression. The results indicate, in relation to innovation, that organizations are more involved with the dimensions of commitment to innovation, physical environment and team performance and, additionally, that most of the organizations surveyed possess a moderate innovative feature. Regarding the adoption of management accounting practices, the use of traditional second stage practices, such as break-even-point, budget and profitability analysis by product, was identified with greater intensity. In relation to modern MA practices, it has been identified that the dimensions of innovation that influence its adoption are people, environment and organizational structure. There is also a differentiation in the levels of intensity of use of the practices among the clusters of organizations according to the innovative characteristic, since the most innovative companies use with greater intensity the majority of the modern practices of MA, being inferred that the greater the innovative characteristic of organizations, more these tend to use modern MA practices.

Keywords: Management accounting. Innovation. Management accounting practices.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Dimensões da inovação.....	36
Figura 2 – Dimensões e elementos de organizações inovadoras.....	43
Figura 3 – Estágios evolutivos da contabilidade gerencial.....	49

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características de organizações inovadoras e tecnicamente progressivas.....	40
Quadro 2 – Características inerentes às organizações inovadoras	41
Quadro 3 – Componentes de uma organização inovadora	42
Quadro 4 – Aspectos da organização inovadora	45
Quadro 5 – Classificação das práticas de contabilidade gerencial	50
Quadro 6 – Práticas de contabilidade gerencial utilizadas neste estudo	52
Quadro 7 – Síntese dos estudos que buscaram as causas da adoção e da difusão das inovações em contabilidade gerencial.....	54
Quadro 8 - Síntese dos estudos que buscaram a relação entre inovação e contabilidade gerencial.....	56
Quadro 9 - Síntese dos principais resultados das pesquisas em inovação e contabilidade gerencial.....	57
Quadro 10 - Construto para organizações inovadoras.....	62
Quadro 11 – Construto para a adoção de práticas de contabilidade gerencial.....	68
Quadro 12 - População da pesquisa	72
Quadro 13 - Tratamento estatístico utilizado em cada bloco do questionário.....	76
Quadro 14 - Perfil dos clusters para organização inovadora.....	95

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cargo desempenhado pelos respondentes da pesquisa.....	79
Tabela 2 – Ano de início da atividades e quantidade de funcionários ..	81
Tabela 3 – Tamanho das empresas a partir da quantidade de funcionários	82
Tabela 4 – Existência de departamento contábil-gerencial nas empresas analisadas	82
Tabela 5 – Intensidade tecnológica (IT) das indústrias analisadas.....	83
Tabela 6 – Média de intensidade de utilização das práticas de CG tradicionais de primeiro estágio	84
Tabela 7 - Média de intensidade de utilização das práticas de CG tradicionais de segundo estágio.....	85
Tabela 8 - Média de intensidade de utilização das práticas de CG modernas de terceiro estágio.....	86
Tabela 9 - Média de intensidade de utilização das práticas de CG modernas de quarto estágio.....	87
Tabela 10 - Classificação das práticas de contabilidade gerencial quanto à média de intensidade de uso e ao percentual de empresas da amostra que utilizam.....	88
Tabela 11 - Resposta para cada assertiva do construto de organização inovadora e estatística de confiabilidade.....	90
Tabela 12 - Análise Fatorial para inovação.....	97
Tabela 13 - Modelo de Regressão Logística para análise entre as dimensões da organização inovadora e a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial.....	98
Tabela 14 - Utilização das práticas modernas de contabilidade gerencial no cluster A.....	100
Tabela 15 - Utilização das práticas modernas de contabilidade gerencial no cluster B.....	101
Tabela 16 - Utilização das práticas modernas de contabilidade gerencial no cluster C.....	102

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ABM	<i>Activity Based Management</i>
AC	<i>Alfa de Cronbach</i>
AF	Análise Fatorial
BENCH	<i>Benchmarking</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
CERTI	Centros de Referência em Tecnologias Inovadoras
CeS	Comércio e Serviços
CFO	<i>Chief Financial Officers</i>
CG	Contabilidade Gerencial
CM	Custeio Meta
CQ	Custos da Qualidade
CTO	<i>Chief Technology Officer</i>
EBITDA	<i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>
EPP	Empresa de Pequeno Porte
EVA	Valor Econômico Adicionado
FACEPE	Fundação de Amparo à Ciência e Tecnologia de Pernambuco
FAPEAM	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Amazonas
FAPEG	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Goiás
FAPEMA	Fundação de Amparo à Pesquisa e ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico do Maranhão
FAPERGS	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio Grande do Sul
FAPERJ	Fundação Carlos Chagas Filho de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio de Janeiro
FAPERN	Fundação de Apoio à Pesquisa do RN
FAPES	Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Espírito Santo
FAPESB	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado da Bahia
FAPESC	Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Estado de Santa Catarina
FAPESQ	Fundação de Apoio à Pesquisa do Estado da Paraíba

FAPITEC	Fundação de Apoio à Pesquisa e Inovação Tecnológica do Estado de Sergipe
FINEP	Financiadora de Estudos e Projetos
FUNCAP	Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico
FUNDECT	Fundação de Apoio ao Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia do Estado do Mato Grosso do Sul
GP	Grande Empresa
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
IMAP	<i>International Management Accounting Practice 1</i>
ISI	<i>Web of Science</i>
IT	Intensidade Tecnológica
JiT	<i>Just in Time</i>
KLSE	<i>Kuala Lumpur Stock Exchange</i>
KMO	Kaiser- Meyer-Olkin
ME	Microempresa
MP	Média Empresa
NUPECON	Núcleo de Pesquisas em Controladoria
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
PACIA	<i>Plastics and Chemicals Industries Association</i>
PDCA	<i>Plan, Do, Study and Act</i>
PE – Elab	Planejamento Estratégico – Elaboração
PE – Imp	Planejamento Estratégico – Implementação
SABI	<i>Iberian Balance-sheet Analysis System</i>
SCG	Sistema de Controle Gerencial
SECITECE	Secretaria da Ciência, Tecnologia e Educação Superior do Ceará
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SIMUL	Simulações
TQM	Gestão da Qualidade Total
TR	Teoria das Restrições
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	27
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	28
1.2 OBJETIVOS.....	29
1.2.1 <i>Objetivo Geral</i>	29
1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i>	29
1.3 JUSTIFICATIVA	29
1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	32
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	35
2.1 INOVAÇÃO.....	35
2.1.1 <i>Dimensões da Inovação</i>	36
2.1.2 <i>Dimensões das Organizações Inovadoras</i>	39
1.1.1.1 Características de organizações inovadoras	39
1.1.1.2 Componentes de organizações inovadoras.....	41
1.1.1.3 Dimensões de organizações inovadoras	43
1.1.1.4 Síntese dos aspectos da organização inovadora	44
2.2 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	47
2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE INOVAÇÃO E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL.....	54
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	59
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	59
3.2 PROPOSIÇÃO DE PESQUISA	59
3.3 CONSTRUTO DA PESQUISA.....	61
3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA	71
3.5 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	72
3.6 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS.....	74
3.7 PROCEDIMENTOS PARA A ANÁLISE DOS DADOS	75
3.8 LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	78
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	79
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES.....	79
4.2 PERFIL DAS ORGANIZAÇÕES	81
4.3 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ADOTADAS PELAS ORGANIZAÇÕES	84
4.4 DIMENSÕES DAS ORGANIZAÇÕES INOVADORAS.....	89

4.5 RELAÇÃO ENTRE A CARACTERÍSTICA INOVADORA E AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	96
4.6 DISCUSSÕES	103
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	107
5.1 CONCLUSÕES.....	107
5.2 RECOMENDAÇÕES	109
REFERÊNCIAS.....	111
APÊNDICE A – Instrumento de pesquisa	123
APÊNDICE B – Modelo de Regressão Logística.....	133

1 INTRODUÇÃO

O papel do profissional à frente da contabilidade gerencial (CG) foi se modificando ao longo do tempo, sobretudo no apoio à tomada de decisão. Essa mudança ocorreu em função do processo evolutivo pelo qual a contabilidade gerencial passou, como evidenciado pela *International Federation of Accountants - IFAC* (1998), passando por estágios evolutivos.

Este processo de modificação da contabilidade gerencial está atrelado às alterações ocorridas no ambiente e, conseqüentemente, nas organizações, impactando no papel do profissional da contabilidade gerencial, colocando-o como parceiro na tomada de decisões, bem como na forma de gerenciamento das organizações.

Em decorrência das necessidades advindas da competição entre as organizações (REIS, 2008), bem como das críticas relativas à perda da relevância da contabilidade gerencial, principalmente evidenciadas por Johnson e Kaplan (1987), ao longo dos últimos anos têm surgido diversas inovações em contabilidade gerencial, dentre as quais pode-se citar as inovações em termos de práticas, como *Activity Based Costing* (ABC), *Activity Based Management* (ABM), *Balanced Scorecard* (BSC), *Target Costing*, entre outras (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1999; CHIWAMIT; MODELL; YANG, 2014).

Ainda que inovações tenham surgido e que as organizações tenham passado por mudanças, diversas pesquisas (GREEN; AMENKHIENAN, 1992; LUKKA; GRANLUND, 2002; FULLERTON; MCWATTERS, 2004; ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015) identificaram baixa implementação das novas práticas de contabilidade gerencial pelas organizações, podendo indicar um *gap* entre a necessidade das organizações e o que é empregado pela contabilidade gerencial.

Adicionalmente, em função das constantes mudanças econômicas, tecnológicas e de concorrência, as organizações precisam adaptar-se continuamente aos novos cenários (FACHINI; BEZERRA; SILVA, 2010; SAQUETTO *et al.*, 2011; ARABI; KAVIANIFARD, 2013), buscando vantagens competitivas para, além de manter sua posição atual, sobressair-se em relação aos seus concorrentes, sendo a inovação uma aliada neste processo (DAMANPOUR, 1988; TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008) e um elemento crítico na estratégia das organizações (BEUREN; ORO, 2014). Em determinados contextos, como citam Andreassi e Sbragia (2002, p. 72), para manter-se competitiva, a organização precisa continuamente inserir “novos produtos no mercado,

com custo-benefício maior para o cliente, qualidade melhor e em velocidade maior do que a de seus concorrentes”.

Em decorrência das mudanças estratégicas das organizações, sobretudo influenciadas pelo ambiente competitivo e necessidade de inserção de inovações no mercado, as organizações precisam adotar práticas de contabilidade gerencial que estejam alinhadas aos seus interesses e necessidades (ESPEJO *et al.*, 2009). O pressuposto é que tanto a contabilidade gerencial como a inovação exercem influência no desenvolvimento da organização, bem como no atingimento das estratégias e aquisição de vantagem competitiva.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Govindarajan e Trimble (2006) afirmam que cada tipo de inovação exige um método gerencial diferente, fazendo com que sejam adotadas práticas diferentes daquelas utilizadas numa situação distinta. Chenhall e Moers (2015) citam que a inovação tecnológica (em produtos e processos) exerce influência direta sobre a contabilidade gerencial, levando à necessidade da adoção de práticas diferentes daquelas utilizadas quando a organização não tem esse perfil de inovação.

Além disso, a inovação não acontece de forma isolada, devendo ser contínua, “um hábito a ser desenvolvido, com persistência e resiliência” (BAUTZER, 2009, p. 657) e que não deve estar presente isoladamente na área de pesquisa e desenvolvimento (P&D), mas envolver toda a organização (ROTHWELL, 1980; VOLPATO; CIMBALISTA, 2002). A inovação deve envolver um ambiente propício à sua evolução, a partir do comprometimento com uma cultura de inovação que abranja toda a organização em uma atmosfera criativa (TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008), influenciando, portanto, o comportamento de toda a organização e englobando os diversos elementos de uma organização inovadora, como o estímulo à criatividade, interesse em inovar, comunicação ampla (ROTHWELL, 1980; OLIVEIRA, 2006; TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008), entre outros.

Dessa forma, este estudo centra-se na busca por evidências empíricas quanto à relação entre inovação e contabilidade gerencial, buscando identificar a influência entre o fato de uma organização adotar uma postura inovadora e a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial.

Portanto, considerando as mudanças contextuais que levam a inovações tecnológicas nas organizações e as alterações que essas inovações podem causar na contabilidade gerencial, bem como a baixa

adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial já evidenciada em estudos anteriores (GREEN; AMENKHIENAN, 1992; LUKKA; GRANLUND, 2002; FULLERTON; MCWATTERS, 2004; ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015) e a ausência de evidências empíricas quanto aos efeitos das inovações sobre a contabilidade gerencial, este estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: qual a relação entre as dimensões da inovação e a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial em empresas beneficiadas por auxílio financeiro de órgãos de apoio ao desenvolvimento de inovações?

1.2 OBJETIVOS

De acordo com Richardson (2012), o objetivo geral consiste naquilo que se pretende alcançar a partir da pesquisa e os objetivos específicos são as etapas necessárias para que seja alcançado o objetivo geral, devendo ser extraídos do problema de pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

Objetivo geral deste estudo é analisar a relação entre as dimensões da inovação e a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial em empresas beneficiadas por auxílio financeiro de órgãos de apoio ao desenvolvimento de inovações.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para que o objetivo geral deste estudo seja atingido, são formulados os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar os elementos que caracterizam uma organização como inovadora;
- b) classificar as práticas tradicionais e modernas de contabilidade gerencial adotadas pelas organizações; e
- c) analisar, nos diferentes níveis de inovação, a adoção de práticas modernas pelas empresas analisadas.

1.3 JUSTIFICATIVA

Na literatura internacional observam-se estudos que abordam fatores que influenciam a adoção ou difusão de práticas modernas de contabilidade gerencial, como: atributos de contabilidade gerencial

(ASKARANY; SMITH; YAZDIFAR, 2007), descentralização (ABERNETHY; BOUWENS, 2005), tamanho da empresa (ASKARANY; SMITH, 2008), características dos *Chief Financial Officers* (CFO's) e perfil da organização (NARANJO-GIL; MAAS; HARTMANN, 2009). Também identificou-se a pesquisa de Halbouni e Nour (2014) que analisou fatores que influenciam a adoção das novas práticas sob o ponto de vista dos contadores gerenciais, portanto, identificou-se que vários fatores podem influenciar a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial, sendo eles internos ou externos à organização.

Adicionalmente, há estudos que analisaram a relação entre as práticas de contabilidade gerencial adotadas e sua influência sobre inovação nas organizações, como: a relação entre inovação tecnológica e as práticas de contabilidade gerencial adotadas (SMITH; ABDULLAH; ABDUL RAZAK, 2008; ARABI; KAVIANIFARD, 2013), a forma como o uso ou o desenho do Sistema de Controle Gerencial (SCG) pode influenciar a capacidade de inovação da empresa (LOPEZ-VALEIRAS; GONZALEZ-SANCHEZ; GOMEZ-CONDE, 2015) e como essa influência pode variar de acordo com a capacidade empreendedora da empresa (BISBE; MALAGUEÑO, 2015), analisando, portanto, a influência da adoção das práticas de CG, modernas ou não, sobre a capacidade de inovação das organizações.

Na literatura brasileira da área também há pesquisas avaliando a relação entre a adoção de práticas de contabilidade gerencial e a capacidade de inovação da organização, como: a influência dos perfis estratégicos e dos instrumentos de contabilidade gerencial sobre a inovação (FREZATTI *et al.*, 2015) e como o estilo de liderança influencia o uso do SCG e como este influencia o processo de inovação (CRUZ; FREZATTI; BIDO, 2015).

No que tange os Sistemas de Controle Gerencial, os autores citados abordam a dimensão uso, a partir do modelo desenvolvido por Simons (1995) e denominado de alavancas de controle (*levers of control*). Tal modelo consiste em quatro modos ou sistemas diferentes de uso do SCG com o propósito de gerenciar as tensões organizacionais. O modelo de alavancas de controle engloba quatro sistemas, sendo eles o sistema de crenças, sistema de restrições, sistema de controle diagnóstico e sistema de controle interativo. Entre estes, cada sistema tem a capacidade de influenciar a organização e as tensões organizacionais de maneiras distintas, impactando a inovação em diferentes maneiras.

No entanto, nos estudos nacionais e internacionais que avaliavam a relação entre inovação e contabilidade gerencial, buscava-se verificar

como as práticas de contabilidade gerencial, tradicionais ou modernas, influenciavam na capacidade de inovação das organizações, auxiliando no desenvolvimento de inovações (ARABI; KAVIANIFARD, 2013; BISBE; MALAGUEÑO, 2015; LOPEZ-VALEIRAS; GONZALEZ-SANCHEZ; GOMEZ-CONDE, 2015) ou criando barreiras para esse processo (AMABILE, 1998; BONNER; RUEKERT; WALKER, 2002). Neste sentido, pretende-se avançar neste tema, buscando uma relação noutro sentido, ou seja, entre inovação e contabilidade gerencial, a partir da relação entre a inovação e a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial.

Sob o argumento da perda de relevância da contabilidade gerencial, estudos como Joshi (2001), Feng e Ho (2005), Alcouffe, Berland e Levant (2008), Quesado, Guzmán e Rodrigues (2013), analisaram os avanços do desenvolvimento, difusão e adoção de inovações em contabilidade gerencial. No entanto, as empresas irão adotar as práticas que mais lhes forem convenientes, levando em conta objetivos, necessidades e a disponibilidade de recursos. Neste sentido, Joshi (2001), Arabi e Kavianifard (2013) e Quesado, Guzmán e Rodrigues (2013) defendem que as mudanças organizacionais, como a implementação de novas formas de produção, fazem com que as empresas devam alterar o SCG.

Dessa forma, além da relevância teórica, este estudo está centrado em trazer evidências empíricas que identifiquem a relação entre inovação das organizações e a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial. Adicionalmente, este estudo auxilia a identificar a influência que a inovação exerce em outros níveis organizacionais, além daqueles diretamente relacionados ao desenvolvimento desta, sendo utilizada a área da contabilidade gerencial, representada pela adoção de práticas modernas, para esta análise.

Adicionalmente, este trabalho contribui a partir da evolução dos estudos utilizados como base para esta pesquisa. Oliveira (2006), que realizou estudo a partir de Mendel, Oliveira e Mendel (2004) e Cunha e Santos (2004), utilizaram análise descritiva. Dessa forma, este estudo contribui para a evolução do tema a partir da utilização de método estatístico mais robusto, a regressão logística.

Quanto à contribuição prática, este estudo pretende revelar as implicações da inovação, aspecto importante para o desenvolvimento de organizações competitivas (DAMANPOUR, 1988, CUNHA, 2005), sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial e, portanto, permitirá esclarecimentos para gestores quanto a esta relação, ampliando o conhecimento sobre os fatores que influenciam na adoção dessas

práticas, bem como na identificação dos impactos da inovação na organização.

Na perspectiva social, entende-se que este estudo apresenta uma visão ampliada sobre a aplicabilidade das práticas de contabilidade gerencial em ambientes envolvidos com inovação, ampliando o campo de conhecimento sobre a CG, bem como de ambientes de inovação.

Este estudo contribui também para a ampliação do conhecimento sobre contabilidade gerencial, representado pelas práticas, tema que está alinhado ao grupo de pesquisas em controladoria, o NUPECON, da UFSC. Ademais, amplia-se o escopo dos estudos realizados pelo núcleo ao tratar da inovação como sendo um dos fatores que influenciam a modificação das práticas utilizadas pelas organizações.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho está organizado em cinco capítulos, sendo o primeiro de introdução, iniciando com a contextualização do tema e do problema de pesquisa, além da apresentação dos objetivos geral e específicos, a justificativa do estudo, bem como a organização do trabalho.

Na fundamentação teórica trata-se, inicialmente, de inovação, abordando dimensões da inovação, bem como os aspectos que caracterizam a organização como inovadora. Em seguida, aborda-se os estágios evolutivos e as práticas de contabilidade gerencial. Por fim, discute-se a relação entre inovação e práticas de CG.

O terceiro capítulo apresenta a metodologia e os procedimentos da pesquisa. O capítulo inicia com o delineamento da pesquisa e os aspectos relacionados ao instrumento de pesquisa utilizado. Em seguida são apresentadas a população e amostra, bem como o procedimento para a análise e coleta dos dados. Ao final são apresentadas as limitações do estudo.

O quarto capítulo apresenta os resultados obtidos com a pesquisa e as discussões decorrentes desta. Inicialmente, esta seção traz o perfil dos respondentes e das empresas analisadas. Na sequência são discutidos os resultados relacionados à adoção das práticas de contabilidade gerencial, bem como relacionados à inovação nas organizações, com a identificação dos *clusters* que representam a intensidade desta característica. Após estas análises, é feita a discussão da relação entre a inovação e a adoção das práticas modernas de contabilidade gerencial, analisando as dimensões da organização inovadora que possuem relação com as práticas modernas de CG, bem como a intensidade de utilização destas pelas empresas presentes em nos *clusters* identificados.

O capítulo final contém as conclusões do estudo e demais discussões teóricas, bem como sugestões para estudos futuros que possam contribuir para o avanço dos temas pesquisados. Ao final, apresenta-se as referências e apêndices.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta os conceitos inerentes a inovação, suas dimensões e a caracterização de organizações inovadoras. Também apresenta uma discussão sobre estágios evolutivos e práticas de contabilidade gerencial. Por fim, são evidenciadas as relações encontradas na literatura entre inovação e contabilidade gerencial.

2.1 INOVAÇÃO

Um dos primeiros autores a tratar de inovação foi Joseph Schumpeter, em 1934, partindo da distinção entre invenção e inovação. Para Schumpeter (1988), uma invenção é tratada como algo novo, uma ideia, um projeto novo de um produto ou melhoramento, que se transforma em inovação a partir do momento em que essa novidade resulta em benefícios econômicos para quem a implementou.

Outros autores seguem a linha de Schumpeter, de que a inovação somente se concretiza a partir da relação comercial e do resultado econômico. Tidd, Bessant e Pavitt (2008) definem inovação como um agregador de valor social ou riqueza, seja por meio de algo novo ou de renovação, podendo ocorrer pela adoção de novas tecnologias, processos organizacionais, e novas ou melhoradas práticas mercadológicas.

Betz (1998, p. 4) cita que “os benefícios econômicos da invenção ocorrem a partir da inovação”, por meio da introdução de novos produtos, processos ou serviços, a partir do momento em que ocorre a exploração comercial do conhecimento. Marques e Abrunhosa (2005, p. 7) afirmam que “a inovação converte [...] em realidade aquilo que na invenção se mantinha em estado de potência”.

Afuah (2003) não aborda a exploração comercial, mas cita a inovação como a adoção ou o uso de algo novo para a organização ou em níveis globais, para ofertar novos produtos ou serviços que os clientes irão necessitar. Outros autores também não situam a relação econômica no âmbito da inovação, como Rogers (1995), que define inovação como a adoção de algo (ideia, prática ou objeto) que seja novo individualmente ou em forma de um novo conhecimento. Para a OECD (2005), inovação é algo novo no campo do conhecimento ou para a organização que adota, podendo ainda ser uma melhoria ou desenvolvimento do que existia anteriormente.

Dessa forma, o conceito de inovação relaciona-se com o contexto onde algo novo está sendo adotado, pois mesmo que isto seja amplamente conhecido ou adotado por outros indivíduos ou organizações, se é novo

para quem está adotando, trata-se de inovação (AFUAH, 2003), neste sentido, inovações são as novas ideias implementadas, ainda que estas já tenham sido adotadas por outras organizações (ZHUANG; WILLIAMSON; CARTER, 1999). Estas inovações podem ser identificadas, nas organizações, em diferentes dimensões, a partir da visão da inovação como Processo ou da inovação como Resultado e das suas dimensões.

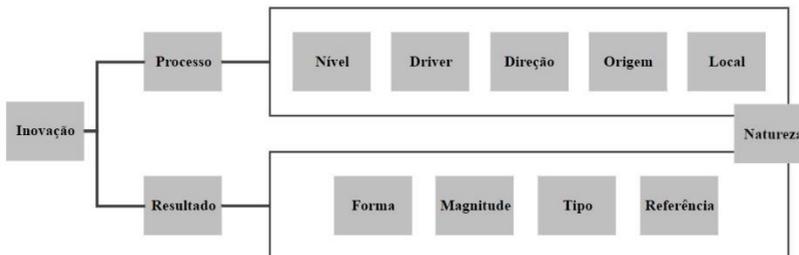
2.1.1 Dimensões da Inovação

Crossan e Apaydin (2010) evidenciam a multidimensionalidade da inovação, segregando as dimensões de acordo com a visão da inovação como Processo e inovação como Resultado, sendo a primeira a resposta para perguntas do tipo “como” e a segunda a resposta para perguntas do tipo “o quê”.

Os autores afirmam que a inovação como Processo está ainda em desenvolvimento na literatura, enquanto a inovação como Resultado tem sido o foco principal de muitos estudos, ademais, defendem que há diferença quanto à importância de cada visão, sendo a inovação como Resultado suficiente e necessária para a exploração bem-sucedida de uma ideia, enquanto a inovação como Processo é necessária, mas não suficiente e, em decorrência disso, a primeira é geralmente a variável dependente principal nos estudos relacionados a inovação (CROSSAN; APAYDIN, 2010), motivo pelo qual discute-se de forma mais ampla neste trabalho a inovação como Resultado.

A Figura 1 mostra as dimensões da inovação, como Processo e como Resultado.

Figura 1 – Dimensões da inovação



Fonte: Adaptado de Crossan e Apaydin (2010).

Em relação às dimensões da inovação como Processo, segundo Crossan e Apaydin (2010), o Nível diz respeito à divisão entre processos individuais, em grupo ou ao nível da organização, enquanto as dimensões *Driver* e Origem são diretamente relacionadas com o “como” e podem ambas ser externas e internas, pois tanto o *driver* da inovação, quanto a origem desta podem ser resultado de fatores internos ou externos.

A dimensão Direção considera a forma como se inicia e desenvolve o processo de inovação, podendo ocorrer de baixo para cima ou cima para baixo, e a dimensão Local relaciona-se com a extensão do processo da inovação, podendo ser um processo fechado (apenas para a empresa) ou um processo aberto (em rede) (CROSSAN; APAYDIN, 2010).

Em relação às dimensões da inovação como Resultado, Crossan e Apaydin (2010) citam que os estudiosos classificam a dimensão Forma em produto ou serviço, processos e inovação no modelo de negócio.

A versão de 2005 do Manual de Oslo, sendo seus conceitos e direcionamentos quanto à pesquisa sobre inovação amplamente utilizados, conforme Demartini e Mella (2014), Bisbe e Malagueño (2015), e Lopez-Valeiras, Gonzalez-Sanchez e Gomez-Conde (2015) apresentam quatro Formas de inovação: inovação em produto, em processo, organizacional, e de marketing. Outros autores tratam dessas definições de maneira semelhante, mas utilizam-se de outras nomenclaturas, como Tidd, Bessant e Pavitt (2008), que definem como os 4 P's - produto, processo, posição e paradigma.

Assim, conforme o Manual de Oslo (2005), inovação em produto é definida como a incorporação de bens ou serviços pela organização, sejam novos ou melhorados (OECD, 2005). Esta definição é também utilizada por Tidd, Bessant e Pavitt (2008). As inovações em processos são mudanças relacionadas à forma como os produtos ou serviços são criados ou entregues, mesmo que essas inovações estejam relacionadas ao método de fabricação ou aos procedimentos administrativos (OECD, 2005; TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008).

Inovações organizacionais ocorrem por meio da “implementação de um novo método organizacional nas práticas de negócios da empresa, na organização do seu local de trabalho ou em suas relações externas” (OECD, 2005, p. 61), enquanto as “mudanças nos modelos mentais subjacentes que orientam o que a empresa faz” são inovações de paradigma (TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008, p. 30). Tidd, Bessant e Pavitt (2008) assumem que uma mudança quanto ao contexto em que os produtos são introduzidos, na apresentação de uma nova abordagem, por exemplo, é tratada como inovação de posição, enquanto a inovação em

marketing relaciona-se à implementação de novas metodologias em marketing, mudando as estratégias em termos do posicionamento da organização no mercado (OECD, 2005).

Ainda considerando a inovação como Resultado, Crossan e Apaydin (2010) citam que a dimensão Magnitude se relaciona com o grau de novidade da inovação, podendo envolver mudanças radicais e incrementais. Emsley (2005) define que as *inovações radicais* são aquelas caracterizadas pela mudança completa de um processo, passando a adotar um novo processo pela primeira vez. Afuah (2003) argumenta que são necessários conhecimentos tecnológicos diferentes dos existentes, tornando os conhecimentos anteriores obsoletos.

Tidd, Bessant e Pavitt (2008) apresentam uma abordagem mais ampla para a inovação radical, sendo mudanças capazes de transformar a forma como as coisas são vistas e utilizadas, gerando uma quebra de paradigma. Nesta visão, a radicalidade está relacionada à forma como a inovação se relaciona com o ambiente externo, sendo assim, a inovação radical é o desenvolvimento ou implementação de algo novo em termos de estado da arte, ou seja, algo novo para o mundo (TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008). Davila, Epstein e Shelton (2009) advertem que estas mudanças afetam simultaneamente o modelo de negócios e a tecnologia da empresa.

Em relação à dimensão Tipo, trata-se da distinção geral entre estrutura social e tecnologia (GOPALAKRISHNAN, DAMANPOUR, 1997), que Afuah (2003) segrega entre inovação técnica e administrativa. O autor utiliza a mesma distinção de Damanpour (1991), que define inovação técnica como sendo aquela desenvolvida no sistema técnico de uma organização, diretamente relacionada com as atividades primárias, seja pela implementação de um novo produto, serviço, novos elementos na produção de produtos ou na operação de serviços, podendo ser, portanto, de produtos ou processos. As inovações administrativas são aquelas que ocorrem no sistema social da organização, podendo ou não afetar a inovação técnica (DAMANPOUR, 1991).

Quanto à dimensão Referência, segundo Crossan e Apaydin (2010), está relacionada à novidade de determinada inovação como Resultado, podendo ser novo para uma empresa, para o mercado ou para uma indústria. Segundo os mesmos autores, a dimensão Natureza, que pode ser tácita ou explícita, relaciona-se tanto com o “como”, quanto com o “o quê”, ligando-se, portanto, à inovação como Processo e também à inovação como Resultado. Dentro de uma inovação como Resultado, por exemplo, as inovações em produtos são, em geral, tácitas, enquanto as

inovações em processos ou serviços podem manter-se desarticuladas (CROSSAN; APAYDIN, 2010).

Dessa forma, considerando a sua multidimensionalidade e o aprofundamento do entendimento da inovação como Resultado, conforme mencionado por Crossan e Apaydin (2010), entende-se que esta compreende a Forma como a inovação ocorre, a sua Magnitude, bem como o Tipo e a Referência, decorrente de um ambiente propício ao surgimento de ideias inovadoras e que permita o desenvolvimento destas.

2.1.2 Dimensões das Organizações Inovadoras

O Manual de Oslo designa uma organização inovadora como sendo aquela que “implementou uma inovação durante o período de análise” (OECD, 2005, p. 56). Para que ocorra inovação, a organização precisa de uma estrutura que lhe dê suporte e, neste sentido, Costa (2011) afirma que tornar-se uma empresa inovadora é um desafio que requer mudanças profundas na estrutura operacional. Volpato e Cimbalista (2002) posicionam as pessoas como elemento central de uma organização inovadora, sendo vistas como uma forma de obtenção de competitividade e uma fonte de ideias inovadoras.

Organizações inovadoras necessitam de um contexto inovador, que conforme Tidd, Bessant e Pavitt (2008), é necessário para que as ideias criativas possam emergir e ser implementadas. Nesta pesquisa são tratadas as características de organizações inovadoras segundo Rothwell (1980), identificadas a partir de estudos empíricos realizados anteriormente, e segundo Galbraith e Kazanjian (1986), sendo segregadas quanto a estrutura, processos, sistemas de recompensas e pessoas. Adicionalmente, são apresentados os componentes da organização inovadora de Tidd, Bessant e Pavitt (2008), que tratam da organização inovadora de forma mais ampla em relação aos autores citados anteriormente, englobando mais características.

Nas pesquisas brasileiras identificou-se o modelo de Oliveira (2006), que foi desenvolvido a partir de outros dois modelos existentes na literatura brasileira sobre o tema, de Mendel, Oliveira e Mendel (2004) e Cunha e Santos (2004), ambos construídos a partir de literatura nacional e internacional.

1.1.1.1 Características de organizações inovadoras

Rothwell (1980), baseado em estudos que analisavam os fatores associados ao sucesso e insucesso de inovações industriais e as

características de empresas tecnicamente progressivas, elencou seis características que as organizações precisam ter para obterem êxito na inovação e serem tecnicamente progressivas, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Características de organizações inovadoras e tecnicamente progressivas

Características	Descrição
Compromisso com a inovação	A clara vontade da gestão em inovar é essencial para alcançar o êxito na inovação.
Inovação como uma tarefa de toda a organização	Inovação é uma tarefa que deve envolver toda a organização e não apenas um setor, ou de P&D, isoladamente.
Atenção ao marketing, necessidade dos clientes e serviço pós-venda	Entender melhor as necessidades dos clientes e destinar mais atenção ao marketing e vendas é fundamental para o desenvolvimento da inovação.
Desenho eficiente e trabalho de desenvolvimento	Execução do trabalho de desenvolvimento de forma eficiente, eliminando defeitos técnicos antes do lançamento comercial e, conseqüentemente, implicando em menos problemas pós-venda.
Boa comunicação interna e externa	Boa cooperação intra-firma e, além disso, boa comunicação com a comunidade científica e técnica, além do contato com potenciais fornecedores e clientes.
Habilidades gerenciais e profissionalismo	Característica relacionada ao bom uso de técnicas de gestão, atração de pessoas talentosas e qualificadas.

Fonte: Traduzido de Rothwell (1980, p. 300-301).

As características definidas por Rothwell (1980) evidenciam a necessidade de a organização, primeiramente, estar disposta e interessada em desenvolver inovação. As demais características também partem do envolvimento da organização com a inovação, além do desenvolvimento de um ambiente em que a inovação tenha espaço para ser desenvolvida.

Grant (2010), baseado em Galbraith e Kazanjian (1986), apresenta, de forma mais sintética, características inerentes às organizações inovadoras, como evidenciado no Quadro 2, segregando-as entre aquelas relacionadas à estrutura, aos processos, aos sistemas de recompensas e às pessoas da organização.

Quadro 2 – Características inerentes às organizações inovadoras

Dimensão	Características
Estrutura	Organização horizontal, sem controle hierárquico.
	Trabalho em equipe.
	Fronteiras organizacionais difusas.
Processos	Ênfase no reforço da variação.
	Controles flexíveis para fomentar a geração de ideias.
	Planejamento estratégico e controle financeiro flexíveis.
Sistemas de recompensas	Autonomia, reconhecimento, participação no capital de novos empreendimentos.
Pessoas	A necessidade chave está nos geradores de ideias, que combinam o conhecimento técnico necessário, com traços da personalidade criativa.
	Os gestores devem atuar como patrocinadores e orquestradores.

Fonte: Traduzido de Galbraith e Kazanjian (1986) *apud* Grant (2010, p. 317).

De forma geral, segundo as características apresentadas por Grant (2010), baseado em Galbraith e Kazanjian (1986), a inovação envolve a desburocratização da organização, controles organizacionais flexíveis e envolvimento das pessoas, tanto nos processos como no desenvolvimento de ideias.

1.1.1.2 Componentes de organizações inovadoras

De forma complementar ao apresentado por Grant (2010), baseado em Galbraith e Kazanjian (1986), os autores Tidd, Bessant e Pavitt (2008) evidenciam componentes similares aos apresentados pelos autores anteriores e, além destes, citam, de forma mais abrangente, outros aspectos que caracterizam as organizações como inovadoras, evidenciando mais componentes (similares ou não às dimensões apresentadas anteriormente) e as suas respectivas características-chave.

Tidd, Bessant e Pavitt (2008, p. 486) citam que não basta uma estrutura inovadora, é necessário que a organização possua um “conjunto integrado de componentes que trabalhavam juntos para criar e fortalecer o tipo de ambiente que permite que a inovação prospere”. Dessa forma, estes autores apresentam dez componentes, conforme evidenciados no Quadro 3, que caracterizam a organização inovadora, bem como as características-chave de cada componente.

Quadro 3 – Componentes de uma organização inovadora

Componentes	Características-chave
Visão compartilhada, liderança e desejo de inovar	Senso de propósito claramente compartilhado e articulado. "Comprometimento da alta gestão".
Estrutura adequada	Projeto de organização que permite criatividade, aprendizagem e interação. Nem sempre um modelo de unidade de pesquisa e desenvolvimento livremente estruturado; a questão-chave é encontrar o equilíbrio necessário entre as opções "orgânica e mecânica" para contingências específicas.
Indivíduos-chave	Promotores, defensores, <i>gatekeepers</i> e outras funções que energizam ou facilitam a inovação.
Trabalho de equipe eficaz	Uso adequado de equipes (nível local, interfuncional e interorganizacional) para solução de problemas. Exige investimento em seleção e formação de equipe.
Desenvolvimento individual contínuo e amplo	Compromisso de longo prazo com ensino e treinamento para assegurar altos níveis de competência e habilidades para aprender eficazmente.
Comunicação extensiva	Dentro e entre a organização, e fora dela. Internamente, em três direções - ascendente, descendente e lateralmente.
Inovação de alto envolvimento	Participação de toda a organização em atividades de melhoria contínua.
Foco externo	Orientação do cliente externo e interno. Extensivo trabalho em rede.
Ambiente criativo	Abordagem positiva a ideias criativas, apoiadas por sistemas de motivação relevantes.
Organizações que aprendem	Altos níveis de envolvimento dentro e fora da empresa em experimentação proativa, encontrando e resolvendo problemas; comunicação e compartilhamento de experiências e captura e disseminação de conhecimento.

Fonte: Tidd, Bessant e Pavitt (2008, p. 487).

Tidd, Bessant e Pavitt (2008) apresentam componentes que evidenciam que, para que a organização seja inovadora, é necessário um envolvimento amplo das pessoas, e que haja elementos que permitam que essas pessoas possam desenvolver-se, comunicar-se interna e externamente, buscando oportunidades e aprendendo para alcançar o sucesso no desenvolvimento de inovações.

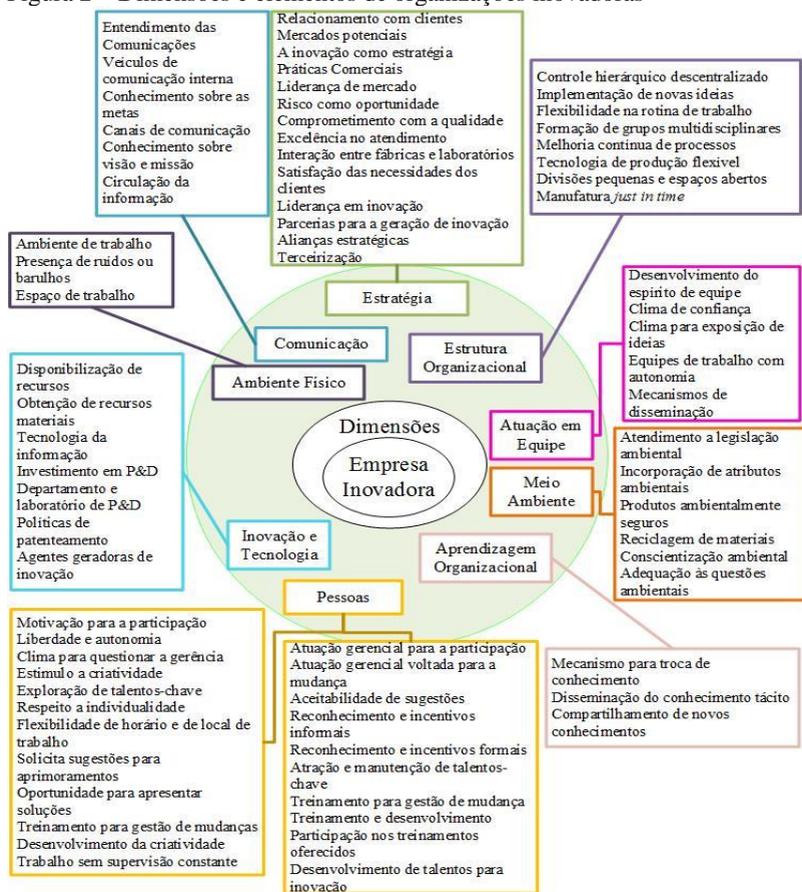
Estas características possuem uma abrangência maior em relação àquelas apresentadas por Rothwell (1980) e, ao mesmo tempo, ambas

convergem para a criação de um ambiente onde a estrutura, as pessoas e a cultura sejam propícias ao desenvolvimento da inovação.

1.1.1.3 Dimensões de organizações inovadoras

Oliveira (2006), baseada no modelo de Mendel, Oliveira e Mendel (2004) quanto aos fatores determinantes da inovação organizacional, e no modelo de Cunha e Santos (2004) relacionado às práticas gerenciais para a inovação, propôs um modelo com nove dimensões que caracterizam as organizações inovadoras, conforme Figura 2.

Figura 2 – Dimensões e elementos de organizações inovadoras



Fonte: Adaptado de Oliveira (2006, p. 73).

O modelo de Oliveira (2006) engloba os aspectos dos modelos tratados anteriormente e acrescenta outras dimensões, como o ambiente físico, inovação e tecnologia e meio ambiente. Ademais, este modelo dá ênfase ao fator humano da organização, que está alocado na dimensão pessoas, além de estar englobado em outras dimensões. Para Oliveira (2006), uma das fontes capazes de desencadear o processo de inovação e a que mais se destaca é a variável recursos humanos.

A dimensão ambiente físico está atrelada às variáveis elencadas por Mendel, Oliveira e Mendel (2004): presença de ruídos, calor, pouca iluminação e ventilação. Segundo os autores, estes itens podem gerar efeito negativo sobre os colaboradores, dificultando o processo de criatividade e, conseqüentemente, de inovação (OLIVEIRA, 2006).

Quanto a inovação e tecnologia, esta dimensão é trazida do modelo de Cunha e Santos (2004) como estando relacionada a P&D, aquisição de novas tecnologias e produtos ou serviços, relacionando esta dimensão, portanto, à disponibilidade de recursos para a realização do trabalho cotidiano ou à facilidade de sua obtenção (OLIVEIRA, 2006). Em contrapartida, no modelo de Mendel, Oliveira e Mendel (2004), os autores tratam exclusivamente da disponibilidade de recursos, mas de forma limitada aos recursos necessários às atividades básicas da organização e à disponibilidade de recursos tecnológicos (como microcomputador e telefone), desconsiderando investimentos no desenvolvimento direto das inovações, como recursos para P&D (OLIVEIRA, 2006).

A dimensão meio ambiente foi trazida do modelo de Cunha e Santos (2004). Esta dimensão está relacionada tanto à questão legal quanto à imagem que a organização passa aos seus clientes, considerando que a sociedade atual possui acesso facilitado às informações. Sendo assim, é necessário que as organizações desenvolvam uma gestão voltada aos aspectos ambientais internos e externos (OLIVEIRA, 2006).

1.1.1.4 Síntese dos aspectos da organização inovadora

As características ou aspectos de uma organização inovadora convergem entre os autores apresentados, mesmo que, em alguns casos, sejam considerados em dimensões diferentes, como a utilização de trabalho em equipe, que Galbraith e Kazanjian (1986 *apud* GRANT, 2010) inserem na estrutura e Tidd, Bessant e Pavitt (2008) e Oliveira (2006) consideram como um componente ou uma dimensão relacionada à atuação em equipe.

Observa-se, ainda, uma complementariedade entre os estudos, com a adoção de novos aspectos que caracterizam a organização como inovadora. Rothwell (1980) cita a atração de pessoas talentosas e qualificadas, já Galbraith e Kazanjian (1986 *apud* GRANT, 2010) acrescentam o sistema de recompensas, considerando, portanto, que, além de atrair pessoas qualificadas e talentosas, é preciso criar mecanismos para motivar e reter estas pessoas. Tidd, Bessant e Pavitt (2008) acrescentam a necessidade de treinamento e aperfeiçoamento das pessoas da organização, bem como da aprendizagem e disseminação do conhecimento. Além destas características, Oliveira (2006) adiciona considerações sobre o ambiente físico onde os empregados exercem as suas atividades e a preocupação da organização com a preservação do meio ambiente.

Observa-se, portanto, que para que uma organização seja inovadora, é necessário um contexto propício para a inovação, que inclui alguns aspectos em determinadas dimensões. Com base no referencial teórico apresentado, entende-se por organização inovadora aquela que possui os aspectos apresentados no Quadro 4, construído como uma síntese dos estudos abordados.

Quadro 4 – Aspectos da organização inovadora

Dimensões	Aspectos da organização inovadora	Autores
Compromisso com a inovação	Estratégia e gestão voltadas para a inovação.	Rothwell (1980); Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
	Foco na qualidade e nos clientes.	
	Parceria com fornecedores e laboratórios de pesquisa, em busca do desenvolvimento de inovações.	
Comunicação	Comunicação de forma ampla, onde os colaboradores tenham conhecimento das metas, missão e visão da organização.	Rothwell (1980); Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
	Utilização de veículo de comunicação interna e um ambiente em que as informações possam circular livremente.	
	Comunicação com a comunidade científica.	
Ambiente físico	Ambiente físico propício ao rendimento do colaborador, sem ruídos e com espaço adequado para a realização das atividades.	Olivera (2006);

Inovação e tecnologia	Fácil acesso aos recursos materiais necessários às suas atividades.	Rothwell (1980); Oliveira (2006)
	Política de patenteamento.	
	Investimento em P&D e estrutura que permita o seu desenvolvimento (departamento e laboratório de P&D).	
Pessoas	Estímulo positivo, treinamento, reconhecimento e incentivo formal e informal.	Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
	Abertura para as pessoas se envolverem com a organização, sugerir e questionar.	
	Ambiente flexível quanto a horário e local onde as atividades serão exercidas.	
Aprendizagem organizacional	Compartilhamento de conhecimento dentro da organização, com incentivo às pessoas para que compartilhem os seus conhecimentos, experiências e novas ideias.	Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
Meio ambiente	Atendimento à legislação ambiental.	Oliveira (2006)
	Preocupação com o meio ambiente como parte do contexto da organização, produzindo produtos ambientalmente seguros, reciclando materiais e promovendo a conscientização ambiental	
Atuação em equipe	O clima organizacional de confiança e espírito de equipe.	Galbraith e Kazanjian (1986 <i>apud</i> Grant, 2010); Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
Estrutura organizacional	Controle hierárquico descentralizado, com flexibilidade e aberto a adoção de novas ideias.	Galbraith e Kazanjian (1986 <i>apud</i> Grant, 2010); Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
	Melhoria contínua dos processos.	

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

A partir do exposto, entende-se como uma organização inovadora aquela que possui aspectos que permitam o desenvolvimento da inovação e que, além disso, possua um ambiente propício para a sua continuidade e expansão, influenciando as pessoas a serem criativas e inovadoras.

2.2 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Para que a contabilidade gerencial possa exercer a sua função, auxiliando na redução de riscos na tomada de decisão (ATKINSON *et al.*, 2000), no atingimento dos objetivos da organização (ATKINSON *et al.*, 2000; SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; ESPEJO, 2008) e para agregar valor aos clientes, os gestores utilizam mecanismos que irão auxiliar no provimento de informações (MORAIS; COELHO; HOLANDA, 2014).

Esses mecanismos vêm sendo tratados na literatura por denominações distintas, sendo no Brasil comuns os termos artefatos (FREZATTI, 2005; SOUTES, 2006; ESPEJO, 2008; OYADOMARI *et al.*, 2008), mas também práticas (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; ALEIXO, 2005; COSTA *et al.*, 2010; CINTRA, 2011; IMLAU, 2015), ferramentas (TEIXEIRA *et al.*, 2011; MELO SEGUNDO, 2012) e instrumentos (SANTOS *et al.*, 2009; BERTOL, 2012; MÁRIO *et al.*, 2013). Na literatura internacional, o termo mais utilizado é *management accounting practices*, conforme Imlau (2015). Neste trabalho se adotará o termo práticas para referir-se a métodos, artefatos, práticas, ferramentas e instrumentos utilizados pela contabilidade gerencial.

Ao longo do tempo, a contabilidade gerencial passou por vários períodos e novas práticas surgiram em resposta a novas demandas (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998, SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; COSTA, 2010; TEIXEIRA, 2015).

As práticas são classificadas de diferentes formas, a partir de suas características, entre os estágios evolutivos definidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e em tradicionais e modernas. Em estudos internacionais, a classificação predominante é a categorização das práticas entre orçamento, custos, informação para tomada de decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica (IMLAU, 2015). Nos estudos nacionais é mais comum a classificação das práticas de acordo com os estágios definidos pela IFAC, segregando-as entre primeiro, segundo, terceiro e quarto estágios (IMLAU, 2015).

Os estágios evolutivos da contabilidade gerencial, definidos pela IFAC (1998) em seu documento intitulado IMAP 1, foram segregados de acordo com as necessidades e acontecimentos de cada período, conforme apresentado a seguir:

- ✓ Estágio 1 (anterior a 1950) - o foco da gestão era na determinação de custos e no controle financeiro, por meio do uso de orçamentos e tecnologias da contabilidade de custos (IFAC, 1998). Neste período, os produtos passavam

por uma série de processos distintos, com uma tecnologia de produção simples, em processos principalmente manuais, permitindo a fácil identificação de custos de materiais e mão de obra (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

✓ Estágio 2 (entre 1950 e 1965) - o foco se dá no fornecimento de informações para o planejamento e controle gerencial, por meio da análise de decisão e contabilidade por responsabilidade (IFAC, 1998). Nesta fase, a contabilidade gerencial tinha como característica ser reativa, de modo a identificar os problemas advindos dos desvios ocorridos e as soluções (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

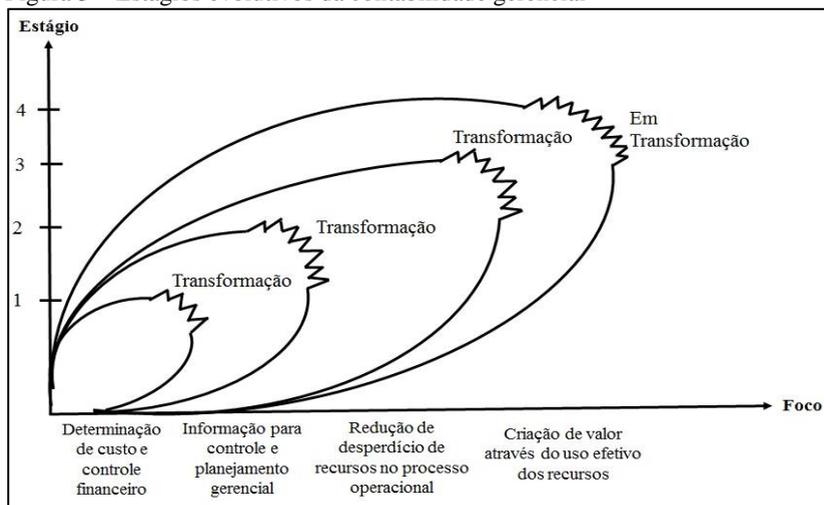
✓ Estágio 3 (entre os anos de 1965 a 1985) - a atenção concentrou-se na redução de desperdício dos recursos utilizados na empresa, por meio da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos (IFAC, 1998). Esta fase foi marcada pelo aumento da concorrência global e o rápido desenvolvimento tecnológico, levando à necessidade de melhoria da eficiência do processo produtivo (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Segundo Grande e Beuren (2011), este foi o momento em que a contabilidade gerencial passou da atividade de *staff* para fazer parte do processo de gestão

✓ Estágio 4 (a partir de 1985) - o foco está na geração de valor por meio do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e acionista e, ainda, de inovação organizacional (IFAC, 1998). Nesta fase houve um grande avanço em termos de manufatura e de processamento de informações, como o surgimento do *e-commerce*, trazendo mais ênfase à concorrência global (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

Apesar desta segregação entre estágios, a mudança ocorreu por meio de um processo incremental e, portanto, cada estágio é a combinação do velho com o novo, representando uma adaptação às novas condições do ambiente (IFAC, 1998), conforme mostra a Figura 3.

As práticas de contabilidade gerencial também são classificadas de acordo com o período em que surgiram e as informações fornecidas por elas, como mostra o Quadro 5.

Figura 3 – Estágios evolutivos da contabilidade gerencial



Fonte: Traduzido de IMAP 1 (IFAC, 1998)

Observa-se tanto na literatura do Brasil, quanto internacional a utilização do termo tradicionais para a classificação das práticas surgidas nos anos iniciais do século 20, mas, quando se trata das práticas surgidas mais recentemente, internacionalmente utiliza-se os termos contemporâneas (*contemporary*) e novas (*newer*), enquanto a literatura brasileira utiliza-se do termo modernas. Destaca-se, ainda, que Oyadomari *et al.* (2010), classificam essas práticas também em tradicionais e modernas e, ainda, em indicadores que monitoram incertezas estratégicas, incluindo nesta última categoria *market-share*, fluxo de caixa diário, vendas realizadas e satisfação de clientes.

Adicionalmente, Souza, Lisboa e Rocha (2003) utilizam uma classificação distinta, segregando as práticas de contabilidade gerencial de acordo com suas características entre planos orçamentários, métodos de custeio, métodos de predeterminação de custos, análise de relações custo/volume/lucro e medidas de retorno.

Quadro 5 – Classificação das práticas de contabilidade gerencial

Autores	Classificação das práticas de contabilidade gerencial					
Chenhall e Langfield-Smith (1998)	Tradicionalis	Foco interno e orientação financeira	Contemporâneas	Combinação de informações financeiras e não financeiras, com foco explícito na estratégia	-	-
Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004)		Custo padrão, retorno sobre investimento, orçamento e análise de custo/volume/lucro		Custeio meta (<i>target costing</i>), gestão da qualidade total (TQM), custeio baseado em atividades (ABC) e <i>balanced scorecard</i> (BSC)	-	-
Pavlatos e Paggios (2009)		Custeio por absorção, custo padrão, orçamentos tradicionais, análise custo/volume/lucro e medidas de desempenho baseadas no lucro		ABC, BSC, custeio meta, análise da cadeia de valor e <i>benchmarking</i>	-	-
Joshi (2001)		Orçamento, análise de variância, custeio variável, análise custo/volume/lucro e orçamento de capital	Novas	ABC, ABM, análise da cadeia de valor, análise de valor para o acionista, custeio meta, ciclo de vida do produto, <i>benchmarking</i> e custeio <i>blackflush</i>	-	-

Abdel-Kader e Luther (2006)	Estágios 1 e 2 da IFAC		Modernas	Estágios 3 e 4 da IFAC	-	-
Soutes (2006)	Estágios 1 e 2 da IFAC			Estágios 3 e 4 da IFAC	-	-
Oyadomari <i>et al.</i> (2010)	Retorno sobre o patrimônio líquido, retorno sobre o capital investido, EBITDA, planejamento estratégico, custo padrão, custo variável, custo por absorção, resultado por unidade de negócios			<i>Balanced Scorecard</i> (BSC), EVA, Custeio baseado em atividades (ABC), <i>market value added</i> , orçamento de base zero, custeio meta, <i>kaizen</i> ou <i>six sigma</i> , orçamento contínuo, orçamento matricial	Indicadores que monitoram incertezas estratégicas	<i>Market-share</i> , fluxo de caixa diário, vendas realizadas e satisfação de clientes.
Souza, Lisboa e Rocha (2003)	Planos orçamentários	Métodos de Custeio	Métodos de predeterminação de custos	Análise de relações custo/volume/lucro	Medidas de retorno	

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Nesta pesquisa são utilizadas as práticas de contabilidade gerencial mais abordadas nas pesquisas nacionais e internacionais, conforme constatado por Imlau (2015), sendo classificadas em tradicionais e modernas de acordo com os estágios evolutivos da IFAC, a partir de Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Soutes (2006) e Abdel-Kader e Luther (2006), como apresentado no Quadro 6. Neste estudo, fez-se a opção pela classificação da prática *Benchmarking* como moderna de quarto estágio, de acordo com Abdel-Kader e Luther (2006).

Quadro 6 – Práticas de contabilidade gerencial utilizadas neste estudo

Práticas	Trad. mod.	Estágios				Autores
		1	2	3	4	
Orçamento	X		X			Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Soutes (2006)
Ponto de equilíbrio	X		X			Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Abdel-Kader e Luther (2006)
Custeio por absorção	X	X				Soutes (2006)
Custeio variável	X	X				Soutes (2006)
Margem de contribuição	X		X			Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Abdel-Kader e Luther (2006)
<i>Benchmarking</i>		X			X	Abdel-Kader e Luther (2006)
		X		X		Soutes (2006)
Análise da lucratividade por produto	X		X			Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Abdel-Kader e Luther (2006)
<i>Balanced Scorecard</i>		X			X	Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Soutes (2006)
Custeio meta		X		X		Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Soutes (2006)
<i>Just in time</i>		X		X		Soutes (2006)
Planejamento estratégico		X		X		Soutes (2006)
Análise da lucratividade por cliente	X		X			Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Abdel-Kader e Luther (2006)

Custeio baseado em atividades (ABC)		X			X	Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Soutes (2006), Abdel-Kader e Luther (2006)
Valor Econômico Adicionado (EVA)		X			X	Abdel-Kader e Luther (2006), Soutes (2006)
Custo padrão	X		X			Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Soutes (2006)
Fluxo de caixa	X			X		Abdel-Kader e Luther (2006), Soutes (2006)
Simulações		X			X	Soutes (2006)
Orçamento de capital	X			X		Soutes (2006)
Custos da qualidade		X			X	Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Abdel-Kader e Luther (2006)
Gestão baseada em atividades (ABM)		X			X	Soutes (2006)
<i>Kaizen</i>		X			X	Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Soutes (2006)
Preço de transferência	X			X		Soutes (2006)
Teoria das restrições		X			X	Soutes (2006)
Moeda constante	X			X		Soutes (2006)

Fonte: Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Soutes (2006), Abdel-Kader e Luther (2006), Imlau (2015).

Quanto à relação entre a inovação e a utilização de práticas de contabilidade gerencial, são utilizadas as práticas modernas de CG, representadas por aquelas classificadas no terceiro e quarto estágios evolutivos da IFAC. A opção pela avaliação das práticas modernas de contabilidade gerencial decorre do fato de que estas foram desenvolvidas em resposta às novas demandas do mercado, onde as empresas estão inseridas atualmente, em ambientes de maior competitividade e dinamicidade.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE INOVAÇÃO E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Em decorrência das críticas à contabilidade gerencial, do surgimento de novas práticas na área e, em contrapartida, da baixa adoção dessas práticas pelas empresas, diversos estudos, dentre os quais aqueles apresentados na sequência, foram realizados no sentido de identificar as causas da adoção e da difusão de inovações em CG. A síntese com os autores e os objetivos dos estudos é apresentada no Quadro 7.

Quadro 7 – Síntese dos estudos que buscaram as causas da adoção e da difusão das inovações em contabilidade gerencial.

Autor	Objetivo
Abernethy e Bouwens (2005)	Verificar como a descentralização influencia na resistência ou aceitação de novas práticas de contabilidade gerencial nos sistemas de controle gerencial (SCG)
Askarany e Smith (2008)	Identificar a relação entre tamanho da empresa e difusão de inovações em contabilidade gerencial (com foco no ABC)
Naranjo-Gil, Maas e Hartmann (2009)	Identificar como as características dos CFO's influenciam na adoção de práticas de contabilidade gerencial nos SCG e a influência do perfil da empresa nesta escolha
Halbouni e Nour (2014)	Buscaram identificar a percepção dos contadores gerenciais quanto a mudanças nas práticas gerenciais

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Abernethy e Bouwens (2005), pesquisando gerentes de produção de indústrias australianas, identificaram que a delegação de autoridade na tomada de decisão, por meio da descentralização, pode reduzir a resistência à adoção de inovações em contabilidade gerencial, no sentido de que os gestores terão maior capacidade decisória. Assim os gestores serão capazes de adaptar-se às inovações em função do ambiente ao qual pertencem, em que tenham capacidade de decisão. Adicionalmente, a aceitabilidade é melhorada na medida em que os gestores envolvem-se na escolha e concepção dos SCG.

Askarany e Smith (2008), em estudo realizado em duas fases, sendo a primeira em 1997 e a segunda quatro anos depois com empresas associadas ao *Plastics and Chemicals Industries Association* (PACIA), na Austrália, constataram que tamanho da empresa possui relação positiva

com implementação do ABC, influenciando, portanto, na adoção desta inovação em contabilidade gerencial.

Naranjo-Gil, Maas e Hartmann (2009) observaram que empresas com estratégia prospectora e que tenham um desempenho histórico baixo são mais propensas a utilizarem SCG inovadores. Além disso, quanto à característica do CFO, os resultados indicaram que o fato destes serem jovens, exercerem há pouco tempo a função de CFO e possuírem uma educação mais voltada para o negócio influencia positivamente na adoção de SCGs inovadores.

Halbouni e Nour (2014) identificaram três fatores que influenciam na mudança das práticas de contabilidade gerencial: globalização, tecnologia da informação e tamanho da empresa. Também identificaram que os relacionamentos com clientes e fornecedores, marcos regulatórios, qualificação do contador, bem como o tipo de negócio, não exercem influência na adoção de inovações em contabilidade gerencial.

A partir dos estudos observa-se que a escolha pela adoção de práticas de contabilidade gerencial, incluindo a adoção ou não de práticas modernas, pode ocorrer por diversos motivos, sendo eles internos, como as características das pessoas da organização, tamanho da empresa, descentralização ou tecnologia utilizada, ou externos, como a globalização. Ademais, as inovações mudam a forma como as operações acontecem na empresa e essa mudança tem efeito inevitável na contabilidade gerencial, como vem ocorrendo ao longo dos últimos anos (ARABI; KAVIANIFARD, 2013).

A inovação de processo e de tecnologia aplicada nas empresas exerce influência direta sobre a contabilidade gerencial, fazendo surgir a necessidade da adoção de práticas diferentes daquelas utilizadas anteriormente (CHENHALL; MOERS, 2015). Além desta relação, em que a contabilidade gerencial é afetada pelas mudanças no ambiente e pelas inovações em outras áreas da empresa, há evidências quanto à relação contrária de causa e efeito, em que a forma como a contabilidade gerencial é utilizada, ou como o SCG é definido, podem afetar os esforços de inovação na organização (SMITH; ABDULLAH; ABDUL RAZAK, 2008; ARABI; KAVIANIFARD, 2013; BISBE; MALAGUEÑO, 2015; LOPEZ-VALEIRAS; GONZALEZ-SANCHEZ; GOMEZ-CONDE, 2015).

Neste sentido, alguns estudos foram realizados com o objetivo de identificar a relação entre a inovação e contabilidade gerencial, como pode ser observado na síntese apresentada no Quadro 8.

Smith, Abdullah e Abdul Razak (2008) analisaram 30 empresas industriais da Malásia listadas na *Kuala Lumpur Stock Exchange* (KLSE)

e identificaram relação positiva entre o estágio das práticas de contabilidade gerencial utilizadas e a inovação tecnológica. Observaram, ainda, que a inovação tecnológica está mais concentrada em empresas que adotam práticas de contabilidade gerencial inovadoras.

Quadro 8 - Síntese dos estudos que buscaram a relação entre inovação e contabilidade gerencial

Autor	Objetivo
Smith, Abdullah e Abdul Razak (2008)	Identificar a relação entre a adoção de inovações tecnológicas e o estágio das práticas de contabilidade gerencial
Arabi e Kavianifard (2013)	Analisar a relação entre os estágios das práticas de contabilidade gerencial e a inovação tecnológica
Lopez-Valeiras, Gonzalez-Sanchez e Gomez-Conde (2015)	Verificar como o uso interativo do SCG influencia a inovação organizacional e em processo
Bisbe e Malagueño (2015)	Analisar o efeito dos SCG em subfases do processo de inovação em produto

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Arabi e Kavianifard (2013), em estudo realizado com 72 empresas iranianas listadas na *Tehran Stock Exchange*, constataram que as práticas de primeiro estágio eram as mais utilizadas (por 71,5% das organizações estudadas) e que as empresas que utilizam práticas de contabilidade gerencial de terceiro e quarto estágios se beneficiam por meio da utilização das práticas gerenciais modernas, bem como por meio da utilização de novas técnicas de produção e comunicação.

Lopez-Valeiras, Gonzalez-Sanchez e Gomez-Conde (2015) realizaram estudo em indústrias agroalimentares da base de dados *Iberian Balance-sheet Analysis System* (SABI) e os resultados indicaram que o uso interativo dos SCG, entendido como instrumento para orientar a experimentação e aprendizagem, como uma resposta proativa para ameaças e oportunidades no ambiente, pode influenciar positivamente a adoção e sucesso das inovações em processo, por meio da facilitação do fluxo interno e externo de informações, auxiliando no desenvolvimento e aquisição de inovação em processo. A mesma influência foi encontrada na relação entre o uso interativo do SCG e inovações organizacionais, no sentido de que sua utilização estimula o surgimento de sugestões que promovem o desenvolvimento organizacional.

Bisbe e Malagueño (2015), analisando o sistema de valores, diagnóstico e uso interativo, a partir de uma adaptação do modelo das

alavancas de controle de Simons (1995), identificaram que o sistema de valor e o uso interativo possuem efeitos significativos sobre a criatividade, sobre a integração e coordenação do conhecimento e sobre a filtragem das subfases do processo de inovação em produto, influenciando, portanto, positivamente neste processo. Apesar disso, observaram que a influência gerada pelo sistema de valores e pelo uso interativo do SCG varia entre empresas com alta e baixa orientação empreendedora, portanto, um alerta para pesquisas que consideram os efeitos universais e diretos dos sistemas sobre o processo de inovação.

Assim, as principais constatações encontradas por estes autores estão evidenciadas no Quadro 9.

Quadro 9 - Síntese dos principais resultados das pesquisas em inovação e contabilidade gerencial

Autores	Principais constatações
Abernethy e Bouwens (2005)	Descentralização pode influenciar positivamente a adoção de inovações em contabilidade gerencial, por meio do envolvimento dos gestores no processo.
Askarany e Smith (2008)	Tamanho da empresa pode influenciar tanto na adoção de inovações tecnológicas e de inovações administrativas, sendo estas representadas pelo ABC.
Naranjo-Gil, Maas e Hartmann (2009)	Necessidade da organização em adotar práticas modernas de contabilidade gerencial, bem como o perfil dos CFO's e a capacidade de identificarem esta necessidade influenciam positivamente na adoção de SCG inovadores.
Halbouni e Nour (2014)	Tecnologia da informação é um dos principais impulsionadores da adoção de inovações em contabilidade gerencial, sugerindo maior investimento nesta área e no treinamento da equipe de contabilidade gerencial para que tenham as capacidades necessárias para implementação de novas técnicas.
Smith, Abdullah e Abdul Razak (2008)	Níveis baixos de adoção de inovações em contabilidade gerencial e o grau de avanço tecnológico das empresas pode influenciar positivamente a aplicação das práticas de contabilidade gerencial.
Arabi e Kavianifard (2013)	Sistemas modernos de contabilidade gerencial são pouco utilizados e há relação entre as práticas de contabilidade gerencial utilizadas e a inovação tecnológica.

Lopez-Valeiras, Gonzalez-Sanchez e Gomez-Conde (2015)	Uso interativo do SCG funciona como fator determinante no desenvolvimento e sucesso das inovações em processo, bem como melhora o impacto das inovações em processo no desempenho financeiro.
Bisbe e Malagueño (2015)	Efeito positivo dos sistemas de controle gerenciais em cada subfase do processo de inovação em produto, influenciando-o e contribuindo para o sucesso e auxiliando a transformar as invenções em produtos comercializáveis.

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Dessa forma, observa-se que a contabilidade gerencial e a inovação tecnológica relacionam-se em dois sentidos, com a contabilidade gerencial influenciando a forma como a inovação acontece na organização, como evidenciado nos estudos citados, e, do mesmo modo, a contabilidade gerencial sendo influenciada pela inovação, conforme sugerem Arabi e Kavianifard (2013) e Chenhall e Moers (2015), e que será pesquisado empiricamente neste estudo.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo apresenta os procedimentos metodológicos utilizados neste estudo, sendo abordados o enquadramento metodológico, o instrumento de pesquisa, a coleta e a análise dos dados e as limitações.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é descritiva e exploratória. Descritiva, pois se propõe a descrever as características da amostra pesquisada, como preconiza Triviños (1987), e exploratória, caracterizada pelo estudo de uma relação pouco evidenciada na literatura, tendo como principal objetivo o aprimoramento de ideias (GIL, 2002). Martins (2002) menciona que este tipo de pesquisa busca maiores informações sobre determinado tema, ou, nesta pesquisa, sobre a relação entre as dimensões da inovação e adoção de práticas modernas de CG, pouco estudada na literatura.

Em relação à lógica da pesquisa classifica-se como indutiva, pois a partir dos dados obtidos, busca-se identificar a utilização das práticas modernas de contabilidade gerencial por organizações inovadoras. Bryman (2008) defende que pesquisas de caráter descritivo, em geral, possuem lógica indutiva, pois envolvem a realização de inferências generalizáveis a partir de observações.

O processo de pesquisa divide-se entre a coleta de dados e a abordagem do problema. Fez-se a coleta de dados a partir de dados primários, sendo obtidos por meio da aplicação de questionário (RICHARDSON, 2012) às empresas selecionadas. A abordagem do problema é quantitativa, uma vez que as respostas obtidas por meio do questionário são interpretadas e analisadas com a utilização de métodos estatísticos, caracterizando-se pela quantificação (RICHARDSON, 2012).

Quanto aos procedimentos técnicos, considera-se esta pesquisa um levantamento, dado que são coletadas informações a partir de interrogação aos participantes da amostra selecionada (COOPER; SCHINDLER, 2011).

3.2 PROPOSIÇÃO DE PESQUISA

As discussões relacionadas a inovação e contabilidade gerencial envolvem, como mencionado, inovações no âmbito da contabilidade gerencial, bem como a relação da CG com as inovações organizacionais.

Quanto às inovações em contabilidade gerencial, conforme Quadro 7, há estudos que identificaram a influência da descentralização (ABERNETHY; BOUWENS, 2005), do tamanho da empresa (ASKARANY; SMITH, 2008), das características do CFO (NARANJO-GIL; MAAS; HARTMANN, 2009) e a percepção dos contadores (HALBOUNI; NOUR, 2014) sobre a adoção e difusão das inovações em contabilidade gerencial. No entanto, a literatura evidencia que há, ainda, uma lacuna entre as práticas surgidas na contabilidade gerencial e seu uso pelas empresas, já que em maior parte estas empresas utilizam práticas tradicionais de CG. Nesse sentido, a primeira proposição desta pesquisa é de que as práticas adotadas pelas organizações analisadas são, em maior parte, tradicionais.

Quanto à relação entre CG e inovação, os estudos buscam a relação entre os temas tendo a inovação como variável dependente e que é modificada de acordo com a contabilidade gerencial, como evidenciado no Quadro 8. Neste sentido, foram realizados estudos que buscaram a relação entre as práticas de contabilidade gerencial e a inovação tecnológica (SMITH; ABDULLAH; ABDUL RAZAK, 2008; ARABI; KAVIANIFARD, 2013), entre o SCG e a inovação organizacional e em processo (LOPEZ-VALEIRAS; GONZALEZ-SANCHEZ; GOMEZ-CONDE, 2015) e a inovação em produto (BISBE; MALAGUEÑO, 2015).

Apesar disso, há autores que citam uma relação contrária, considerando as constantes mudanças organizacionais decorrentes do ambiente em que atuam e que estas mudanças geram impacto direto no SCG, levando a alterações (JOSHI, 2001; ARABI; KAVIANIFARD, 2013; QUESADO; GUZMÁN; RODRIGUES, 2013). Ademais, Govindarajan e Trimble (2006) consideram que cada tipo de inovação exige que a organização adote métodos gerenciais diferentes e Chenhall e Moers (2015) defendem que a contabilidade gerencial é influenciada diretamente pelas inovações adotadas nas organizações.

Neste sentido, a literatura apresentada neste trabalho demonstra relação entre inovação e contabilidade gerencial, conforme sugerido por alguns autores, relação essa diferente daquelas testadas em pesquisas anteriores. Dessa forma, outra proposição deste estudo é de que a inovação na organização pode influenciar positivamente a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial.

3.3 CONSTRUTO DA PESQUISA

Conforme definido por Cooper e Schindler (2011), o construto representa uma ideia ou imagem abstrata que foi especificamente desenvolvida para determinada pesquisa. Para Martins e Theóphilo (2007, p. 17), o construto “é construído intencionalmente a partir de um determinado marco teórico, devendo ser definido de tal forma que permita ser delimitado, traduzido em proposições particulares observáveis e mensuráveis”.

A identificação dos aspectos de uma organização inovadora é feita a partir dos modelos identificados na literatura e evidenciados na seção 2.1.2, portanto, a partir do referencial teórico abordado, o Quadro 10 evidencia o construto utilizado nesta pesquisa para esta avaliação. Neste construto estão as nove dimensões e os aspectos que caracterizam a organização inovadora, conforme apresentados no Quadro 4: compromisso com a inovação, comunicação, ambiente físico, inovação e tecnologia, pessoas, aprendizagem organizacional, meio ambiente, atuação em equipe e estrutura organizacional.

Quadro 10 - Construto para organizações inovadoras

Nº	Aspectos Relacionados	Assertiva original	Assertiva utilizada nesta pesquisa	Fonte
1	<i>Compromisso com a inovação</i>			
1.1	Estratégia e gestão voltadas para a inovação.	Liderar em termos de inovação faz parte dos planos e metas da empresa.	Liderar em termos de inovação faz parte dos planos e metas da organização.	Oliveira (2006)
1.2	Foco na qualidade e nos clientes.	A empresa é comprometida com a promoção da qualidade.	A empresa adota regras e critérios de certificação (ISO 9001, por exemplo).	Oliveira (2006)
1.3			São feitas pesquisas de mercado para identificar os interesses dos clientes em termos de produtos e serviços.	Da autora
1.4	Parceria com fornecedores e laboratórios de pesquisa, em busca do desenvolvimento de inovações.	A formação de parcerias visando ao desenvolvimento de pesquisas para a geração de inovações e de novas tecnologias é uma prática frequente na organização.	Os produtos/serviços são desenvolvidos em parceria com os fornecedores.	Oliveira (2006)
1.5			A organização possui parceria com laboratórios de desenvolvimento e/ou universidades.	Da autora
2	<i>Comunicação</i>			
2.1	Comunicação de forma ampla, onde os colaboradores tenham conhecimento das metas, missão e visão da organização.		São utilizados murais de comunicação fixados na organização.	Da autora
2.2			A visão, missão e as metas estão fixadas em local de circulação dos funcionários.	Da autora
2.3	Utilização de veículo de comunicação interna e um ambiente em que as	Existe veículo de comunicação interna, a exemplo de rádio e jornais internos, aberto à participação dos funcionários.	São utilizados veículos de comunicação interna (rádio e jornais internos, por exemplo).	Oliveira (2006)

2.4	informações possam circular livremente.	Apresenta canais de comunicação abertos para assegurar boa interação entre a direção, funcionários, vendedores e clientes.	São utilizadas ferramentas de comunicação (como Skype ou similar) para que os funcionários se comuniquem internamente.	Oliveira (2006)
2.5			São utilizados espaços de interação na organização (como sala de café, de jogos etc.).	Da autora
2.6	Comunicação com a comunidade científica.		São elaboradas pesquisas científicas a partir das inovações desenvolvidas pela organização.	Da autora
3	Ambiente Físico			
3.1	Ambiente físico propício ao rendimento do colaborador, sem ruídos e com espaço adequado para a realização das atividades.	O seu espaço de trabalho possui tamanho compatível com a quantidade de pessoas que estão instaladas no mesmo ambiente físico.	Cada funcionário tem espaço de trabalho definido e adequado às suas atividades e necessidades.	Oliveira (2006)
3.2		No ambiente de trabalho existe a presença de barulho ou ruído que podem prejudicar o desempenho dos indivíduos.	O ambiente de trabalho é livre de barulho ou ruído.	Oliveira (2006)
3.3			São feitas manutenções na estrutura de ventilação e no mobiliário onde os funcionários exercem suas funções.	Da autora
3.4		O espaço físico (do ambiente de trabalho) possui iluminação, mobiliário e ventilação adequados.	O espaço físico (do ambiente de trabalho) possui iluminação, mobiliário e ventilação adequados.	Oliveira (2006)
4	Inovação e Tecnologia			
4.1	Fácil acesso aos recursos materiais necessários às suas atividades.	Há facilidade para obtenção de recursos materiais e tecnológicos para o desempenho das atividades profissionais.	É necessária a autorização do superior para ter acesso a recursos materiais e tecnológicos de trabalho novos (como computador, telefone, entre outros).	Oliveira (2006)
4.2		Utiliza tecnologia de informação (<i>e-service, e-commerce, e-business</i> , intranet, compra e venda online, internet <i>service</i> e etc.), importante para o funcionamento das	Utiliza tecnologia de informação (<i>e-service, e-commerce, e-business</i> , intranet, compra e venda online, internet <i>service</i> e etc.) nas atividades operacionais.	Oliveira (2006)

		empresas ou que seja relacionada a função que você desempenha.		
4.3	Investimento em P&D e estrutura que permita o seu desenvolvimento (departamento e laboratório de P&D).	São efetuados investimentos em P&D (pesquisa e desenvolvimento).	São efetuados investimentos em P&D (pesquisa e desenvolvimento).	Oliveira (2006)
4.4		Foram criados e mantidos departamento e laboratórios de P&D (pesquisa e desenvolvimento).	Na organização há departamento e/ou laboratórios de P&D (pesquisa e desenvolvimento).	Oliveira (2006)
4.5	Política de patenteamento.	A empresa utiliza políticas de patenteamento.	As inovações produzidas pela organização são patenteadas.	Oliveira (2006)
5	<i>Pessoas</i>			
5.1	Abertura para as pessoas se envolverem com a organização, sugerir e questionar.	As pessoas são motivadas a propor ideias inovadoras ao realizarem suas atividades cotidianas.	As pessoas são motivadas a propor ideias inovadoras ao realizarem suas atividades cotidianas.	Oliveira (2006)
5.2	Ambiente flexível quanto a horário e local onde as atividades serão exercidas.	Existe flexibilidade de horário e de local de trabalho para o desempenho das atividades como, por exemplo, poder desenvolver parte de seu trabalho em casa.	Existe flexibilidade de horário e de local de trabalho para o desempenho das atividades como, por exemplo, poder desenvolver parte de seu trabalho em casa.	Oliveira (2006)
5.3	Estímulo positivo, treinamento, reconhecimento e incentivo formal e informal.	Existe um clima que permite às pessoas desenvolverem sua criatividade sem medo de errar; o erro é visto como um risco que pode dar certo e gerar uma inovação.	Existe um clima que permite às pessoas desenvolverem sua criatividade sem medo de errar.	Oliveira (2006)
5.4		Os funcionários recebem treinamento adequado para o desempenho de suas atividades cotidianas.	A empresa disponibiliza capacitação aos funcionários.	Oliveira (2006)
5.5		Existe incentivo formal para que as pessoas contribuam com sugestões para o equacionamento de problemas.	É utilizada política de incentivos financeiros para que as pessoas contribuam com sugestões para inovações.	Oliveira (2006)

6				
<i>Aprendizagem Organizacional</i>				
6.1	Compartilhamento de conhecimento dentro da organização, com incentivo às pessoas para que compartilhem os seus conhecimentos, experiências e novas ideias.	Existem mecanismos que promovem a troca de informações e de conhecimento na equipe.	Os funcionários são responsáveis pela capacitação básica e ambientação de novos funcionários.	Oliveira (2006)
6.2		As pessoas são incentivadas a aprender umas com as outras para a superação dos problemas e de erros.	Quando da ocorrência de dúvidas, os funcionários são orientados a procurarem o superior para solucioná-las.	Oliveira (2006)
6.3			A resolução de problemas acontece a partir de experiências vividas anteriormente pelos funcionários.	Oliveira (2006)
6.4		Existem incentivos para o compartilhamento de novos conhecimentos e ideias.	Existe incentivo ao compartilhamento de ideias e novos conhecimentos entre os funcionários.	Oliveira (2006)
<i>Meio Ambiente</i>				
7.1	Atendimento à legislação ambiental.	A organização procura atender à legislação ambiental (ISO 14001).	A empresa adota regras e critérios de certificação ambiental (ISO 14001, por exemplo).	Oliveira (2006)
7.2	Preocupação com o meio ambiente como parte do contexto da organização, produzindo produtos ambientalmente seguros, reciclando materiais e promovendo a conscientização ambiental.	A empresa prima pela racionalização dos custos, mediante reciclagem de materiais.	São utilizados materiais reciclados no processo produtivo e/ou nas atividades administrativas.	Oliveira (2006)
7.3		Prima pela conscientização acerca das questões ambientais, criando e mantendo programas de educação ambiental.	A empresas mantém programas de educação ambiental.	Oliveira (2006)
7.4		A busca por novas alternativas de matéria-prima, enxugar processos, reutilizar materiais e reduzir os desperdícios, são mecanismos frequentemente adotados pela empresa, para uma adequação melhor das questões ambientais.	A empresa faz acompanhamento da quantidade de desperdício resultante do processo de produção.	Oliveira (2006)

8	<i>Atuação em Equipe</i>			
8.1	O clima organizacional de confiança e espírito de equipe.	São formadas equipes de trabalho com relativa autonomia, em que regras e supervisão direta são, em grande medida, substituídas por normas e valores.	São formadas equipes de trabalho com relativa autonomia, em que regras e supervisão direta são, em grande medida, substituídas por normas e valores.	Oliveira (2006)
8.2		Há clima para exposição de ideias, visando solucionar problemas.	Há clima para exposição de ideias, visando solucionar problemas.	Oliveira (2006)
8.3		Existe o desenvolvimento do espírito de equipe.	A integração entre os membros da equipe é estimulada pela organização.	Oliveira (2006)
8.4		O clima existente entre os colegas é de confiança.	É incentivado o desenvolvimento do clima de confiança entre os membros da equipe.	Oliveira (2006)
9	<i>Estrutura Organizacional</i>			
9.1	Controle hierárquico descentralizado, com flexibilidade e aberto a adoção de novas ideias.	Na empresa, o controle hierárquico que vigora é descentralizado.	Na empresa a tomada de decisão é descentralizada.	Oliveira (2006)
9.2		A implementação de uma nova ideia depende da aprovação de vários níveis hierárquicos.	Para que uma nova ideia seja adotada, é necessária a autorização dos níveis hierárquicos superiores.	Oliveira (2006)
9.3		A estrutura da empresa é descentralizada, formada por grupos multidisciplinares.	A estrutura organizacional é formada, em sua maioria, por grupos multidisciplinares.	Oliveira (2006)
9.4	Melhoria contínua dos processos.	A organização privilegia a melhoria contínua de processos.	A organização utiliza metodologias de melhoria contínua de processos (como Ciclo PDCA ou <i>Kaizen</i>).	Oliveira (2006)

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Algumas assertivas, em número de 34, foram adaptadas do questionário de Oliveira (2006), quando necessário, sendo as alterações feitas porque a presente pesquisa foi direcionada ao *controller* da organização (ou pessoa que exerça função semelhante), necessitando, portanto, que as informações fossem obtidas de forma indireta, não influenciando a resposta em função da forma como a assertiva foi redigida. Ademais, foram acrescentadas outras assertivas, em número de 7, de forma a permitir a avaliação das dimensões abordadas.

Sendo assim, baseado nos aspectos considerados em cada dimensão foi elaborado o instrumento de pesquisa, de forma a questionar indiretamente os respondentes acerca do que se quer investigar, sem termos técnicos que possam dificultar a compreensão, de modo que os respondentes entendam o que se está questionando, como abordado por Marques (2012).

No Quadro 11 são apresentadas as assertivas correspondentes à adoção de práticas de contabilidade gerencial, em número de 25, conforme abordadas por Imlau (2015) e evidenciadas no Quadro 6 - base utilizada para a pesquisa - e como são utilizadas no questionário. As alterações realizadas nas assertivas ocorreram com o objetivo de facilitar o entendimento dos respondentes quanto aos conceitos abordados nas questões. Sendo assim, este construto contém 25 assertivas, sendo 2 relacionadas a planejamento estratégico e 23 assertivas relacionadas a cada prática de contabilidade gerencial, exceto planejamento estratégico.

Quadro 11 – Construto para a adoção de práticas de contabilidade gerencial

Nº	Prática de contabilidade gerencial	Assertiva original	Assertiva utilizada nesta pesquisa	Fonte
1	Orçamento	Utiliza o orçamento como base para a tomada de decisão.	Utiliza o orçamento como base para a tomada de decisão.	Imlau (2015)
2	Ponto de equilíbrio	Conhece quanto a cooperativa precisa vender no mês/ano para cobrir os gastos fixos.	Conhece quanto a empresa precisa vender no mês/ano para cobrir os gastos fixos.	
3	Custeio por absorção	Apura o custo dos produtos com base no método de custeio por absorção.	Apura o custo dos produtos/serviços com base no método de custeio por absorção.	
4	Custeio variável	Apura o custo dos produtos com base no método de custeio variável.	Apura o custo dos produtos/serviços com base no método de custeio variável.	
5	Margem de contribuição	Utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos gastos variáveis) na tomada de decisão dos gestores.	Utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos gastos variáveis) na tomada de decisão dos gestores.	
6	<i>Benchmarking</i>	Compara seus indicadores com os de outras organizações (<i>benchmarking</i>).	Compara seus indicadores com os de outras organizações (<i>benchmarking</i>).	
7	Análise da lucratividade por produto	Conhece as sobras (lucratividade) de cada produto comercializado pela cooperativa.	Conhece o lucro gerado por produto/serviço comercializado pela organização.	
8	<i>Balanced scorecard</i>	Adota o sistema de avaliação de desempenho <i>balanced scorecard</i> .	Adota o sistema de avaliação de desempenho <i>balanced scorecard</i> .	
9	Custeio meta	Adota a prática de custeio meta (<i>target costing</i>).	Adota a prática de custeio meta (<i>target costing</i>), definindo o custo alvo a partir do preço definido pelo mercado e da lucratividade desejada no negócio.	
10	<i>Just in time</i>	Adota o conceito de <i>just in time</i> .	Adota o conceito de <i>just in time</i> .	
11	Planejamento estratégico	Elabora o planejamento estratégico.	Elabora o planejamento estratégico.	

12	Planejamento estratégico	Implementa o planejamento estratégico.	Implementa o planejamento estratégico.
13	Análise da lucratividade por cliente	Conhece a lucratividade de cada cliente.	Conhece o lucro gerado por cliente.
14	ABC	A cooperativa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC).	A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC).
15	EVA	Utiliza o valor econômico adicionado (EVA) para avaliar o desempenho econômico.	Utiliza o valor econômico adicionado (EVA) para avaliar o desempenho econômico. $EVA = lucro - (capital\ investido \times custo\ do\ capital)$
16	Custo padrão	Utiliza o custo padrão como instrumento de controle de custos.	Determina um custo-padrão a ser alcançado pela organização e faz comparações com o custo real para o controle de custos.
17	Fluxo de caixa	Conhece o montante do fluxo de recebimentos e pagamentos esperados para os próximos meses (fluxo de caixa projetado).	Conhece o montante do fluxo de recebimentos e pagamentos esperados para os próximos meses (fluxo de caixa projetado).
18	Simulações	Realiza simulações de rentabilidade de produtos (receitas, custos e margem).	Realiza simulações de rentabilidade de produtos (receitas, custos e margem).
19	Orçamento de capital	Adota práticas de análise de investimentos para o orçamento de capital.	Adota práticas de análise de investimentos para o orçamento de capital.
20	Custos da qualidade	Apura os custos da qualidade (custos de prevenção, de avaliação e de falhas internas e externas)	Apura os custos da qualidade (custos de prevenção, de avaliação e de falhas internas e externas).

21	Gestão baseada em atividades (ABM)	Adota a gestão baseada em atividades (ABM), analisando atividades de baixo valor agregado para melhorar os processos.	Analisa a forma como as atividades são executadas (mapeando os processos), analisando atividades de baixo valor agregado para melhorar os processos (gestão baseada em atividades - ABM).
22	<i>Kaizen</i>	Utiliza a filosofia de melhoria contínua <i>kaizen</i> .	Utiliza a filosofia de melhoria contínua <i>kaizen</i> .
23	Preço de transferência	Adota o conceito de preço de transferência nos produtos ou serviços destinados a outros segmentos da mesma organização.	Adota o conceito de preço de transferência nos produtos ou serviços destinados a outros segmentos da mesma organização.
24	Teoria das restrições	Avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção com base na teoria das restrições.	Avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção a partir da identificação dos gargalos do processo, buscando eliminá-los, enquanto se define o mix de produção que otimiza o resultado da organização (teoria das restrições).
25	Moeda constante	Elabora e analisa relatórios gerenciais em moeda constante.	Elabora e analisa relatórios gerenciais em moeda constante.

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

A partir da operacionalização do construto apresentado nos Quadros 10 e 11, buscou-se atingir os objetivos da pesquisa de forma a identificar as organizações inovadoras e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas.

3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento utilizado para a análise quanto à caracterização da organização inovadora foi elaborado a partir do referencial teórico apresentado e das dimensões e aspectos selecionados para a caracterização da organização inovadora, constituído por quatro blocos que compreendem as informações gerais sobre a organização, o respondente, a caracterização da organização inovadora e a utilização de práticas de contabilidade gerencial. O instrumento completo é apresentado no Apêndice A.

O Bloco 1 (Dimensões da organização inovadora), construído a partir do construto evidenciado no Quadro 10, visa a identificação dos aspectos de uma organização inovadora, enquanto no Bloco 2 (Práticas de contabilidade gerencial), elaborado a partir do construto evidenciado no Quadro 11, buscou-se identificar a adoção de práticas de contabilidade gerencial pelas organizações pesquisadas. Após a identificação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações, fez-se a associação destas com a característica inovadora da organização.

Para a coleta dos dados quanto à organização inovadora, cada assertiva do questionário foi mensurada por meio de uma escala Likert de 5 pontos, sendo “1” discordo totalmente e “5” concordo totalmente. Quanto à análise da adoção de práticas de contabilidade gerencial, as assertivas também foram mensuradas a partir de uma escala Likert de 5 pontos, sendo “não se aplica” correspondente ao não uso da prática, “1” relacionado à utilização com baixa intensidade e “5” para utilização intensa.

No Bloco 3 (Informações gerais sobre a organização) buscou-se caracterizar a organização a partir de informações básicas, como nome, quantidade de empregados e setor de atuação, se pertence ou pertenceu a uma incubadora de empresas, o ano em que foram iniciadas as atividades e se possui departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais.

A pesquisa foi direcionada ao *controller* da organização ou à pessoa que exerce função semelhante, ou seja, a pessoa responsável pela

contabilidade gerencial/controladoria ou pela geração de informações gerenciais. Assim, no Bloco 4 (Informações sobre o respondente) os respondentes foram questionados acerca do seu perfil, como gênero, escolaridade e cargo efetivamente ocupado, bem como o grau de experiência na atividade.

Antes da aplicação do questionário, fez-se uma análise junto a especialistas da área de contabilidade para a identificação de possíveis problemas e ajustes necessários para melhor compreensão. Após a realização da adequação do questionário a partir das sugestões dos especialistas, foi realizado pré-teste com dois profissionais da área de contabilidade que atuam como contadores em empresas e são responsáveis pela geração das informações gerenciais, com o objetivo de identificar possíveis falhas no instrumento de pesquisa. A partir do pré-teste identificou-se que o questionário abordava os termos de forma clara e precisa, não sendo necessárias alterações.

3.5 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A amostra deste estudo é não probabilística ou intencional, sendo aquela caracterizada por Martins (2002) como obtida por meio de uma escolha de elementos da amostra motivada por acessibilidade ou facilidade de avaliação, impossibilitando a generalização dos dados para a população. Dessa forma, conforme evidenciado no Quadro 12, a população deste estudo constituiu-se de 787 empresas que receberam auxílio financeiro para o desenvolvimento de inovações por meio do:

- Programa Sinapse da Inovação, da Fundação Certi e Fapesc
- Instituto Senai de Inovação, do Senai-SC
- Programa Subvenção Econômica, da Finep, repassado diretamente às empresas e
- Programa TecNova, da Finep, por meio de fundações de amparo à pesquisa e secretarias e institutos brasileiros

Quadro 12 - População da pesquisa

Programa/Instituto	Fundações / Órgãos de Apoio / Institutos / Projeto	Nº
Instituto Senai de Inovação	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) - SC	95
Sinapse da Inovação / TecNova	Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Estado de Santa Catarina (Fapesc)	137
Sinapse da Inovação / TecNova	Centros de Referência em Tecnologias Inovadoras (Certi)	116

TecNova	Fundação de Amparo à Ciência e Tecnologia de Pernambuco (Facepe)	13
TecNova	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Amazonas (Fapeam)	8
TecNova	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Goiás (Fapeg)	21
TecNova	Fundação de Amparo à Pesquisa e ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico do Maranhão (Fapema)	6
TecNova	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio Grande do Sul (Fapergs)	39
TecNova	Fundação Carlos Chagas Filho de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio de Janeiro (Faperj)	37
TecNova	Fundação de Apoio à Pesquisa do RN (Fapern)	2
TecNova	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado da Bahia (Fapesb)	10
TecNova	Fundação de Apoio à Pesquisa do Estado da Paraíba (Fapesq)	17
TecNova	Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico (Funcap)	36
TecNova	Fundação Araucária - PR	46
TecNova	Fundação de Apoio ao Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia do Estado do Mato Grosso do Sul (Fundect)	5
TecNova	Fundação de Apoio à Pesquisa e Inovação Tecnológica do Estado de Sergipe (Fapitec)	6
TecNova	Secretaria da Ciência, Tecnologia e Educação Superior do Ceará (Secitece)	11
TecNova	Instituto Euvaldo Lodi - TO	8
TecNova	Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Espírito Santo (Fapes)	25
Subvenção Econômica 2009	Financiadora de Estudos e Projetos (Finep)	168
Subvenção Econômica 2010	Financiadora de Estudos e Projetos (Finep)	75
<i>Total</i>		<i>881</i>
Empresas repetidas		94
Total de Empresas		787

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A relação de empresas beneficiadas foi obtida por meio do contato direto ou via *site* dos órgãos de apoio.

A seleção de empresas que tenham recebido apoio financeiro para o desenvolvimento de inovações se justifica pela necessidade de que as organizações utilizadas nesta pesquisa sejam inovadoras em algum grau, mesmo que em termos de *outputs* de inovação, dado que esta é a característica que se pretende buscar nas empresas a partir da utilização do instrumento de pesquisa.

Após finalizada a etapa de coleta de dados, obteve-se o total de 88 respostas ao questionário, sendo 9 eliminadas: 1 em decorrência de duplicidade de respostas de uma mesma empresa, optando-se por manter a resposta enviada pelo *controller*, 7 em função da quantidade de empregados na organização ser inferior ou igual a 3 (em função das características do questionário, optou-se por eliminar) e 1 onde o respondente, no campo de sugestões, informou que as respostas ficaram prejudicadas em função de a empresa não possuir funcionários, apenas gestores, e de a empresa estar ainda em fase pré-operacional. Dessa forma, foram utilizadas, para a análise de dados, 79 respostas, o que representa 10% da população inicial.

3.6 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS

Para a obtenção do referencial teórico foi utilizado um processo de busca realizado nos dias 18 e 19 de janeiro de 2016 nas bases de dados *Scopus*, *EBSCO*, *Science Direct*, *Web of Science (ISI)*, *ProQuest*, *Scielo*, *Engineering Village* e *Google Scholar* por meio da utilização das seguintes palavras-chaves: contabilidade gerencial, contabilidade de gestão, controladoria, controle de gestão, controle gerencial, *management accounting*, *controllership*, *innovation*, *innovative* e inovador. Não foi utilizada nenhuma delimitação temporal e foram buscados os termos nos títulos, palavras-chave e resumo.

Para a coleta de dados empíricos inicialmente foi feita a busca de projetos de apoio, a partir do contato com fundações de apoio à inovação localizadas em Florianópolis – SC, bem como da busca no *site* da Financiadora de Estudos e Projetos – Finep. A partir disso identificou-se a atuação do Instituto Senai de Inovação no fomento à inovação, bem como os programas Sinapse da Inovação e TecNova. Adicionalmente, foram identificadas as empresas que receberam apoio financeiro diretamente da Finep por meio do programa Subvenção Econômica. A relação de empresas que foram beneficiadas pelo Sinapse da Inovação foi obtida por meio do acesso ao *site* do programa, bem como por contato via

e-mail com a Fapesc. As empresas beneficiadas pelo Instituto Senai de Inovação foram identificadas a partir do contato via *e-mail* com a entidade. A relação de empresas beneficiadas pela Finep foi obtida a partir do acesso aos editais de concessão da subvenção, obtidos no *site* da instituição.

O programa TecNova funciona com recursos do Governo Federal por meio da descentralização para entidades de fomento Estaduais, dessa forma, inicialmente foi consultado o edital, que indicava as entidades Estaduais responsáveis pela entrega de recursos e, a partir dos *sites* das fundações, foi feita a busca pelas empresas beneficiadas.

Na sequência iniciou-se a aplicação dos questionários alocados na plataforma *Google Forms*, direcionados ao *controller* da organização ou à pessoa que exerça função semelhante, que seja responsável pela contabilidade gerencial/controladoria ou pela geração de informações gerenciais. Inicialmente os questionários foram encaminhados ao *e-mail* geral de contato das organizações, obtido nos *sites* ou fornecido pelas fundações, em seguida, foi feito contato telefônico com as organizações para a obtenção do *e-mail* direto da pessoa responsável pela elaboração das informações gerenciais para que o questionário pudesse ser enviado diretamente. Fez-se, ainda, contato via rede social LinkedIn, partindo da busca pela página das empresas e, dentre os funcionários cadastrados, busca pelo contador e *controller* de algumas das organizações para ampliar a amostra da pesquisa.

Os dados foram coletados até 01/03/2017 e posteriormente tabulados para a realização da análise dos dados.

3.7 PROCEDIMENTOS PARA A ANÁLISE DOS DADOS

Conforme Creswell (2007), a análise dos dados envolve a preparação dos dados para a análise, condução destas e o aprofundamento no entendimento dados, de forma a extrair sentido dos dados obtidos.

Dessa forma, após a obtenção das respostas aos questionários enviados, os dados foram tabulados em planilhas do *software Excel* e analisados estatisticamente com o auxílio do *software IBM SPSS Statistics* versão 23. No Quadro 13 são apresentadas as técnicas utilizadas em cada bloco do questionário.

Quadro 13 - Tratamento estatístico utilizado em cada bloco do questionário

Bloco	Tratamento Estatístico	
Bloco 1	Estatística descritiva	Análise de <i>Clusters</i> , Análise Fatorial e Regressão Logística
Bloco 2	Estatística descritiva	
Bloco 3	Estatística descritiva	
Bloco 4	Estatística descritiva	

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A estatística descritiva é útil para descrever preliminarmente os dados, permitindo melhor compreensão do seu comportamento (COOPER; SCHINDLER, 2011). Dessa forma, foi aplicada a estatística descritiva nos dados do Bloco 1 para identificar a inovação nas organizações em cada dimensão, com base em distribuição de frequência, média e porcentagem, visando organizar os dados de acordo com a intensidade de concordância com as assertivas utilizadas. Adicionalmente, para a parte do construto referente à organização inovadora, foi calculado o *Alfa de Cronbach* que é uma das medidas de confiabilidade mais utilizadas para analisar a consistência interna de um questionário e indica o grau de convergência das respostas às assertivas, sendo que quanto maior o valor calculado, maior a fidedignidade (HAIR JR. *et al.*, 2005).

Neste bloco foi realizada, ainda, a análise de *clusters*, com o objetivo de agrupar as empresas homogêneas quanto à sua característica inovadora, a partir das dimensões estudadas, permitindo classificar as organizações quando a esta característica e melhor visualização da relação desta com a utilização das práticas modernas de CG.

Para a determinação dos *clusters* foi utilizado o Método Hierárquico de Ward, que, conforme citam Hair Jr. *et al.* (2005), busca minimizar a soma dos quadrados das distâncias internas de cada grupo, maximizando a homogeneidade dentro em cada *cluster*. Em relação ao intervalo de medida, foi utilizada a distância euclidiana quadrada que tem como vantagem a não necessidade de cálculo da raiz quadrada e é recomendada quando utilizado o Método Hierárquico de Ward (HAIR JR. *et al.*, 2005).

No Bloco 2 a análise descritiva foi utilizada para identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações, por meio da média e porcentagem. Além disso, foi realizada uma análise conjunta entre os blocos 1 e 2 para a identificação da relação entre cada dimensão da organização inovadora com a adoção das práticas modernas de CG, por meio da regressão logística, bem como a identificação das

práticas modernas de CG utilizadas pelas empresas localizadas em cada *cluster* referente à inovação.

Diversas variáveis foram utilizadas na construção do instrumento de pesquisa no que diz respeito à medição da inovação, no entanto, para identificar a relação entre cada dimensão da inovação e a utilização das práticas de contabilidade gerencial, optou-se por transformar as variáveis relacionadas a cada dimensão em um único fator determinante, o que maximiza o poder de explicação da dimensão como um todo, utilizando, portanto, a análise fatorial exploratória (AFE), que tem por objetivo “identificar um número relativamente pequeno de fatores comuns que podem ser utilizados para representar relações entre um grande número de variáveis inter-relacionadas” (FÁVERO *et al.*, 2009, p. 236).

Para a aplicação da técnica foi utilizado o método da análise dos fatores comuns e método *Varimax* de rotação. Ademais, foram utilizados o teste KMO (Kaiser- Meyer-Olkin) que avalia o grau de correlações parciais entre as variáveis da amostra, com valores que variam de 0 a 1 e indicam a sua adequação ou não, sendo que quanto mais próximo de 1, mais adequada é a utilização da AF (FÁVERO *et al.*, 2009) e o teste de esfericidade de Bartlett que busca avaliar se a matriz das correlações é a matriz identidade (FÁVERO *et al.*, 2009).

Adicionalmente, para a aplicação desta técnica foi necessário agrupar as respostas relativas aos usos das práticas de contabilidade gerencial em dois grupos, a fim de transformá-las de variável escalar em variável *dummy*, sendo as respostas 0 (não se aplica), 1 e 2 consideradas como não utilização ou utilização com baixa intensidade (*dummy* 0) e as respostas 3, 4 e 5 foram classificadas como utilização moderada a alta (*dummy* 1), possibilitando assim a aplicação da regressão logística.

Após a identificação do fator dominante referente a cada dimensão da organização inovadora e a confirmação da confiabilidade dos dados, foi aplicada a regressão logística binária utilizando o fator determinante como variável independente e a utilização das práticas como variável dependente, utilizando, para fins de análise nível de confiança de 95% e, consequentemente, 5% de significância. Para a segunda análise realizada entre os blocos 1 e 2 foi utilizada a estatística descritiva, por meio da distribuição de frequência e porcentagem, para identificar as práticas modernas de CG utilizadas com menor ou maior intensidade em cada um dos *clusters* identificados previamente.

Nos blocos 3 e 4, o objetivo foi a identificação e análise dos perfis, sendo no primeiro o perfil da organização analisada e no segundo o perfil do respondente da pesquisa, sendo aplicados, em ambos os casos,

estatística descritiva para realização da análise, por meio da média e porcentagem.

3.8 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Como limitação inicial destaca-se a coleta dos dados, dado que o questionário foi respondido por uma pessoa em cada organização e, portanto, representa a visão deste profissional, não havendo aplicação do instrumento de pesquisa a indivíduos que realizam outras atividades ou de níveis hierárquicos diferentes e que poderiam apresentar percepções talvez distintas. Ainda em relação à coleta dos dados, o questionário foi direcionado ao *controller* da organização ou à pessoa que exerce função semelhante, no entanto, os respondentes são de diversas áreas das organizações.

O aspecto temporal limita os dados desta pesquisa, pois foram de corte transversal, sendo coletados, portanto, em apenas um período do tempo, enquanto a inovação é um fenômeno evolucionário, com resultados que surgem de forma gradual, ao longo do tempo. Ainda em relação à inovação, limita-se ao entendimento da inovação como produto e processo.

Em relação à contabilidade gerencial, a limitação decorre da classificação dos controles gerenciais como técnica.

Outra limitação está relacionada à amostra de empresas utilizadas, que são, em maioria, empresas de pequeno porte.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo traz os resultados da pesquisa e está subdividido em cinco tópicos, que visam atender os objetivos geral e específicos propostos.

No primeiro tópico é apresentado o perfil dos profissionais respondentes da pesquisa, enquanto o segundo evidencia o perfil das empresas participantes. O tópico seguinte compreende a utilização das práticas de contabilidade gerencial e o tópico 4.4 a caracterização da organização inovadora. Por fim, o tópico 4.5 trata da análise quanto à relação entre a inovação das organizações e a utilização das práticas modernas de contabilidade gerencial.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

A pesquisa foi destinada aos profissionais da contabilidade gerencial, *controllers* ou outro profissional que seja o responsável pelas informações gerenciais. Com a aplicação da pesquisa identificou-se que a maior parte dos respondentes exerce a função de diretor (22%) e gerente (18%), enquanto apenas 7 (9%) respondentes exercem efetivamente a função de *controller* da organização, conforme evidenciado na Tabela 1.

Tabela 1 – Cargo desempenhado pelos respondentes da pesquisa

Cargo Ocupado	Freq.	%
Diretor Administrativo / Comercial / Financeiro / Geral / Técnico	17	22
Gerente Adm. / Financeiro / Comercial / Controle / Orçamento / de Projeto / Tecnologia / de Negócios	14	18
<i>Controller</i>	7	9
Analista Fiscal / Contábil / Financeiro	5	6
<i>Chief Executive Officer</i> (CEO)	5	6
Contador	4	5
Gestor Administrativo / de Projetos	4	5
Analista de Controladoria	3	4
Coordenador Contábil / Fiscal / Financeiro	3	4
Sócio Diretor / Sócio Gerente	3	4
Assistente Administrativo	2	3
Auxiliar Administrativo / Financeiro	2	3
Comercial	2	3
Outros	8	10
Total	79	100

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Este resultado pode indicar que, na maioria das organizações estudadas, não existe o profissional da controladoria ou que a responsabilidade pela elaboração das informações gerenciais não pertence ao *controller*, adicionalmente, este fato pode impactar nos demais dados obtidos, pois os respondentes são de diversas áreas das organizações.

Quanto ao gênero, a maioria são homens, representando 63% do total de respondentes e possuem também o maior nível de escolaridade, sendo 70% pós-graduados, seja em nível de especialização, mestrado ou doutorado, enquanto 55% das mulheres afirmaram possuir o mesmo nível de escolaridade. Apenas entre os homens há profissionais com pós-graduação em nível de doutorado.

Do total de profissionais com pós-graduação, que representa 65% dos respondentes, 38 possuem pós-graduação *lato sensu*, sendo a maioria na área de finanças, contabilidade e controladoria, 11 possuem pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado, sendo 27% na área de administração e 2 possuem pós-graduação *stricto sensu* em nível de doutorado, um na área de informática e outro na área da saúde, exercendo as atividades de *Chief Executive Officer* (CEO) e *Chief Technology Officer* (CTO) das organizações onde atuam, respectivamente. Entre as mulheres com pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado, todas exercem cargos de diretoria ou controladoria há pelo menos 4 anos nas empresas onde atuam, enquanto os homens que possuem o mesmo nível de escolaridade exercem, em sua maioria, cargos de diretor, sócio, gerente ou CEO há 7 anos ou mais durante a sua vida profissional.

Em termos da pós-graduação *lato sensu*, aproximadamente 60% dos respondentes que possuem este nível de escolaridade estão há 3 anos ou mais exercendo a função na organização atual, e mais de 50% dos respondentes possui 5 anos ou mais de experiência na função noutras organizações. Dos profissionais cuja última formação é de graduação (35%), há 13 mulheres, a maioria (69%) com 3 anos ou mais de experiência no cargo na organização onde atuam, e 15 homens, a maioria (73%) atuando há 3 anos ou mais no cargo nas organizações atuais. Além disso, 53% dos profissionais do sexo masculino com nível superior não atuaram em outras organizações.

Quanto à formação de nível superior, as áreas que prevalecem entre os respondentes são contabilidade e administração, com 21% e 18%, respectivamente. Dos profissionais formados nestas áreas, em ambos os casos a maior parte é do sexo feminino, sendo 4 formadas em administração e desempenhando a mesma função há pelo menos 2 anos nas organizações onde atuam, e 3 são formadas em contabilidade,

exercendo a mesma função há um ano ou mais na organização atual. Quanto aos homens, um é formado em administração e um é formado em contabilidade.

4.2 PERFIL DAS ORGANIZAÇÕES

Observou-se que 70% das empresas possui menos de 100 funcionários, sendo 44% com até 20 colaboradores, conforme Tabela 2, o que pode ser decorrência do ramo de atividade das empresas analisadas, que são, principalmente, empresas de tecnologia.

Tabela 2 – Ano de início da atividades e quantidade de funcionários

Funcionários							
Ano de início	1 a 5	6 a 20	21 a 100	101 a 500	Mais de 500	Frequência	%
Antes de 1960	0	0	0	0	1	1	1
De 1960 - 1969	0	0	0	1	1	2	3
De 1970 - 1979	0	0	1	1	1	3	4
De 1980 - 1989	1	0	0	3	1	5	6
De 1990 - 1999	0	5	7	7	2	21	27
De 2000 - 2009	4	10	7	3	1	25	32
De 2010 - atual	7	8	5	2	0	22	28
Frequência	12	23	20	17	7	79	100
%	15	29	25	22	9	100	

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Quando comparada a quantidade de funcionários com o ano de início das atividades, percebe-se que as organizações com menos colaboradores foram constituídas entre os anos 2000 e 2016, sendo 92% das que possuem de 1 a 5 funcionários, 78% das que possuem de 6 a 20 funcionários e 60% das que possuem de 21 a 100 funcionários. Observe-se, ainda, que esta relação se inverte quando analisadas as empresas que possuem maior número de funcionários, dado que estas foram constituídas, em sua maioria, antes dos anos 2000, sendo 71% das que possuem de 101 a 500 funcionários e 86% das que possuem mais de 500 funcionários. Além disso, a maior parte das organizações foi constituída a partir do ano 2000, fato que pode ter influenciado, também, a quantidade de funcionários da amostra analisada.

Para a classificação quanto ao tamanho da empresa, foi utilizada a definição do Sebrae (2013), segregando-as entre as empresas industriais e as demais. Na amostra, as empresas industriais representam 44% e as

de comércio e serviço, 56%. Dessa forma, conforme pode ser observado na Tabela 3, a amostra de empresas industriais não está concentrada em apenas um tamanho de empresas, mas distribuída entre as faixas de funcionários e consequentemente, tamanho.

Tabela 3 – Tamanho das empresas a partir da quantidade de funcionários

Porte	Indústria	Freq.	%	Com. e Serv.	Freq.	%
Microempresa	Até 19	11	31	Até 9	16	36
Emp. de Pequeno Porte	De 20 a 99	7	20	De 10 a 49	19	43
Médio Porte	De 100 a 499	13	37	De 50 a 99	1	2
Grande Porte	500 ou mais	4	11	100 ou mais	8	18
Total	35	100		44	100	

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Dentre as empresas industriais com até 19 funcionários (microempresas) e de 100 a 499 funcionários (médio porte), que somadas são a maioria, 91% foram constituídas nos últimos 16 anos, enquanto 85% das de médio porte foram constituídas antes dos anos 2000, possuindo mais de 16 anos de atuação.

Em relação às empresas de comércio e serviço, observa-se maior concentração de microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), que representam 80% da amostra deste tipo de organização. Entre as MEs, a maioria (69%) foi constituída nos últimos 6 anos, enquanto a maioria das EPP (74%) foi constituída antes de 2010, portanto, com mais anos de experiência em relação às MEs.

Quanto à existência de um departamento contábil-gerencial, a Tabela 4 ilustra as observações.

Tabela 4 – Existência de departamento contábil-gerencial nas empresas analisadas

Porte	PDCG		NPDCG		Freq. Total	% Total
	Freq.	%	Freq.	%		
Microempresa (ME)	12	44	15	56	27	100
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	16	62	10	38	26	100
Empresa de Médio Porte	13	93	1	7	14	100
Grande Empresa	11	92	1	8	12	100
Número de empresas	52		27		79	

Legenda: PDCG: Possuem departamento contábil-gerencial; NPDCG: Não possuem departamento contábil-gerencial

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Verificou-se que a maioria das empresas analisadas (66%) possui, formalmente constituído um departamento responsável pelas informações da contabilidade gerencial e, entre estas, a maioria (56%) são empresas de pequeno porte ou médias empresas, enquanto entre as empresas que não possuem este departamento, 56% são microempresas.

Dentre as empresas que possuem departamento contábil-gerencial formalmente constituído, 52% são empresas industriais, principalmente de médio e grande porte, enquanto 48% são comerciais ou de serviços, sendo a maioria de pequeno e grande porte. Destaca-se que todas as indústrias de grande porte possuem departamento contábil-gerencial.

Em termos de intensidade tecnológica (IT), cujos resultados estão ilustrados na Tabela 5, foi solicitado que as empresas industriais indicassem o setor ao qual pertencem e, utilizando categorização da OECD (2003), as organizações foram classificadas quanto à intensidade tecnológica. Conforme mencionado anteriormente, as empresas industriais representam 44% da amostra, com 35 empresas entre as analisadas.

Tabela 5 – Intensidade tecnológica (IT) das indústrias analisadas

IT	Setor Industrial	Freq.	%
Baixa	Setores de reciclagem, madeira, papel e celulose, editorial e gráfica, alimentos, bebidas e fumo e têxtil e de confecção, couro e calçados.	3	9
Média-baixa	Setores de construção naval, borracha e produtos plásticos, produtos refinados de petróleo e combustíveis nucleares, outros produtos não metálicos e metalurgia básica e produtos metálicos.	2	6
Média-alta	Setores de material elétrico, veículos automotores, química (excluído o setor farmacêutico), ferroviário e de equipamentos de transporte e máquinas e equipamentos.	14	40
Alta	Setores aeroespacial, farmacêutico, de informática, eletrônica e telecomunicações e instrumentos médicos.	16	46
Total		35	100

Fonte: OECD (2003) e dados da pesquisa (2017).

A maior parte possui intensidade tecnológica média-alta (40%) e alta (46%), portanto, a maioria das empresas da amostra são empresas que utilizam intensivamente da tecnologia para as suas atividades. Além disso, quando relacionada a intensidade tecnológica com o porte da empresa, 58% das microempresas possuem intensidade tecnológica média-alta, entre as empresas de pequeno porte e de médio porte, 67%

das primeiras e 54% das segundas possuem IT alta e entre as empresas de grande porte, 50% possuem intensidade tecnológica média-alta.

Apesar disso, em função da utilização do setor para esta classificação, os resultados podem apresentar algum tipo de viés, pois a amostra pode incluir empresas que, apesar de pertencerem a determinado setor, exercem atividades que não possuem a intensidade tecnológica indicada na classificação utilizada.

4.3 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ADOTADAS PELAS ORGANIZAÇÕES

Este tópico tem como objetivo apresentar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas organizações da amostra. Para efeito de análise, foram segregadas entre os quatro estágios evolutivos definidos pela IFAC, onde aquelas de primeiro e segundo estágios são classificadas como tradicionais e as de terceiro e quarto estágios, como modernas.

No que diz respeito às práticas tradicionais de primeiro estágio, observa-se na Tabela 6, que o custeio variável é o utilizado com maior intensidade entre as empresas analisadas, como obtido por Joshi (2001). Entre as organizações industriais a prática utilizada com maior intensidade é o custeio por absorção, enquanto nas comerciais e de serviços é o custeio variável.

Tabela 6 – Média de intensidade de utilização das práticas de CG tradicionais de primeiro estágio

Práticas	Indústria (Ind.)					Comércio e Serviços (CeS)					MG
	Média Ind.	Porte				Média CeS	Porte				
		ME	EPP	MP	GP		ME	EPP	MP	GP	
CA	3,3	2,8	2,1	3,8	4,7	2,8	2,8	2,7	1	3	3,0
CV	3,1	3,2	3,3	3,1	2,2	3,0	3,3	2,8	1	3,2	3,0
CP	2,3	1,5	2,5	3,3	4,7	2,7	2,6	2,8	1	2,7	2,5
Emp.	35	12	6	13	4	44	16	19	1	8	79

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: CA: Custeio por absorção; CV: Custeio variável; CP: Custo padrão; Emp.: Total de empresas; MG: Média Geral.

Apesar de o custeio variável ser a prática utilizada com maior intensidade entre as empresas analisadas, a prática utilizada pelo maior número de empresas é o custeio por absorção, utilizado com maior ou

menor intensidade por 67 empresas (85%), similar ao encontrado por Pavlatos e Paggios (2009) onde o custeio por absorção e o custeio variável eram utilizados por 66% e 44% das empresas industriais e comerciais, respectivamente.

Adicionalmente todas as empresas de grande porte analisadas utilizam, em maior ou menor intensidade, o custeio por absorção, similar ao encontrado por Chenhall e Langfield-Smith (1998) ao analisarem grandes empresas, onde 80% utilizavam esta prática.

Em relação às práticas tradicionais de segundo estágio, como mostra a Tabela 7, aquela utilizada com maior intensidade é o ponto de equilíbrio, tanto entre as empresas industriais como entre as empresas de comércio e serviços, resultado divergente do encontrado por Smith, Abdullah e Abdul Razak (2008), numa amostra de 30 empresas industriais, que identificaram que 46% nunca utilizaram ou utilizavam raramente as práticas de análise custo-volume-lucro, à qual o ponto de equilíbrio pertence.

Tabela 7 - Média de intensidade de utilização das práticas de CG tradicionais de segundo estágio

Práticas	Indústria (Ind.)					Comércio e Serviços (CeS)					MG
	Média	Porte				Média	Porte				
	Ind.	ME	EPP	MP	GP	CeS	ME	EPP	MP	GP	
ORÇ	4,2	4,5	3,1	4,2	5	3,9	4	4	3	3,8	4
PE	4,6	4,5	4,5	4,6	5	4,2	4,5	4	2	4,3	4,4
MACO	3,9	3,3	4,3	4,1	4,5	3,7	3,2	4	3	4	3,8
ALP	4,1	3,9	3,8	4,1	5	3,8	3,8	3,8	1	4,3	3,9
ALC	3,4	3,7	2,6	3,3	3,7	3,2	3	3,4	1	3,6	3,3
FC	4,1	4	3,8	4,1	5	3,8	4	3,8	1	3,8	3,9
ORCAP	3	2,4	2,5	3,3	5	2,5	2,5	2,3	1	3,2	2,7
PT	2,2	1,5	2,1	2,3	4,2	2	2,3	1,7	1	2,3	2,1
MOCO	3	3,1	3	2,8	3,7	3	2,9	3,2	2	3,1	3
Emp.	35	12	6	13	4	44	16	19	1	8	79

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: ORÇ: Orçamento; PE: Ponto de equilíbrio; MACO: Margem de contribuição; ALP: Análise da lucratividade por produto; ALC: Análise da lucratividade por cliente; FC: Fluxo de caixa; ORCAP: Orçamento de capital; PT: Preço de transferência; MOCO: Moeda constante; Emp.: Total de empresas; MG: Média Geral.

Além disso, identificou-se a utilização com maior intensidade da análise de lucratividade do produto em relação a análise da lucratividade por cliente, similar ao identificado por Abdel-Kader e Luther (2006) e

Pavlatos e Paggios (2009), podendo indicar que as empresas analisadas se preocupam mais com a lucratividade de produzir do que com a lucratividade de seus clientes, ou seja, dão mais atenção ao custo de produzir do que ao custo de servir.

Todas as empresas industriais de grande porte utilizam com alta intensidade o ponto de equilíbrio e, além desta, utilizam da mesma forma o orçamento, a análise da lucratividade por produto, o fluxo de caixa e o orçamento de capital.

Assim como nos estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Joshi (2001), as práticas mais utilizadas, em termos de quantidade de empresas adotantes, dentre as tradicionais de segundo estágio, foram a margem de contribuição (utilizada por 86% e por 65% das empresas, respectivamente) e a análise da lucratividade por produto (utilizada por 89% e por 82%, respectivamente), ambas utilizadas com maior ou menor intensidade por todas as empresas analisadas.

No que tange às práticas modernas de terceiro estágio, como mostrado na Tabela 8, a elaboração do planejamento estratégico é a empregada de forma mais intensa, enquanto o ABC é a utilizada com menor intensidade. Este resultado se assemelha aos obtidos Naranjo-Gil, Maas e Hartmann (2009) onde foi identificado que 31% das empresas não utilizava o ABC e 49% utilizava com baixa intensidade.

Tabela 8 - Média de intensidade de utilização das práticas de CG modernas de terceiro estágio

Práticas	Indústria (Ind.)					Comércio e Serviços (CeS)					MG
	Média Ind.	Porte				Média CeS	Porte				
		ME	EPP	MP	GP		ME	EPP	MP	GP	
CM	2,4	1,7	2,3	3,0	3,0	2,4	2,7	2,5	1,0	1,7	2,4
JiT	2,4	2,9	2,3	2,0	2,7	2,3	2,5	2,5	1,0	1,5	2,4
PE – E	4,0	3,9	3,1	4,3	4,7	3,6	3,5	3,8	2,0	3,8	3,8
PE - I	3,8	3,7	3,0	4,1	4,7	3,3	3,1	3,3	2,0	3,8	3,5
ABC	1,8	1,2	1,0	2,0	3,7	1,8	2,1	1,8	2,0	0,8	1,8
CQ	2,6	2,2	1,6	2,7	5,0	2,4	2,5	2,3	1,0	2,5	2,5
ABM	2,4	1,7	2,5	2,6	4,0	2,5	2,6	2,4	1,0	2,7	2,5
<i>Kaizen</i>	2,3	1,6	2,6	2,3	4,0	2,4	2,5	2,3	1,0	2,6	2,4
TR	2,7	1,1	2,3	2,3	4,5	2,2	2,2	2,0	1,0	2,7	2,2
Emp.	35	12	6	13	4	44	16	19	1	8	79

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: CM: Custeio Meta; JiT: *Just in Time*; PE – E: Planejamento Estratégico – Elaboração; PE – I: Planejamento Estratégico – Implementação; ABC: Custeio Baseado em Atividades; CQ: Custos da

Qualidade; ABM: Gestão Baseada em Atividades; TR: Teoria das Restrições; Emp.: Total de empresas; MG: Média Geral.

Em relação à quantidade de empresas adotantes, a prática mais utilizada é o planejamento estratégico, tanto na elaboração, quanto na implementação, sendo que apenas 4 empresas afirmaram não elaborar e não implementar esta prática. Das 75 empresas que elaboram e implementam o planejamento estratégico, 54 (72%) fazem ambas as etapas com a mesma intensidade de utilização. Este resultado se assemelha ao encontrado por Chenhall e Langfield-Smith (1998), onde mais de 90% das empresas industriais analisadas utilizavam o planejamento estratégico.

Quanto às práticas modernas de quarto estágio, como pode ser observado na Tabela 9, aquela utilizada com maior intensidade entre todas as empresas analisadas é a de simulações e, em contrapartida, a prática utilizada com menor intensidade é o valor econômico adicionado (EVA).

Tabela 9 - Média de intensidade de utilização das práticas de CG modernas de quarto estágio

Práticas	Indústria (Ind.)					Comércio e Serviços (CeS)					MG
	Média Ind.	Porte				Média CeS	Porte				
		ME	EPP	MP	GP		ME	EPP	MP	GP	
BENCH	2,9	2,0	3,0	3,4	4,0	3,3	3,1	3,4	1,0	3,8	3,1
BSC	1,8	0,8	1,6	2,8	2,2	2,4	2,4	2,1	1,0	3,2	2,1
EVA	1,8	1,1	2,0	1,6	4,0	1,9	1,5	2,3	1,0	1,8	1,9
SIMUL	3,4	2,5	3,0	4,1	5,0	3,2	3,1	3,1	1,0	3,8	3,3
Emp.	35	12	6	13	4	44	16	19	1	8	79

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

BENCH: Benchmarking; BSC: *Balanced Scorecard*; EVA: Valor Econômico Adicionado; SIMUL: Simulações; Emp.: Total de empresas; MG: Média Geral.

Quanto ao percentual de empresas que utilizam as práticas, o EVA é a menos utilizada, sendo aplicado em apenas 28% das empresas analisadas, resultado é similar àquele de Pavlatos e Paggios (2009), que identificaram que apenas 28% das empresas analisadas utilizavam o EVA.

Além disso, entre as empresas industriais identifica-se a baixa utilização do *Balanced Scorecard* (BSC) pelas MEs e EPPs, aplicado em 33%, em contrapartida, a maior parte das empresas industriais de médio e grande porte utilizam todas as práticas modernas de quarto estágio.

Entre as empresas comerciais e de serviços destaca-se a utilização do *benchmarking* que é utilizado por 95%, e das simulações, utilizado por 90%, corroborando com o encontrado por Naranjo-Gil, Maas e Hartmann (2009), onde 90% das empresas do setor de saúde pública da Espanha utilizava a primeira prática. Em contrapartida, em empresas de grande porte, Joshi (2001) identificou que 32% das empresas utilizavam o *benchmarking* e Pavlatos e Paggios (2009) em que menos de 20% das empresas utilizava a prática.

Tabela 10 - Classificação das práticas de contabilidade gerencial quanto à média de intensidade de uso e ao percentual de empresas da amostra que utilizam

Posição	Prática	Estágio ¹	Classificação ¹		Média ²	% de utilização ³		
			Trad.	Mod.		N ou B	M	I
1	Ponto de Equilíbrio	2	X		4,4	3	11	86
2	Orçamento	2	X		4,0	6	15	78
3	Análise da Lucrat. por Produto	2	X		3,9	6	20	73
4	Fluxo de Caixa	2	X		3,9	9	18	73
5	Planej. Estratégico – Elab.	3		X	3,8	6	25	68
6	Margem de Contribuição	2	X		3,8	5	30	65
7	Planej. Estratégico – Implem.	3		X	3,5	10	30	59
8	Simulações	4		X	3,3	19	23	58
9	Análise da Lucrat. por Cliente	2	X		3,3	23	20	57
10	<i>Benchmarking</i>	4		X	3,1	20	32	48
11	Moeda Constante	2	X		3,0	22	27	52
12	Custeio Variável	1	X		3,0	20	34	46
13	Custeio por Absorção	1	X		3,0	25	25	49
14	Orçamento de Capital	2	X		2,7	32	24	44
15	Custeio Padrão	1	X		2,5	38	23	39
16	Custos da Qualidade	3		X	2,5	37	28	35
17	Gestão Baseada em Atividades	3		X	2,5	30	38	32
18	Custo Meta	3		X	2,4	37	29	34
19	<i>Kaizen</i>	3		X	2,4	37	30	33
20	<i>Just in Time</i>	3		X	2,4	38	28	34
21	Teoria das Restrições	3		X	2,2	38	38	24
22	<i>Balanced Scorecard</i>	4		X	2,1	43	32	25
23	Preço de Transferência	2	X		2,1	42	29	29
24	Valor Econômico Adicionado	4		X	1,9	49	27	24
25	ABC	3		X	1,8	48	34	18

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: Trad.: Tradicional. Mod.: Moderna. ¹Classificação de acordo com os estágios da IFAC (1998); ²Média de intensidade de utilização calculada com base em escala Likert de 5 pontos, sendo 1 pouca intensidade e 5 utilização intensa; ³Percentual de utilização calculado com base na quantidade de empresas que utilizam a prática de acordo com a intensidade e em relação ao total de empresas, sendo: Ñ ou B o percentual de empresas que não utiliza ou utiliza com baixa intensidade; M o percentual de empresas que utiliza com intensidade moderada; I o percentual de empresas que com utilização intensa.

De forma geral, como evidenciado na Tabela 10, as práticas com maior intensidade de utilização são tradicionais, sobretudo as de segundo estágio, com destaque para ponto de equilíbrio e orçamento, que são práticas amplamente pesquisadas e divulgadas.

Adicionalmente, algumas práticas modernas possuem intensidade de utilização elevada, como é o caso do planejamento estratégico (elaboração e implementação), das simulações e do *benchmarking*, que estão entre as 10 práticas utilizadas com maior intensidade.

Quanto ao percentual de empresas que assinalaram que usam as práticas, o ponto de equilíbrio e o orçamento são práticas utilizadas com intensidade alta pela maioria das empresas da amostra. As práticas tradicionais mantêm-se entre as mais utilizadas e o planejamento estratégico (elaboração e implementação) e simulações, que são práticas modernas de CG, figuram também entre as 10 mais utilizadas de forma intensa.

4.4 DIMENSÕES DAS ORGANIZAÇÕES INOVADORAS

Nesta seção é feita a análise das dimensões que caracterizam a organização como inovadora e, por fim, o *clustering* para classificação das organizações de acordo com esta característica.

Conforme mencionado na seção 3.7, foi realizado o cálculo do *Alfa de Cronbach* (AC), em que Hair Jr *et al.* (2005) indicam o valor mínimo aceitável de 0,70 para garantir a confiabilidade do construto, mas defendem que podem ser aceitos valores entre 0,60 e 0,70, dependendo dos objetivos da pesquisa. Dessa forma, como mostram os dados da Tabela 11, no construto da organização inovadora, dimensão comunicação, para que fosse atingido um *Alfa de Cronbach* satisfatório, foi necessário eliminar as assertivas 2.5 e 2.6, relacionadas à Comunicação Informal por meio de espaços de integração e à Comunicação Externa Com a Comunidade Científica por meio da

realização de pesquisas, restando, portanto, nesta dimensão as quatro assertivas que dizem respeito à comunicação formal e mais abrangente dentro da organização. Além disso, na dimensão estrutura organizacional foi eliminada, pelo mesmo motivo, a assertiva 9.2, relacionada à Necessidade de Autorização de Níveis Hierárquicos Superiores Para Que Novas Ideias Fosse Implementadas.

Tabela 11 - Resposta para cada assertiva do construto de organização inovadora e estatística de confiabilidade

Dimensões	Assert.	D ¹		N ²		C ³		M	AC
		Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%		
Compromisso com a inovação	1.1	2	3	2	3	75	95	4,6	0,731
	1.2	17	22	14	18	48	61	3,6	
	1.3	8	10	12	15	59	75	3,9	
	1.4	7	9	12	15	60	76	3,9	
	1.5	17	22	11	14	51	65	3,7	
	<i>TDeMG</i>	<i>51</i>	<i>13</i>	<i>51</i>	<i>13</i>	<i>293</i>	<i>74</i>	<i>3,9</i>	
Comunicação	2.1	9	11	9	11	61	77	4,0	0,614
	2.2	16	20	14	18	49	62	3,7	
	2.3	22	28	13	16	44	56	3,3	
	2.4	0	0	5	6	74	94	4,7	
	2.5	-	-	-	-	-	-	-	
	2.6	-	-	-	-	-	-	-	
<i>TDeMG</i>	<i>47</i>	<i>15</i>	<i>41</i>	<i>13</i>	<i>228</i>	<i>72</i>	<i>3,9</i>		
Ambiente físico	3.1	1	1	3	4	75	95	4,6	0,752
	3.2	14	18	14	18	51	65	3,7	
	3.3	4	5	9	11	66	84	4,3	
	3.4	1	1	6	8	72	91	4,5	
	<i>TDeMG</i>	<i>20</i>	<i>6</i>	<i>32</i>	<i>10</i>	<i>264</i>	<i>84</i>	<i>4,3</i>	
Inovação e tecnologia	4.1	19	24	5	6	55	70	3,6	0,634
	4.2	11	14	6	8	62	78	4,0	
	4.3	6	8	10	13	63	80	4,3	
	4.4	11	14	10	13	58	73	4,0	
	4.5	18	23	12	15	49	62	3,6	
<i>TDeMG</i>	<i>65</i>	<i>16</i>	<i>43</i>	<i>11</i>	<i>287</i>	<i>73</i>	<i>4,0</i>		
Pessoas	5.1	4	5	2	3	73	92	4,4	0,734
	5.2	13	16	10	13	56	71	3,8	
	5.3	8	10	11	14	60	76	4,0	
	5.4	9	11	8	10	62	78	4,0	
	5.5	25	32	25	32	29	37	2,9	
<i>TDeMG</i>	<i>59</i>	<i>15</i>	<i>56</i>	<i>14</i>	<i>280</i>	<i>71</i>	<i>3,8</i>		

Aprendizagem organizacional	6.1	3	4	7	9	69	87	4,2	0,711
	6.2	2	3	9	11	68	86	4,3	
	6.3	3	4	12	15	64	81	4,0	
	6.4	9	11	6	8	64	81	4,1	
	<i>TDeMG</i>	17	5	34	11	265	84	4,1	
Meio ambiente	7.1	28	35	23	29	28	35	2,9	0,87
	7.2	21	27	24	30	34	43	3,2	
	7.3	31	39	25	32	23	29	2,7	
	7.4	21	27	21	27	37	47	3,2	
	<i>TDeMG</i>	101	32	93	29	122	39	3,0	
Atuação em equipe	8.1	9	11	15	19	55	70	3,8	0,903
	8.2	3	4	5	6	71	90	4,4	
	8.3	6	8	6	8	67	85	4,3	
	8.4	6	8	8	10	65	82	4,2	
	<i>TDeMG</i>	24	8	34	11	258	82	4,2	
Estrutura organizacional	9.1	23	29	7	9	49	62	3,2	0,64
	9.2	-	-	-	-	-	-	-	
	9.3	11	14	17	22	51	65	3,6	
	9.4	15	19	18	23	46	58	3,5	
	<i>TDeMG</i>	49	21	42	18	146	62	3,4	

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: ¹Discordância: frequência e percentual referente as respostas 1 e 2 da escala Likert de 5 pontos; ²Neutro: frequência e percentual referente a resposta 3 da escala Likert de 5 pontos; ³Concordância: frequência e percentual referente às respostas 4 e 5 da escala Likert de 5 pontos; T: Total; M: Média; TDeMG: Total da Dimensão e Média Geral.

Conforme Tabela 11, quanto à dimensão Compromisso com a Inovação, 74% das respostas foram Concordo Totalmente ou Concordo Parcialmente com as proposições apresentadas, evidenciando engajamento por parte das organizações em serem inovadoras. Observa-se, ainda, que entre as assertivas desta dimensão, a que obteve maior nível de concordância (95%) foi a relacionada ao interesse da organização em liderar em termos da inovação (1.1), indicando que as organizações analisadas possuem em seus planos e metas este objetivo, corroborando com o encontrado quantitativamente por Oliveira (2006), onde quase 80% dos respondentes concordaram que a inovação era considerada na elaboração da estratégia da organização analisada.

Em relação à dimensão Comunicação, 72% das respostas foram de concordância com as assertivas relacionadas, indicando preocupação por parte das organizações com a comunicação. De forma similar, Mendel, Oliveira e Mendel (2004) identificaram um alto grau de percepção de importância da comunicação para o desenvolvimento da inovação por

parte dos respondentes. Destaca-se que a assertiva 2.4 possui maior concordância dentre as analisadas nesta dimensão, sendo assim, as organizações respondentes afirmam utilizar ferramentas para que os funcionários possam comunicar-se internamente.

No que tange à dimensão Ambiente Físico, esta obteve a maior média geral de concordância entre as analisadas, além disso, a maioria das empresas (84%) respondeu em concordância para as afirmativas relacionadas, assim como Mendel, Oliveira e Mendel (2004) que identificaram um grau alto de percepção da presença desta dimensão na empresa analisada. Além disso, destaca-se a percepção da satisfação das necessidades dos funcionários em termos de espaço de trabalho necessário à execução das atividades, dado que a assertiva 3.1 foi respondida com Concordo Parcialmente e Totalmente por 95% das empresas, da mesma forma como identificado por Oliveira (2006), onde quase 90% os respondentes concordaram totalmente que o espaço de trabalho estava de acordo com as atividades executadas.

Na dimensão Inovação e Tecnologia, 80% das empresas afirmaram Concordar Total ou Parcialmente com a assertiva relacionada à P&D (4.3), portanto, percebe-se que é comum o investimento em pesquisa e desenvolvimento. Resultado diferente do encontrado por Cunha e Santos (2004), onde investimento em P&D figurou entre os procedimentos menos utilizados pelas organizações analisadas na dimensão de inovação e tecnologia.

Adicionalmente, parte das empresas (70%) mantém relação hierárquica entre os funcionários para que estes tenham acesso a recursos materiais e tecnológicos de trabalho novos (assertiva 4.1), sendo necessária autorização de superior para este fim, o que pode gerar um entrave ao desenvolvimento de inovações, já que, caso seja necessário um novo recurso, haverá necessidade de autorização de níveis superiores.

Em relação à dimensão Pessoas, 71% das respostas foram em concordância com as assertivas propostas e na maior parte das empresas é comum o incentivo à proposição de ideias inovadoras durante a execução das atividades (5.1), dado que 73 empresas (92%) afirmaram Concordar Parcial ou Totalmente com a assertiva correspondente, no entanto, observa-se que não há, com a mesma intensidade, política de incentivos financeiros para que as pessoas contribuam com sugestões para inovações (5.5), resultado similar ao encontrado por Cunha e Santos (2004) em que o estímulo à criatividade e iniciativa para a inovação era o mecanismo mais utilizado em relação às pessoas nas organizações analisadas.

Quanto à dimensão Aprendizagem Organizacional, é possível identificar que os funcionários são incentivados a compartilharem seus conhecimentos em função de serem responsáveis pela capacitação e ambientação de novos colaboradores (6.1), dado que 87% das empresas Concordou Parcial ou Totalmente com esta assertiva, em contrapartida, em 86% dos casos, os funcionários são orientados a procurarem superior para sanar dúvidas (6.2), ao invés de buscar respostas a partir do compartilhamento de conhecimento dos colegas de trabalho, indicando que há incentivo à capacitação e ambientação de novos funcionários, mas, em contrapartida, quando da ocorrência de dúvidas, não há incentivo com a mesma intensidade para que estas sejam sanadas por colegas, resultado similar ao de Mendel, Oliveira e Mendel (2004), que identificaram um baixo grau de percepção de presença da dimensão aprendizagem organizacional ao analisarem uma empresa de telecomunicações.

A dimensão Meio Ambiente foi a que apresentou menor concordância entre as dimensões analisadas, sendo que apenas 39% das respostas foram Concordo Parcial ou Totalmente. É possível identificar que as organizações não adotam ou adotam com pouca intensidade regras e critérios de certificação ambiental (7.1) e nem mantêm, ou pelo menos não com regularidade, programas de educação ambiental (7.3), dado o baixo percentual de concordância com estas assertivas. O primeiro resultado diverge do encontrado por Cunha e Santos (2004) onde, em relação à dimensão Meio Ambiente, a adoção de critérios de certificação ambiental era o procedimento prática mais utilizado pelas empresas analisadas, mas converge com relação aos programas de educação ambiental, já que este foi o procedimento menos utilizado.

Apesar disso, no que diz respeito à análise do desperdício resultante do processo de produção (7.4), 47% indicou executar tal atividade, afirmando Concordar Parcial ou Totalmente com a assertiva. Portanto, é possível verificar um indicativo de que as organizações não apresentam preocupação elevada com o meio ambiente, visto que a atitude mais evidente entre as empresas analisadas está relacionada à redução de desperdícios, fato que reduz o impacto ambiental, mas não envolve somente a questão ambiental, mas a redução dos gastos e desperdícios da produção.

Na dimensão Atuação em Equipe, observa-se comprometimento das organizações com a integração entre os funcionários e fortalecimento do espírito de equipe, dado que 82% do total de respostas foram em concordância com as assertivas apresentadas. Destaca-se, nesta dimensão, que Mendel, Oliveira e Mendel (2004) identificaram alto grau de percepção de importância desta entre os fatores determinantes da

inovação. Observa-se ainda, a existência, em grande parte, de clima para exposição de ideias com foco na resolução de problemas (8.2), dado que em 90% dos casos, as organizações Concordaram Parcial ou Totalmente com a assertiva relacionada.

Quanto à última dimensão, Estrutura Organizacional, a maioria das empresas figurou com respostas Neutras a Concordo Parcial ou Totalmente. Observa-se que a maioria das organizações é constituída por grupos multidisciplinares (9.3) e, além disso, há descentralização no processo de tomada de decisões (9.1) na maioria delas, indicando maior flexibilidade na tomada de decisões. Cunha e Santos (2004) encontraram resultado similar, onde nas empresas analisadas, a descentralização e a utilização de grupos multidisciplinares estavam entre os procedimentos mais utilizadas em relação à estrutura.

Para agrupar as organizações de acordo com as suas semelhanças em termos de inovação, foi utilizada a análise de *clusters*, onde foi possível identificar três *clusters* a partir do dendrograma gerado pela utilização do Método Hierárquico de Ward. No Quadro 14 é apresentado o perfil dos três *clusters* definidos para organização inovadora.

No *cluster* A foram classificadas 7 empresas, das quais 57% possui formalmente construído departamento contábil-gerencial. As empresas deste *cluster* são em sua maioria de comércio e serviço, há menos de 30 anos no mercado e de pequeno porte. No segundo *cluster* foram classificadas 42 empresas, em sua maioria microempresas e empresas de pequeno porte de comércio e serviços e fundadas a partir dos anos 2000. Neste *cluster*, aproximadamente 55% das empresas possui departamento contábil-gerencial.

O *cluster* C possui 30 empresas, das quais 83% possui departamento contábil-gerencial formalmente constituído. Este *cluster* possui em sua maioria empresas industriais, de médio porte, fundadas a partir dos anos 90 e com intensidade tecnológica alta. Observa-se ainda que a maior parte das empresas de grande porte (67%) estão classificadas neste *cluster*.

Quadro 14 - Perfil dos *clusters* para organização inovadora

<i>Clusters</i>	N	Perfil
<i>Cluster A</i> Característica inovadora geral baixa	7	Compreende o agrupamento de organizações com baixo compromisso com a inovação, baixa utilização da prática de patenteamento e investimento em P&D, baixo estímulo as pessoas serem inovadoras, bem como ao compartilhamento de conhecimentos e ideias, baixo atendimento à legislação ambiental e preocupação com meio ambiente, com o desenvolvimento do espírito de equipe e com a flexibilização e melhoria dos processos organizacionais, no entanto, com moderada preocupação com o ambiente físico onde os funcionários estão alocados e com a comunicação interna.
<i>Cluster B</i> Característica inovadora geral moderada	42	Compreende o agrupamento de organizações com compromisso moderado com a inovação e com a comunicação, utilização moderada da prática de patenteamento e investimento em P&D, estímulo moderado as pessoas serem inovadoras, bem como ao compartilhamento de conhecimentos e ideias, atendimento à legislação ambiental e preocupação com meio ambiente moderado e preocupação moderada com a flexibilização e melhoria dos processos organizacionais, no entanto, com alta preocupação com o ambiente físico onde os funcionários estão alocados e com a atuação em equipe.
<i>Cluster C</i> Característica inovadora geral alta	30	Compreende o agrupamento de organizações com elevado compromisso com a inovação e com a comunicação, alta preocupação com o ambiente físico onde os funcionários estão alocados, forte estímulo às pessoas serem inovadoras, ao atendimento à legislação ambiental e preocupação com meio ambiente, incentivo ao desenvolvimento do espírito de equipe e preocupação com a flexibilização e melhoria dos processos organizacionais, no entanto, moderada atenção à prática de patenteamento e investimento em P&D e ao compartilhamento de informações e conhecimento entre os funcionários.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A categorização das empresas em três grupos que possuem características semelhantes permite a comparação do uso das práticas de contabilidade gerencial para cada perfil de organização inovadora.

4.5 RELAÇÃO ENTRE A CARACTERÍSTICA INOVADORA E AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A aplicação da análise fatorial exploratória, gerada isoladamente para cada dimensão, permitiu identificar um fator determinante representativo das dimensões referentes à organização inovadora, que explica 51% ou mais da variância total das variáveis de cada dimensão analisada, conforme evidenciado na Tabela 12.

Em relação à dimensão Comunicação, a assertiva 2.4 apresentou comunalidade muito baixa (0,036) e, por este motivo, optou-se pela exclusão desta variável na realização da análise fatorial. Ainda no que diz respeito às comunalidades, na dimensão Inovação e Tecnologia, foram eliminadas, para efeito da análise fatorial, as assertivas 4.1 e 4.2, pela primeira apresentar comunalidade muito baixa (0,07) e carga fatorial negativa e pela segunda apresentar comunalidade baixa (0,208) e carga fatorial relativamente baixa (0,456). Ressalta-se que, após eliminadas as assertivas, foi gerado novamente o *Alfa de Cronbach* e os resultados mantiveram-se satisfatórios.

Em relação ao teste de KMO, que varia de 0 a 1, todos os valores obtidos nas dimensões encontravam-se acima de 0,5, sendo considerada aceitável a aplicação da AF. Além disso, o teste de esfericidade de Bartlett também se apresentou satisfatório, com nível de significância (0,000) para todas as análises, adequados, portanto, à aplicação da técnica.

Tabela 12 - Análise Fatorial para inovação

Dimensões	Assertivas	Carga Fatorial	% Variância
Compromisso com a Inovação	1.1	0,761	51
	1.2	0,686	
	1.3	0,722	
	1.4	0,639	
	1.5	0,749	
Comunicação	2.1	0,870	63
	2.2	0,863	
	2.3	0,619	
	2.4	-	
Ambiente Físico	3.1	0,703	60
	3.2	0,696	
	3.3	0,872	
	3.4	0,807	
Inovação e Tecnologia	4.1	-	73
	4.2	-	
	4.3	0,886	
	4.4	0,909	
	4.5	0,770	
Pessoas	5.1	0,828	52
	5.2	0,620	
	5.3	0,833	
	5.4	0,707	
	5.5	0,583	
Aprendizagem Organizacional	6.1	0,776	55
	6.2	0,735	
	6.3	0,804	
	6.4	0,631	
Meio Ambiente	7.1	0,897	72
	7.2	0,813	
	7.3	0,832	
	7.4	0,852	
Atuação em Equipe	8.1	0,853	78
	8.2	0,859	
	8.3	0,949	
	8.4	0,878	
Estrutura Organizacional	9.1	0,710	59
	9.3	0,792	
	9.4	0,795	

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A partir disso e com a identificação do fator determinante para cada uma das dimensões analisadas, foi possível verificar a relação entre estes e a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial pelas empresas analisadas por meio da aplicação da regressão logística. Inicialmente foi analisado como cada fator determinante das dimensões impacta no uso de cada prática modernas de contabilidade gerencial e os resultados da significância são evidenciados na Tabela 13. O modelo completo está no Apêndice B.

Tabela 13 - Modelo de Regressão Logística para análise entre as dimensões da organização inovadora e a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial

Práticas modernas	CIN	COM	AMB	INT	PES	APOR	MAM	ATEQ	ESOR
	Sig.	Sig.	Sig.	Sig.	Sig.	Sig.	Sig.	Sig.	Sig.
BENCH	,001	,002	,321	,016	,003	,090	,002	,028	,027
BSC	,039	,013	,526	,057	,001	,182	,011	,089	,004
CM	,008	,087	,015	,042	,000	,002	,006	,003	,000
JiT	,012	,281	,256	,083	,008	,081	,050	,006	,005
PE – E	,008	,029	,123	,044	,002	,027	,011	,005	,003
PE – I	,008	,018	,184	,021	,002	,121	,003	,003	,004
ABC	,108	,443	,160	,357	,023	,390	,009	,043	,004
EVA	,003	,005	,050	,014	0,010	,162	,001	,022	,004
SIMUL	,002	,082	,043	,002	0,001	,029	,003	,012	,009
CQ	,006	,010	,355	,002	0,001	,053	,000	,028	,002
ABM	,012	,002	,396	,020	,001	,248	,003	,029	,002
<i>Kaizen</i>	,065	,034	,294	,036	,008	,203	,003	,050	,004
TR	,000	,011	,065	,010	,000	,147	,000	,017	,004

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: BENCH: Benchmarking; BSC: *Balanced Scorecard*; CM: Custeio Meta; JiT: *Just in Time*; PE – E: Planejamento Estratégico – Elaboração; PE – I: Planejamento Estratégico – Implementação; ABC: Custeio Baseado em Atividades; EVA: Valor Econômico Adicionado; SIMUL: Simulações; CQ: Custos da Qualidade; ABM: Gestão Baseada em Atividades; TR: Teoria das Restrições; CIN: Compromisso com a inovação; COM: Comunicação; AMB: Ambiente Físico; INT: Inovação e Tecnologia; PES: Pessoas; APOR: Aprendizagem Organizacional; MAM: Meio Ambiente; ATEQ: Atuação em Equipe; ESOR: Estrutura Organizacional.

Nas dimensões Ambiente Físico e Aprendizagem Organizacional percebe-se baixa relação com a maioria das práticas modernas de contabilidade gerencial, e, portanto, pode-se afirmar, que estes fatores não possuem relação significativa com a maioria das práticas modernas de CG analisadas. Em contrapartida as dimensões Pessoas, Meio Ambiente e Estrutura Organizacional possuem significativa relação (significância abaixo de 5%), a um nível de 95% de confiança, com o fato de as organizações adotarem com maior intensidade práticas modernas de contabilidade gerencial. Essas dimensões estão diretamente ligadas às pessoas da organização, com o estímulo ao seu desenvolvimento, com a flexibilidade na execução de suas tarefas e na tomada de decisões.

Quanto à dimensão Pessoas, a relação entre esta e a adoção de práticas modernas de CG pode ocorrer em razão de o fator humano ser essencial para qualquer mudança na organização, dado que uma nova prática, por exemplo, somente será implementada ou utilizada com eficiência caso as pessoas estejam motivadas positivamente e, em empresas onde esta dimensão é atendida, as pessoas são motivadas e incentivadas a inovar, a expor suas ideias, são treinadas e reconhecidas, permitindo, então, que as pessoas tenham contato e conhecimento de práticas modernas relativas à sua área e possam sugerir a utilização destas, quando acharem necessário. Este comportamento vai ao encontro do que afirmam Volpato e Cimbalista (2002), onde as pessoas seriam o elemento central para a inovação, no sentido de que elas precisam ser vistas na organização como fonte de competitividade, a partir do seu potencial inovativo, e, ao mesmo tempo, as empresas precisam criar um compromisso a longo prazo com seus colaboradores, disponibilizando ambiente estável e de criando relação de lealdade.

Em relação à dimensão Meio Ambiente, pode-se afirmar que o fato de a organização possuir atenção voltada à legislação ambiental ou critérios de certificação ambiental, ter preocupação com o meio ambiente e com os impactos causados à natureza, fazendo que com que os colaboradores sejam conscientizados ambientalmente, influencia na adoção com maior intensidade de práticas modernas de CG.

Quanto ao fator da dimensão Estrutura Organizacional infere-se que o fato de a organização ser flexível, possuir controle descentralizado, aberto a novas ideias e com foco na melhoria contínua dos processos influencia significativamente a adoção com maior intensidade de práticas modernas de contabilidade gerencial, podendo esta influência ser resultado da característica que dá às pessoas maior liberdade para a decisão de adoção de novas ideias e foco na busca pela melhoria dos processos organizacionais.

Adicionalmente, realizou-se a análise da utilização das práticas modernas de contabilidade gerencial entre os *clusters* apresentados no item 4.4. A Tabela 14 evidencia a utilização de cada prática pelas empresas classificadas no primeiro *cluster* (característica inovadora geral baixa).

Tabela 14 - Utilização das práticas modernas de contabilidade gerencial no *cluster* A

Práticas	Cluster A						
	Ñ ou B	%	M	%	I	%	% Total
<i>Benchmarking</i>	4	57	3	43	0	0	100
<i>Balanced Scorecard</i>	5	71	2	29	0	0	100
Custeio Meta	5	71	2	29	0	0	100
<i>Just in Time</i>	5	71	2	29	0	0	100
Planejam. Estratég. – Elab.	2	29	2	29	3	43	100
Planejam. Estratég. – Implem.	2	29	4	57	1	14	100
Custeio Baseado em Atividades	4	57	3	43	0	0	100
Valor Econômico Adicionado	5	71	2	29	0	0	100
Simulações	3	43	3	43	1	14	100
Custos da qualidade	6	86	1	14	0	0	100
Gestão Baseada em Atividades	6	86	1	14	0	0	100
<i>Kaizen</i>	6	86	1	14	0	0	100
Teoria das Restrições	6	86	1	14	0	0	100
Respondentes	7						

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: Percentual calculado em relação à quantidade de empresas do *cluster*. Ñ ou B: Não utiliza ou utiliza com baixa intensidade; M: Intensidade moderada de utilização; I: Utilização intensa.

Entre as empresas classificadas no primeiro *cluster*, referente à característica inovadora geral baixa, observa-se que a maior parte das práticas modernas de CG não são utilizadas ou são utilizadas com baixa intensidade pela maioria das empresas. Destaca-se, no entanto, que o planejamento estratégico (elaboração, utilizado com intensidade média por 29% e intensa por 43% e implementação, utilizado com intensidade média por 57% e intensa por 14%) e simulações (utilizada com intensidade média por 43% e intensa por 14%) são utilizadas com maior intensidade entre estas empresas, talvez em decorrência de serem práticas amplamente divulgadas, sobretudo o planejamento estratégico, que possui relevância em termos do direcionamento e gestão voltados para o atingimento dos objetivos futuros da organização.

Adicionalmente, a baixa intensidade na adoção das práticas modernas de CG pode estar relacionada, ainda, às características das empresas do *cluster*, que são, em sua maioria de comércio e serviços e de pequeno porte, onde as práticas tradicionais podem ser suficientes para o atendimento das necessidades e, aliado à isso, pode haver maior dificuldade na implementação de práticas modernas, as quais exigem maior investimento em termos de tempo e recursos para aplicação.

Em relação às organizações que possuem característica inovadora geral moderada (*cluster B*), como pode ser observado na Tabela 15, as práticas utilizadas com maior intensidade pela maioria das organizações são o planejamento estratégico (elaboração e implementação, com utilização intensa por 64% e 55%, respectivamente), simulações (utilização intensa por 48%) e *benchmarking* (utilização intensa por 40%).

Tabela 15 - Utilização das práticas modernas de contabilidade gerencial no *cluster B*

Práticas	Cluster B						
	Ñ ou B	%	M	%	I	%	% Total
<i>Benchmarking</i>	11	26	14	33	17	40	100
<i>Balanced Scorecard</i>	23	55	13	31	6	14	100
Custeio Meta	16	38	16	38	10	24	100
<i>Just in Time</i>	16	38	15	36	11	26	100
Planejam. Estratég. – Elab.	2	5	13	31	27	64	100
Planejam. Estratég. – Implem.	3	7	16	38	23	55	100
Custeio Baseado em Atividades	21	50	17	40	4	10	100
Valor Econômico Adicionado	25	60	12	29	5	12	100
Simulações	11	26	11	26	20	48	100
Custos da qualidade	17	40	12	29	13	31	100
Gestão Baseada em Atividades	13	31	16	38	13	31	100
<i>Kaizen</i>	16	38	14	33	12	29	100
Teoria das Restrições	19	45	14	33	9	21	100
Respondentes	42						

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: Percentual calculado em relação à quantidade de empresas do *cluster*. Ñ ou B: Não utiliza ou utiliza com baixa intensidade; M: Intensidade moderada de utilização; I: Utilização intensa.

Observou-se aumento no percentual de utilização moderada das práticas quando comparado ao *cluster A*, dado que no *cluster B* a gestão baseada em atividades é utilizada com intensidade moderada pela maioria das empresas (38%) e as práticas de custeio meta e *just in time* são

utilizadas com praticamente a mesma quantidade de empresas com intensidade baixa (38% em ambos os casos) e moderada (38% e 36%, respectivamente), enquanto no primeiro *cluster* estas não eram utilizadas ou eram utilizadas com intensidade baixa por 86%, 71% e 71%, respectivamente. Tal comportamento pode estar relacionado às características das empresas deste *cluster*, que apesar de serem similares às do *cluster* A, são empresas fundadas mais recentemente (a partir dos anos 2000). Adicionalmente, estas empresas são as que mais possuem constituído departamento contábil-gerencial, o que também pode auxiliar na adoção de práticas moderna de CG.

Dessa forma, é possível perceber que as organizações do *cluster* B utilizam com maior intensidade as práticas modernas de CG, quando comparado com o *cluster* A.

Quanto ao terceiro *cluster*, evidenciado na Tabela 16, observa-se que apenas uma prática não é utilizada ou é utilizada com baixa intensidade (43%) ou é utilizada com intensidade moderada (23%) pela maior parte das organizações, sendo esta o custeio baseado em atividades, o que indica que apesar de as organizações utilizarem práticas mais complexas em termos gerenciais, quando se trata de mensuração e apuração dos custos, optam pela utilização dos métodos tradicionais.

Tabela 16 - Utilização das práticas modernas de contabilidade gerencial no *cluster* C

Práticas	Cluster C						
	Ñ ou B	%	M	%	I	%	% Total
<i>Benchmarking</i>	1	3	8	27	21	70	100
<i>Balanced Scorecard</i>	6	20	10	33	14	47	100
Custeio Meta	8	27	5	17	17	57	100
<i>Just in Time</i>	9	30	5	17	16	53	100
Planejam. Estratég. – Elab.	1	3	5	17	24	80	100
Planejam. Estratég. – Implem.	3	10	4	13	23	77	100
Custeio Baseado em Atividades	13	43	7	23	10	33	100
Valor Econômico Adicionado	9	30	7	23	14	47	100
Simulações	1	3	4	13	25	83	100
Custos da qualidade	6	20	9	30	15	50	100
Gestão Baseada em Atividades	5	17	13	43	12	40	100
<i>Kaizen</i>	7	23	9	30	14	47	100
Teoria das Restrições	5	17	15	50	10	33	100
Respondentes	30						

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: Percentual calculado em relação à quantidade de empresas do *cluster*.
Ñ ou B: Não utiliza ou utiliza com baixa intensidade; M: Intensidade moderada de utilização; I: Utilização intensa.

Identifica-se, ainda, que as práticas modernas de CG são utilizadas intensamente pela maioria das organizações pertencentes ao terceiro *cluster*, sendo *benchmarking*, planejamento estratégico (elaboração e implementação) e simulações utilizadas com alta intensidade por mais de 70% das empresas analisadas neste grupo. Esse resultado pode estar relacionado ao fato de o *cluster* ser constituído, em sua maioria, por empresas industriais, com porte médio, onde a característica do negócio impõe maiores dificuldades à gestão e por empresas com alta intensidade tecnológica, que podem ter maior facilidade na adoção de práticas modernas de CG, dado que já possuem uso intenso de tecnologia, necessária, em geral, para aplicação destas práticas.

Dessa forma, é possível identificar que, em comparação ao *cluster* anterior, neste há maior intensidade de utilização das práticas modernas de CG em função de as organizações possuírem característica inovadora mais alta. Ou seja, a partir destes resultados se pode inferir que quanto mais a organização possui um ambiente com aspectos que permitam o desenvolvimento da inovação e um ambiente propício para a sua continuidade e expansão, influenciando as pessoas a serem criativas e inovadoras, mais esta organização tende a utilizar práticas modernas de contabilidade gerencial.

4.6 DISCUSSÕES

Identificou-se, a partir dos dados analisados, que a elaboração das informações gerenciais fica a cargo, em sua maioria, de pessoas de outros departamentos que não o da contabilidade gerencial, com profissionais de diversas áreas do conhecimento atuando como responsável por essas informações e, portanto, poucos contadores. No que diz respeito à existência de departamento contábil-gerencial formalmente constituído, está presente na maior parte das empresas e relaciona-se diretamente com o tamanho das organizações, pois existe principalmente nas de médio e grande porte, provavelmente em decorrência da necessidade de suporte à gestão da organização, que se torna mais complexa quanto maior o seu porte. Destaca-se, ainda, que a utilização de intensidade tecnológica pelas empresas industriais não está atrelada ao tamanho das organizações, pois observou-se alta intensidade tecnológica na maior parte das empresas de pequeno porte e nas empresas de médio porte, indicando que estas

exercem atividades que exigem a utilização intensa de tecnologia aplicada, apesar da pouca quantidade de colaboradores, o que pode, adicionalmente, ser decorrência das suas atividades, influenciando na classificação quanto ao porte.

Assim como nos estudos anteriores em nível nacional e internacional, como os de Green e Amenkhienan (1992), Lukka e Granlund (2002), Fullerton e Mcwatters (2004), Abdel-kader e Luther (2006), Leite, Diehl e Manvailier (2015) e Imlau (2015), que identificaram baixa adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial em diversos ramos de atuação, nesta pesquisa, as práticas tradicionais de CG figuram entre as utilizadas com maior intensidade pelas empresas analisadas, indicando, portanto, que as práticas surgidas a partir da segunda metade do século XX não foram introduzidas de forma intensa na gestão das empresas analisadas. Talvez por falta de conhecimento quanto as práticas de CG existentes e possíveis de serem aplicadas por parte dos profissionais que atuam como responsáveis pelas informações gerenciais, impedindo a percepção da necessidade de utilização de práticas modernas para apoio ao processo de tomada de decisão. Assim, confirma-se a proposição de que as organizações analisadas utilizam, em grande parte, práticas tradicionais de contabilidade gerencial.

Em termos das dimensões da inovação identificou-se que as organizações estão mais alinhadas (maior concordância) com as dimensões que possuem relação próxima com as pessoas da organização e com o seu desenvolvimento, evidenciando, portanto, que há, por parte das organizações analisadas, preocupação com o ambiente onde as pessoas estão inseridas, bem como com o seu desenvolvimento e compartilhamento de conhecimentos e com a formação de espírito de equipe entre os colaboradores, de forma a criar um ambiente de trabalho colaborativo, onde seja possível o compartilhamento e o desenvolvimento de novas ideias. Ainda em relação às dimensões, identificou-se que algumas têm a capacidade de influenciar mais fortemente a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial do que outras. Isto ocorre em função das características das dimensões, pois aquelas dimensões relacionadas com a motivação dos colaboradores para execução das suas atividades e para o seu desenvolvimento, bem como relacionadas a maior flexibilidade em termos decisórios e de adoção de ideias tendem a possuir a capacidade de influenciar de forma significativa a adoção de práticas modernas de CG. Dessa forma, empresas que melhor atendam os aspectos das dimensões da inovação, tendem a utilizar de forma mais intensa as práticas modernas.

Quanto ao modelo teórico utilizado para análise da inovação, identificou-se a necessidade de exclusão de algumas assertivas em função da manutenção da confiabilidade do construto, bem como do baixo poder de explicação da assertiva em relação à variável. Apesar disso, observou-se que o modelo proposto possibilitou a identificação da característica inovadora nas organizações analisadas, permitindo sua segregação quanto à intensidade, bem como permitiu a identificação de um fator determinante com poder de explicação de 51% ou mais da variância total das variáveis de cada dimensão analisada, que possibilitou a sua relação com a adoção das práticas modernas de CG. Assim, considera-se suficiente a utilização do modelo proposto para a análise da característica inovadora.

Em relação à adoção de práticas de CG entre as empresas com diferentes intensidades de inovação, observou-se que quanto mais forte a característica inovadora, mais as empresas tendem a utilizar práticas modernas de contabilidade gerencial, dessa forma, é possível identificar que há ainda uma baixa adoção destas práticas na amostra analisada, porém, quando inserida a característica inovadora na análise, é possível identificar uma mudança de comportamento, onde as organizações que possuem característica inovadora alta utilizam com maior intensidade as práticas modernas de CG, indicando, portanto, que a inovação pode influenciar na adoção destas práticas.

Adicionalmente, verifica-se que as empresas classificadas em cada *cluster* possuem características distintas, portanto, a utilização com maior intensidade das práticas modernas pelas empresas do *cluster C* (característica inovadora geral alta) pode decorrer, também, do fato de as empresas serem, em sua maioria, empresas industriais que atuam há mais de 20 anos no mercado e, em decorrência disso, necessitam mais intensamente serem gerenciadas ou encontram-se em fase de profissionalização de sua gestão, levando à adoção com maior intensidade de práticas modernas de CG.

A literatura sobre o tema identificou alguns fatores que podem influenciar a adoção ou difusão de práticas modernas de contabilidade gerencial, como a descentralização (ABERNETHY; BOUWENS, 2005), o tamanho da empresa (ASKARANY; SMITH, 2008), as características dos *Chief Financial Officers* (CFO's) e o perfil da organização (NARANJO-GIL; MAAS; HARTMANN, 2009) e a tecnologia da informação (HALBOUNI; NOUR, 2014), neste sentido, foi possível identificar, a partir desse estudo que, além destes, a inovação pode ser outro fator que influencia na adoção de práticas modernas CG.

Adicionalmente, outros estudos evidenciam que a contabilidade gerencial, por meio do uso de práticas de CG ou de SCGs, podem influenciar a capacidade de inovação ou a forma como este processo ocorre nas organizações (SMITH; ABDULLAH; ABDUL RAZAK, 2008; ARABI; KAVIANIFARD, 2013; LOPEZ-VALEIRAS; GONZALEZ-SANCHEZ; GOMEZ-CONDE, 2015; BISBE; MALAGUEÑO, 2015), neste sentido, identificou-se que esta relação pode ocorrer de forma inversa, onde a característica inovadora da organização pode influenciar positivamente na adoção de práticas de CG, conforme indicativos de Govindarajan e Trimble (2006) e Chenhall e Moers (2015). Desta forma, confirma-se a proposição de que a inovação na organização pode influenciar positivamente a adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões deste estudo, bem como as recomendações para futuras pesquisas relacionadas à temática.

5.1 CONCLUSÕES

Este estudo discute a adoção de práticas de contabilidade gerencial e inovação nas organizações, de forma a evidenciar a relação entre a adoção de práticas modernas e a intensidade da característica inovadora. A literatura sobre o tema apresenta, de forma empírica, a influência das práticas de contabilidade gerencial e do Sistema de Controle Gerencial sobre a capacidade de inovação das organizações, bem como, de forma teórica, a possibilidade de influência da inovação sobre a adoção de práticas de CG, do mesmo modo, a literatura buscou, em diversos estudos, analisar os fatores influenciadores da adoção de tais práticas pelas empresas. Ao analisar a relação entre tais temas, este estudo busca identificar como a inovação nas organizações pode influenciar a adoção de práticas modernas de CG e, ao mesmo tempo, identificar um novo fator que pode, juntamente ou não, com os demais evidenciados na literatura, influenciar na adoção de tais práticas.

Em comparação com os estudos anteriores sobre organizações inovadoras, esta pesquisa se distingue em termos do modelo aplicado às empresas, pois buscou melhorar a capacidade de captação de informações sobre esta característica. Em termos das práticas de contabilidade gerencial, esta pesquisa buscou avançar no tema de pesquisa ao identificar um novo fator que pode influenciar na sua adoção por parte das empresas e, ainda, identificar como a intensidade da característica inovadora na organização pode influenciar neste processo, contribuindo, assim, para novos conhecimentos na área, bem como ampliando o escopo das investigações sobre os fatores que a influenciam.

Neste sentido, a influência da inovação sobre a adoção das práticas de contabilidade gerencial mostrou-se presente entre as empresas analisadas, conforme proposição evidenciada. Primeiro, ao verificar que determinadas dimensões das organizações inovadoras possuem relação significativa com a adoção de práticas modernas de CG. Nestas dimensões percebe-se maior preocupação das empresas com a motivação das pessoas em propor ideias inovadoras em suas atividades cotidianas, bem como sua capacitação, que as organizações utilizam materiais reciclados e fazem acompanhamento do desperdício em seu processo

produtivo e que a tomada de decisões é descentralizada, com estrutura organizacional formada por grupos multidisciplinares.

Segundo, ao analisar os agrupamentos de empresas com atributos semelhantes, percebe-se que a intensidade da característica inovadora da organização influencia na adoção de práticas modernas de CG. Neste nível de análise, identificou-se que as organizações com característica inovadora mais forte, por meio do atendimento as dimensões da inovação com maiores níveis de intensidade, tendem a utilizar as práticas modernas de CG de forma mais intensa.

Foi identificado, a partir da literatura, que a inovação é influenciada positivamente pelas práticas de contabilidade gerencial, de modo que as empresas que utilizam práticas de contabilidade gerencial de estágios mais elevados (3 e 4) adotam mais inovações tecnológicas (ARABI; KAVIANIFARD, 2013), além disso, há argumentos de que as inovações demandam a adoção de práticas gerenciais diferentes (GOVINDARAJAN; TRIMBLE, 2006; CHENHALL; MOERS, 2015), por outro lado, identificou-se que a inovação (ou a existência de característica inovadora mais forte) faz com que as empresas adotem práticas modernas, portanto, a inovação e a contabilidade gerencial influenciam-se em ambos os sentidos, com a CG influenciando a forma como a inovação acontece na organização e sendo influenciada por ela.

Ao pesquisar a inovação, esta dissertação fornece entendimentos e explicações dos fenômenos relacionados a este tema no âmbito da contabilidade gerencial. A inovação, sendo um aspecto que envolve a organização como um todo, com a necessidade de uma cultura voltada para este fim (ROTHWELL, 1980; VOLPATO; CIMBALISTA, 2002; TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008), torna-se elemento central de discussões acerca de seus impactos para a organização de modo geral, bem como nas diversas áreas. Nesta dissertação, foi possível constatar que a inovação é capaz de influenciar a contabilidade gerencial por meio da utilização de práticas modernas em intensidade elevada pelas empresas que possuem esta característica, contribuindo, portanto, para o entendimento de que a inovação é um aspecto que impacta a organização e as suas áreas, sendo estas representadas, nesta pesquisa, pela CG. Assim, constata-se que a característica do ambiente da organização, ou o ambiente onde as pessoas estão inseridas no contexto da organização, sendo ele propício ao desenvolvimento de novas ideias, ao desenvolvimento pessoal, interpessoal e profissional, descentralizado, com flexibilização dos processos e da forma com que eles serão executados, pode influenciar a adoção de práticas modernas de CG dentro das organizações.

A partir disso, a pesquisa fornece *insights* para que as pesquisas em contabilidade gerencial, bem como em contabilidade de maneira geral, abordem o tema de inovação e considerem, em suas análises e entendimentos, os impactos que esta pode trazer para a organização e, em consequência, para a área, podendo gerar resultados divergentes daqueles encontrados quando não é considerada tal característica. Do mesmo modo, as empresas, ao adotarem inovações ou ao implementarem uma cultura voltada para este objetivo, precisam analisar os impactos que estas irão causar na organização como um todo e nas diversas áreas, de forma a buscar o amplo entendimento e atendimentos às necessidades e as informações demandadas a partir desta mudança. Neste sentido, entende-se como fator relevante o estudo da inovação no âmbito da contabilidade gerencial e da contabilidade, dado que esta tem como foco a organização e seu patrimônio e, sendo a inovação um fator capaz de impactar no ambiente, no contexto de atuação interno e externo da organização, deve ser levada em consideração tanto na pesquisa, como no ensino da contabilidade.

Este estudo fornece, ainda, *insights* para as investigações no sentido de que a baixa adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas pode estar relacionada não somente com a característica da prática em si, mas, sobretudo, com a característica das organizações que as adotam ou com o ambiente onde estão inseridas, indicado a necessidade de análises conjuntas da adoção com demais fatores influenciadores desta relação.

5.2 RECOMENDAÇÕES

A partir dos resultados desta pesquisa, deve-se levar em conta algumas limitações que podem indicar lacunas para futuras investigações acerca do tema. Neste sentido, sugere-se que em futuras pesquisas seja utilizada amostra diferente da estudada, analisando empresas que tenham recebido prêmios de inovação ou que sejam consideradas como empresas inovadoras pelo mercado, por exemplo, de forma a identificar em que nível atendem às características de organizações inovadoras e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por elas. Atrelado a isso, sugere-se a utilização de outros modelos teóricos para a avaliação da inovação na organização, ou, ainda, ampliar o universo da pesquisa, analisando se a intensidade da inovação influencia na forma como as práticas de contabilidade gerencial são adotadas, de modo a aprofundar o estudo sobre o tema.

Adicionalmente, sugere-se também que seja utilizada uma metodologia diferente para a aplicação da pesquisa, realizando-a com o questionamento das informações para mais pessoas dentro de uma mesma organização, permitindo identificar a característica inovadora desta a partir da percepção de vários colaboradores.

Sugere-se, ainda, que sejam analisados em conjunto com a característica inovadora outros fatores que possam influenciar na adoção das práticas modernas de contabilidade gerencial, como, a orientação empreendedora, sugerida por Bisbe e Malagueño (2015) e, além disso, que se amplie o escopo da contabilidade gerencial ao analisar os impactos da inovação sobre o Sistema de Controle Gerencial como um todo.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M. G.; LUTHER, R. G. IFAC's conception of the evolution of management accounting. **Advances in Management Accounting**, v. 15, p. 229-247, 2006.

ABERNETHY, M. A.; BOUWENS, J. Determinants of accounting innovation implementation. **Abacus**, v. 41, n. 3, p. 217-240, 2005.

AFUAH, A. **Innovation Management: strategies, implementation, and profits**. New York: Oxford University Press. 2003.

ALCOUFFE, S.; BERLAND, N.; LEVANT, Y. Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 1, p. 1-17, 2008.

ALEIXO, A. C. **A análise crítica das práticas de contabilidade gerencial: um estudo exploratório nas pequenas e médias empresas da indústria de calçados de Jaú-SP**. 2005. 161f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap, São Paulo, 2005.

AMABILE, T. M. **How to kill creativity**. Boston, MA: Harvard Business School Publishing, 1998.

ANDREASSI, T.; SBRAGIA, R. Relações entre indicadores de P&D e de resultado empresarial. **Revista de Administração**, v. 37, n. 1, p. 72-84, 2002.

ARABI, M.; KAVIANIFARD, H. Examining the relation between stage of management accounting practice and technological innovation and management accounting innovation in the companies listed in Tehran Stock Exchange. **Advances in Environmental Biology**, v. 7, n. 10 S1, p. 3145-3160, 2013.

ASKARANY, D.; SMITH, M. Diffusion of innovation and business size: A longitudinal study of PACIA. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, n. 9, p. 900-916, 2008.

ASKARANY, D.; SMITH, M.; YAZDIFAR, H. Attributes of innovation and the implementation of managerial tools: an activity-

based management technique. **International Journal of Business and Systems Research**, v. 1, n. 1, p. 98-114, 2007.

ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R. The changing nature of issues in management accounting. **Issues in Management Accounting**. Hertfordshire: Prentice Hall, 1995.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

BAUTZER, D. **Inovação: repensando as organizações**. São Paulo: Atlas, 2009.

BERTOL, T. H. **Instrumentos de contabilidade gerencial no setor público: um estudo empírico da aplicabilidade em entidades da administração pública brasileira**. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, 2012

BETZ, F. **Managing Technological Innovation: competitive advantage from change**. New York: A Wiley-Interscience Publication, 1998.

BEUREN, I. M.; ORO, I. M. Relação entre Estratégia de Diferenciação e Inovação, e Sistemas de Controle Gerencial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 18, n. 3, p. 285, 2014.

BISBE, J.; MALAGUEÑO, R. How control systems influence product innovation processes: examining the role of entrepreneurial orientation. **Accounting and Business Research**, v. 45, n. 3, p. 356-386, 2015.

BONNER, J. M.; RUEKERT, R. W.; WALKER, O. C. Upper management control of new product development projects and project performance. **Journal of Product Innovation Management**, v. 19, n. 3, p. 233-245, 2002.

BRYMAN, A. **Social research methods**. Oxford University Press, 2008.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management accounting research**, v. 9, n. 1, p. 1-19, 1998.

CHENHALL, R. H.; MOERS, F. The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. **Accounting, Organizations and Society**, v. 47, p. 1-13, 2015.

CHIWAMIT, P.; MODELL, S.; YANG, C. L. The societal relevance of management accounting innovations: economic value added and institutional work in the fields of Chinese and Thai state-owned enterprises. **Accounting and Business Research**, v. 44, n. 2, p. 144-180, 2014.

CINTRA, Y. C. **A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil**. 2011. 200f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2011.

COBB, I.; INNES, J.; MITCHELL, F. Activity Based Costing: Problems in Practice. **Institute of Chartered Management Accountants**, London, 1992.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

COSTA, A. H. da. **Análise comparativa das principais características das pesquisas de inovação tecnológica de Brasil e Espanha**. 2011. 165f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa. 2011.

COSTA, F. **A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia Foucaultiana**. 2010. 157f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2010.

COSTA, F.; GASSNER, F. P.; ESPEJO, M. M. D. S. B.; PACHECO, V. A compreensão das práticas de contabilidade gerencial à luz do paradigma espiritual: uma lente alternativa ao pensamento econômico-racionalista. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 79-99, 2010.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Porto Alegre: Artmed, 2007.

CROSSAN, M. M.; APAYDIN, M. A multi-dimensional framework of organizational innovation: A systematic review of the literature.

Journal of Management Studies, v. 47, n. 6, p. 1154-1191, 2010.

CRUZ, A. P. C. da; FREZATTI, F.; BIDO, D. de S. Estilo de Liderança, Controle Gerencial e Inovação: Papel das Alavancas de Controle. **RAC-Revista de Administração Contemporânea**, v. 19, n. 6, p. 772-794, 2015.

CUNHA, N. C. V. da. **As práticas gerenciais e suas contribuições para a capacidade de inovação em empresas inovadoras**. 2005. 165f. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2005

CUNHA, N. C. V da; SANTOS, S. A. As práticas gerenciais e a inovação empresarial: estudo das empresas líderes em inovação. In: **ENANPAD**, 28. Anais. Curitiba, PR, 2004.

DAMANPOUR, F. Innovation type, radicalness, and the adoption process. **Communication research**, v. 15, n. 5, p. 545-567, 1988.

DAMANPOUR, F. Organizational innovation: A meta-analysis of effects of determinants and moderators. **Academy of management journal**, v. 34, n. 3, p. 555-590, 1991.

DAVILA, T.; EPSTEIN, M. J.; SHELTON, R. **As regras da inovação**. Porto Alegre: Bookman, 2009

DEMARTINI, C.; MELLA, P. Beyond feedback control: the interactive use of performance management systems. Implications for process innovation in Italian healthcare organizations. **The International journal of health planning and management**, v. 29, n. 1, e1-e30, 2014.

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.

ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem**

multivariada. 2008. 225f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2008.

ESPEJO, M. M. D. S. B.; COSTA, F.; CRUZ, A. P. C. D.; ALMEIDA, L. B. D. 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 – FEARP/USP**, v. 3, n. 5, p. 25-43, 2009.

FACHINI, G. J.; BEZERRA, F. A.; SILVA, J. O. da. **Aprimoramento da utilização da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência**: um estudo de caso. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010_tn_sto_130_833_155_08.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2016.

FÁVERO, L.; BELFIORE, P.; SILVA, F.; CHAM, B. **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisão. São Paulo: Campus. 2009.

FENG, S.; HO, C. The Real Option Approach to Adoption and Discontinuation of Management Accounting Innovation : The Case of Activity-Based Costing. **Review of Quantitative Finance and Accounting**, v. 857, p. 1–28, 2005.

FREZATTI, F. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, p. 73-87, 2005.

FREZATTI, F.; BIDO, D. S.; CRUZ, A. P. C.; MACHADO, M. J. C. A estrutura de artefatos de controle gerencial no processo de inovação: existe associação com o perfil estratégico?. **Brazilian Business Review**, v. 12, n. 1, p. 129-156, 2015.

FULLERTON, R. R.; MCWATTERS, C. S. An empirical examination of cost accounting practices used in advanced manufacturing environments. **Advances in Management Accounting**, v. 12, p. 85-114, 2004.

GALBRAITH, J. R.; KAZANJIAN, R. K. **Strategy implementation: structure, systems and processes**. 2.ed. St. Paul, MN, 1986. In:

GRANT, R. M. **Contemporary strategy analysis**. 7ed. Malden: Blackwell, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo, v. 5, p. 61, 2002.

GOPALAKRISHNAN, S.; DAMANPOUR, F. A review of innovation research in economics, sociology and technology management. **Omega**, v. 25, n. 1, p. 15-28, 1997.

GOVINDARAJAN, V.; TRIMBLE, C. **Os dez mandamentos da inovação estratégica**. Rio de Janeiro: CAMPUS, 2006.

GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial de empresas. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 10, n. 3, p. 84-104, 2011.

GRANT, R. M. **Contemporary strategy analysis**. 7ed. Malden: Blackwell, 2010.

GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. Accounting innovations: a cross sectional survey of manufacturing firms. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, v. 6, n. 1, p. 58-64, 1992.

HAIR JR., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALBOUNI, S. S.; NOUR, M. A. An empirical study of the drivers of management accounting innovation: a UAE perspective. **International Journal of Managerial and Financial Accounting**, v. 6, n. 1, p. 60-86, 2014.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Cost accounting: a managerial emphasis**. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 1999.

International Federation of Accountants (IFAC). **International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts**. New York, 1998.

Institute of Management Accountants (IMA). **Definition of Management Accounting**. Statements on Management Accounting, 1981.

Institute of Management Accountants (IMA). **Definition of Management Accounting**. Statements on Management Accounting, 2008.

IMLAU, J. M.. **Práticas de contabilidade gerencial em Cooperativas de produção agropecuária do Estado do Rio Grande do Sul**. 2015. 148f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2015.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost-the rise and fall of management accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

JOSHI, P. L. The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 10, n. 1, p. 85-109, 2001.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

LOPEZ-VALEIRAS, E.; GONZALEZ-SANCHEZ, M. B.; GOMEZ-CONDE, J. The effects of the interactive use of management control systems on process and organizational innovation. **Review of Managerial Science**, v. 10, n. 3 p. 487-510, 2015.

LUKKA, K.; GRANLUND, M. The fragmented communication structure within accounting academia: the case of activity-based costing research genres. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, n. 1, p. 165-190, 2002.

MÁRIO, P. D. C.; ALVES, A. D. D. F.; CARMO, J. P. S. D.; SILVA, A. P. B. D.; JUPETIPE, F. K. N. A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, p. 64-79, 2013.

- MARQUES, A.; ABRUNHOSA, A. Do modelo linear de inovação à abordagem sistêmica-aspectos teóricos e de política econômica. **CEUNEUROP Discussion Papers**, v. 33, 2005.
- MARQUES, K. C. M. **Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso**. 2012. 299f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2012.
- MARTINS, G. de A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MELO SEGUNDO, A. da C. **A utilização de ferramentas da contabilidade gerencial como vantagem competitiva nas sanduicharias da cidade do Natal/RN**. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte – Natal, 2012.
- MENDEL, N.; OLIVEIRA, L. R.; MENDEL, P. R. Diagnóstico sobre inovação organizacional em empresa de telecomunicações. **ENANPAD**, 28. Anais. Curitiba, PR, 2004.
- MORAIS, O. de O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. Artefatos De Contabilidade Gerencial E Maximização Do Valor Em Firms Brasileiras. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 2, p. 128-146, 2014.
- NARANJO-GIL, D.; MAAS, V. S.; HARTMANN, F. G. H. How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 667-695, 2009.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). The measurement of scientific and technological activities. Proposed guidelines for collecting and interpreting technological innovation data. **Oslo Manual**. European Commission Eurostat, 2005.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Science, Technology and Industry Scoreboard**. Paris: OECD, 2003.

OLIVEIRA, J. N. **Características e práticas gerenciais de empresas inovadoras: um estudo de caso numa empresa do setor têxtil do Estado da Paraíba**. 2006. 217f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal da Paraíba – UFPB, João Pessoa, 2006.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA, O. R.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras: Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista Contabilidade e Organizações – RCO**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; SILVA, B. O. T. da; 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.

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81-98, 2009.

QUESADO, P. R.; GUZMÁN, B. A.; RODRIGUES, L. L. La adopción del cuadro de mando integral en organizaciones portuguesas: Variables contingentes e institucionales. **Intangible capital**, v. 9, n. 2, p. 491-525, 2013.

REEVE, J. M. Projects, models, and systems-where is ABM headed?. **Journal of Cost Management**, v. 10, p. 5-16, 1996.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial**: Um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. 2008. 196f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2008.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 3. ed. – 14 reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

ROGERS, E. M. **Diffusion of Innovations**. Nova York: The Free Press, 1995.

ROTHWELL, R. **Policies in industry**. In: PAVITT, K. Technical innovation and British economic performance. London: The Macmillan Press, 1980.

SANTOS, V. dos; RENGEL, S.; PARIS PATERNO, A. A. de; BEUREN, I. M. Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 8, n. 24, p. 41-58, 2009.

SAQUETTO, T. C.; CARNEIRO, T. C. J.; NETO, A. S.; THOMAZINI, N. S. Inovação tecnológica: uma análise da publicação científica sobre o tema de 2001 a 2010. In: **Congresso Nacional de Excelência em Gestão**, 7. Anais. Rio de Janeiro, RJ, 2011.

SCHUMPETER, J. A. **A teoria do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

SEBRAE-NA - DIEESE. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa 2013**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa%2013.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2016.

SILVEIRA, J. D. C. de A.; OLIVEIRA, M. A.. Inovação e Desempenho Organizacional: Um estudo com empresas brasileiras inovadoras. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 2, p. 64-88, 2013.

SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business Press, 1995.

SMITH, M.; ABDULLAH, Z.; ABDUL RAZAK, R. The diffusion of technological and management accounting innovation: Malaysian evidence. **Asian Review of Accounting**, v. 16, n. 3, p. 197-218, 2008.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116f. Tese

(Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2006.

SOUZA, M. A. de; LISBOA, L. P.; ROCHA, W.. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

SULAIMAN, M. bt; AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.

TEIXEIRA, G. B. **A contabilidade sem contabilidade:** a relação entre as competências do profissional contábil e a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial em empresas prestadoras de serviços contábeis. 2015. 152f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2015.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS, A. V. S. M.; NOSSA, V. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.

TIDD, J.; BESSANT, J.; PAVITT, K. **Gestão da inovação**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2008.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

UTTERBACK, J M.; ABERNATHY, W. J. A dynamic model of process and product innovation. **Omega**, v. 3, n. 6, p. 639-656, 1975.

VOLPATO, M.; CIMBALISTA, S. O processo de motivação como incentivo à inovação nas organizações. **Revista FAE**, v. 5, n. 3, p. 75-86, 2002.

ZHUANG, L.; WILIAMSON, D.; CARTER, M. Innovate or liquidate – are all organizations convinced? A two-phased study into the innovation process. In: **Management Decision**, v. 37, n. 1, p. 57–71, 1999.

APÊNDICE A – Instrumento de pesquisa

Relação entre organização inovadora e adoção de práticas de contabilidade gerencial modernas

Prezado (a) Profissional,

A inovação compreende elemento essencial para a estratégia organizacional e aquisição de vantagem competitiva, sendo de grande importância para o desenvolvimento e sucesso da organização.

Neste contexto eu, Fabiana Frigo Souza, juntamente com minha orientadora, Valdirene Gasparetto, do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), estamos investigando como o fato de a organização ser inovadora pode impactar na adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial.

Em função disso, esta pesquisa destina-se aos profissionais da contabilidade gerencial, *controllers*, profissional responsável pelas informações gerenciais ou similar.

Ressaltamos que a sua colaboração é fundamental para o êxito de nossa pesquisa acadêmica e que as informações aqui solicitadas serão utilizadas apenas para a realização da pesquisa, resultando na dissertação de mestrado, bem como artigos científicos decorrentes desta.

O tempo médio para a resposta deste formulário, composto por 4 blocos, é de 10 minutos.

Além disso, os participantes que desejarem, irão concorrer a um tablet Samsung Tab E 9.6" a ser sorteado ao final da coleta de dados. Para participar, o respondente deverá preencher seu *e-mail* no campo indicado, ao final do questionário.

Nosso muito obrigada e quaisquer dúvidas estamos à disposição!

Fabiana Frigo Souza

Mestranda

PPG Contabilidade UFSC

fabiiiana_fs@hotmail.com

Fone: (48) 99669-7903

Valdirene Gasparetto, Dr^a.

Orientadora
 PPG Contabilidade UFSC
valdirene.gasparetto@ufsc.br

Bloco 1 – Informações sobre a organização inovadora

Para cada item, assinale entre discordo totalmente, discordo parcialmente, neutro, concordo parcialmente ou concordo totalmente em relação a organização

1 COMPROMISSO COM A INOVAÇÃO: Estratégia e gestão voltadas para a inovação, com foco na qualidade e nos clientes e parceria com fornecedores e laboratórios de pesquisa, em busca do desenvolvimento de inovações.

Assertiva	DT	DP	N	CP	CT
Liderar em termos de inovação faz parte dos planos e metas da organização.					
A empresa adota regras e critérios de certificação (ISO 9001, por exemplo).					
São feitas pesquisas de mercado para identificar os interesses dos clientes em termos de produtos e serviços.					
Os produtos/serviços são desenvolvidos em parceria com os fornecedores.					
A organização possui parceria com laboratórios de desenvolvimento e/ou universidades.					

2 COMUNICAÇÃO: Comunicação de forma ampla, onde os colaboradores tenham conhecimento das metas, missão e visão da organização. Utilização de veículo de comunicação interna e um ambiente em que as informações possam circular livremente. Comunicação com a comunidade científica.

Assertivas	DT	DP	N	CP	CT
São utilizados murais de comunicação fixados na organização.					
A visão, missão e as metas estão fixadas em local de circulação dos funcionários.					
São utilizados veículos de comunicação interna (rádio e jornais internos, por exemplo).					

São utilizadas ferramentas de comunicação (como Skype ou similar) para que os funcionários se comuniquem internamente.					
São utilizados espaços de interação na organização (como sala de café, de jogos, etc.).					
São elaboradas pesquisas científicas a partir das inovações desenvolvidas pela organização.					

3 AMBIENTE FÍSICO: Ambiente físico propício ao rendimento do colaborador, sem ruídos e com espaço adequado para a realização das atividades.

Assertivas	DT	DP	N	CP	CT
Cada funcionário tem espaço de trabalho definido e adequado às suas atividades e necessidades.					
O ambiente de trabalho é livre de barulho ou ruído.					
São feitas manutenções na estrutura de ventilação e no mobiliário onde os funcionários exercem suas funções.					
O espaço físico (do ambiente de trabalho) possui iluminação, mobiliário e ventilação adequados.					

4 INOVAÇÃO E TECNOLOGIA: Fácil acesso aos recursos materiais necessários às suas atividades. Política de patenteamento, investimento em P&D e estrutura que permita o seu desenvolvimento (departamento e laboratório de P&D).

Assertivas	DT	DP	N	CP	CT
É necessária a autorização do superior para ter acesso a recursos materiais e tecnológicos de trabalho novos (como computador, telefone, entre outros).					
Utiliza tecnologia de informação (<i>e-service</i> , <i>e-commerce</i> , <i>e-business</i> , intranet, compra e venda online, internet <i>service</i> e etc.) nas atividades operacionais.					
São efetuados investimentos em P&D (pesquisa e desenvolvimento).					
Na organização há departamento e/ou laboratórios de P&D (pesquisa e desenvolvimento).					

As inovações produzidas pela organização são patenteadas.					
---	--	--	--	--	--

5 PESSOAS: Estimulo positivo, treinamento, reconhecimento e incentivo formal e informal. Abertura para as pessoas se envolverem com a organização, sugerir e questionar e ambiente flexível quanto a horário e local onde as atividades serão exercidas.

Assertivas	DT	DP	N	CP	CT
As pessoas são motivadas a propor ideias inovadoras ao realizarem suas atividades cotidianas.					
Existe flexibilidade de horário e de local de trabalho para o desempenho das atividades como, por exemplo, poder desenvolver parte de seu trabalho em casa.					
Existe um clima que permite às pessoas desenvolverem sua criatividade sem medo de errar.					
A empresa disponibiliza capacitação aos funcionários.					
É utilizada política de incentivos financeiros para que as pessoas contribuam com sugestões para inovações.					

6 APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL: Compartilhamento de conhecimento dentro da organização, com incentivo às pessoas para que compartilhem os seus conhecimentos, experiências e novas ideias.

Assertivas	DT	DP	N	CP	CT
Os funcionários são responsáveis pela capacitação básica e ambientação de novos funcionários.					
Quando da ocorrência de dúvidas, os funcionários são orientados a procurarem o superior para solucioná-las.					
A resolução de problemas acontece a partir de experiências vividas anteriormente pelos funcionários.					
Existe incentivo ao compartilhamento de ideias e novos conhecimentos entre os funcionários.					

7 MEIO AMBIENTE: Atendimento à legislação ambiental e preocupação com o meio ambiente como parte do contexto da organização, produzindo produtos ambientalmente seguros, reciclando materiais e promovendo a conscientização ambiental.

Assertivas	DT	DP	N	CP	CT
A empresa adota regras e critérios de certificação ambiental (ISO 14001, por exemplo).					
São utilizados materiais reciclados no processo produtivo e/ou nas atividades administrativas.					
A empresa mantém programas de educação ambiental.					
A empresa faz acompanhamento da quantidade de desperdício resultante do processo de produção.					

8 ATUAÇÃO EM EQUIPE: Clima organizacional de confiança e espírito de equipe.

Assertivas	DT	DP	N	CP	CT
São formadas equipes de trabalho com relativa autonomia, em que regras e supervisão direta são, em grande medida, substituídas por normas e valores.					
Há clima para exposição de ideias, visando solucionar problemas.					
A integração entre os membros da equipe é estimulada pela organização.					
É incentivado o desenvolvimento do clima de confiança entre os membros da equipe.					

9 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL: Controle hierárquico descentralizado, com flexibilidade e aberto a adoção de novas ideias, bem como melhoria contínua dos processos.

Assertivas	DT	DP	N	CP	CT
Na empresa a tomada de decisão é descentralizada.					
Para que uma nova ideia seja adotada, é necessária a autorização dos níveis hierárquicos superiores.					

A estrutura organizacional é formada, em sua maioria, por grupos multidisciplinares.					
A organização utiliza metodologias de melhoria contínua de processos (como Ciclo PDCA ou <i>Kaizen</i>).					

Bloco 2 - Práticas de Contabilidade Gerencial

Para cada item, atribua uma nota de 1 a 5, de acordo com a concordância acerca da adoção das práticas de contabilidade gerencial na organização, sendo 1 para o caso de adotar com pouca intensidade e 5 nos casos de utilização intensa.

Assertivas	NA	1	2	3	4	5
1. Utiliza o orçamento como base para a tomada de decisão.						
2. Conhece quanto a empresa precisa vender no mês/ano para cobrir os gastos fixos.						
3. Apura o custo dos produtos/serviços com base no método de Custeio por Absorção.						
4. Apura o custo dos produtos/serviços com base no método de Custeio Variável.						
5. Utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos gastos variáveis) na tomada de decisão dos gestores.						
6. Compara seus indicadores com os de outras organizações (<i>Benchmarking</i>).						
7. Conhece o lucro gerado por produto/serviço comercializado pela organização.						
8. Adota o sistema de avaliação de desempenho <i>Balanced Scorecard</i> .						
9. Adota a prática de custeio meta (<i>target costing</i>), definindo o custo alvo a partir do preço definido pelo mercado e da lucratividade desejada no negócio.						
10. Adota o conceito de <i>Just in time</i> .						
11. Elaboro o planejamento estratégico.						
12. Implementa o planejamento estratégico.						
13. Conhece o lucro gerado por cliente.						
14. A organização utiliza o custeio baseado em atividades (ABC).						

15. Utiliza o Valor Econômico Adicionado (EVA) para avaliar o desempenho econômico. EVA = lucro - (capital investido x custo do capital).						
16. Determina um Custo-Padrão a ser alcançado pela organização e faz comparações com o custo real para o controle de custos.						
17. Conhece o montante do fluxo de recebimentos e pagamentos esperados para os próximos meses (fluxo de caixa projetado).						
18. Realiza simulações de rentabilidade de produtos (Receitas, Custos e Margem).						
19. Adota práticas de análise de investimentos para o Orçamento de Capital.						
20. Apura os custos da qualidade (custos de prevenção, de avaliação e de falhas internas e externas)						
21. Analisa a forma como as atividades são executadas (mapeando os processos), analisando atividades de baixo valor agregado para melhorar os processos (Gestão Baseada em Atividades - ABM).						
22. Utiliza a filosofia de melhoria contínua <i>Kaizen</i> .						
23. Adota o conceito de Preço de Transferência nos produtos ou serviços destinados a outros segmentos da mesma organização.						
24. Avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção a partir da identificação dos gargalos do processo, buscando eliminá-los, enquanto se define o mix de produção que otimiza o resultado da organização (Teoria das Restrições).						
25. Elabora e analisa relatórios gerenciais em Moeda Constante.						

Bloco 3 – Informações gerais sobre a organização

3.1 Nome da empresa:

3.2. Número de funcionários:

3.3. A empresa está atualmente ou esteve em uma incubadora de empresas

a) Não

b) Sim, ainda está incubada

- c) Sim, mas foi graduada nos últimos 5 anos
- d) Sim, mas foi graduada há mais de 5 anos

3.4. Ano de início das atividades:

3.5. A organização possui, formalmente constituído, um departamento/área responsável pelas informações contábil-gerenciais?

- a) Sim
- b) Não

3.6. Caso a organização seja indústria, assinale especificamente o ramo ao qual pertence:

Caso a organização seja comércio ou serviço, pular para o próximo bloco.

- a) Setores aeroespacial, farmacêutico, de informática, eletrônica e telecomunicações e instrumentos médicos.
- b) Setores de material elétrico, veículos automotores, química (excluído o setor farmacêutico), ferroviário e de equipamentos de transporte e máquinas e equipamentos.
- c) Setores de construção naval, borracha e produtos plásticos, produtos refinados de petróleo e combustíveis nucleares, outros produtos não metálicos e metalurgia básica e produtos metálicos.
- d) Setores de reciclagem, madeira, papel e celulose, editorial e gráfica, alimentos, bebidas e fumo e têxtil e de confecção, couro e calçados.

Bloco 4 – Informações sobre o respondente

4.1. Gênero:

- a) Masculino
- b) Feminino

4.2. Escolaridade:

- a) Ensino Fundamental
- b) Ensino Médio
- c) Ensino Técnico
- d) Ensino Superior.
- d) Especialização Lato Sensu (Pós-graduação/MBA)
- e) Especialização Stricto Sensu (Mestrado)
- f) Especialização Stricto Sensu (Doutorado)
- g) Especialização - MBA

4.3. Qual a área de conhecimento do seu maior grau de instrução:

4.4. Qual seu cargo exercido na organização:

4.5. Há quanto tempo exerce o cargo nesta organização:

4.6. Há quanto tempo exerce o cargo noutras organizações (exceto esta):

Caso tenha interesse em participar do sorteio de um tablet Samsung Tab E 9.6", deixe seu e-mail:

Sugestões e comentários:

APÊNDICE B – Modelo de Regressão Logística

Práticas modernas	Compromisso com a inovação			Comunicação			Ambiente Físico			Inovação e Tecnologia			Pessoas		
	Coef.	Exp(B)	Sig.	Coef.	Exp(B)	Sig.	Coef.	Exp(B)	Sig.	Coef.	Exp(B)	Sig.	Coef.	Exp(B)	Sig.
BENC	,969	2,160	,001	,855	2,352	,002	,235	1,265	,321	,599	1,821	,016	,833	2,300	,003
BSC	,547	1,728	,039	,659	1,932	,013	,146	1,157	,526	,480	1,617	,057	1,125	3,080	,001
CM	,802	2,231	,008	,417	1,518	,087	,690	1,993	,015	,522	1,685	,042	1,404	4,071	,000
JiT	,701	2,016	,012	,249	1,283	,281	,267	1,306	,256	,420	1,522	,083	,751	2,120	,008
PE – E	,733	2,081	,008	,604	1,830	,029	,406	1,501	,123	,535	1,708	,044	,982	2,669	,002
PE – I	,720	2,054	,008	,650	1,915	,018	,345	1,412	,184	,610	1,841	,021	,935	2,547	,002
ABC	,452	1,571	,108	,189	1,208	,443	,383	1,467	,160	,232	1,262	,357	,713	2,041	,023
EVA	1,160	3,189	,003	,918	2,505	,005	,580	1,786	,050	,797	2,220	,014	,851	2,342	,010
SIMUL	,922	2,514	,002	,425	1,530	,082	,504	1,655	,043	,858	2,358	,002	1,021	2,777	,001
CQ	,814	2,257	,006	,682	1,978	,010	,215	1,240	,355	,924	2,519	,002	1,038	2,825	,001
ABM	,713	2,040	,012	,883	2,417	,002	,197	1,217	,396	,609	1,838	,020	1,103	3,012	,001
<i>Kaizen</i>	,462	1,588	,065	,530	1,699	,034	,245	1,278	,294	,527	1,694	,036	,742	2,100	,008
TR	1,692	5,431	,000	,704	2,021	,011	,486	1,626	,065	,747	2,110	,010	1,395	4,036	,000

Continua

Continuação

Práticas modernas	Aprendizagem Organizacional			Meio Ambiente			Atuação em Equipe			Estrutura Organizacional		
	Coef	Exp(B)	Sig.	Coef	Exp(B)	Sig.	Coef	Exp(B)	Sig.	Coef	Exp(B)	Sig.
BENC	,418	1,519	,090	,914	2,495	,002	,552	1,737	,028	,565	1,759	,027
BSC	,320	1,377	,182	,642	1,900	,011	,433	1,542	,089	,857	2,356	,004
CM	,905	2,473	,002	,707	2,028	,006	1,110	3,033	,003	1,326	3,768	,000
JiT	,428	1,534	,081	,471	1,602	,050	,840	2,316	,006	,809	2,245	,005
PE – E	,631	1,880	,027	,837	2,309	,011	,802	2,229	,005	,890	2,434	,003
PE – I	,417	1,517	,121	1,003	2,726	,003	,845	2,328	,003	,852	2,344	,004
ABC	,214	1,239	,390	,707	2,028	,009	,642	1,899	,043	,986	2,680	,004
EVA	,362	1,436	,162	,956	2,601	,001	,767	2,154	,022	,994	2,701	,004
SIMUL	,566	1,761	,029	,853	2,346	,003	,657	1,929	,012	,692	1,999	,009
CQ	,485	1,624	,053	1,164	3,204	,000	,596	1,814	,028	,936	2,550	,002
ABM	,271	1,311	,248	,789	2,201	,003	,591	1,806	,029	,987	2,684	,002
<i>Kaizen</i>	,300	1,350	,203	,762	2,143	,003	,506	1,659	,050	,846	2,331	,004
TR	,355	1,426	,147	1,154	3,172	,000	,707	2,028	,017	,891	2,437	,004

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: BENC: Benchmarking; BSC: *Balanced Scorecard*; CM: Custeio Meta; JiT: *Just in Time*; PE – E: Planejamento Estratégico – Elaboração; PE – I: Planejamento Estratégico – Implementação; ABC: Custeio Baseado em Atividades; EVA: Valor Econômico Adicionado; SIMUL: Simulações; CQ: Custos da Qualidade; ABM: Gestão Baseada em Atividades; TR: Teoria das Restrições.