



CRIAÇÃO DE CONHECIMENTO EM PRÁTICAS DE CONTROLE GERENCIAL: ANÁLISE DOS ESTUDOS INTERNACIONAIS

CREATING KNOWLEDGE IN MANAGEMENT CONTROL PRACTICES: REVIEW IN INTERNATIONAL STUDIES

José Carlos Tiomatsu Oyadomari* E-mail: jcoyadomari@gmail.com

Ricardo Lopes Cardoso* E-mail: ricardo.cardoso@mackenzie.br

Octávio Ribeiro de Mendonça Neto* E-mail: octavio.mendonca@mackenzie.br

Maria Thereza Pompa Antunes* E-mail: mariathereza@mackenzie.br

Andson Braga de Aguiar** E-mail: abraga@usp.br

*Universidade Presbiteriana Mackenzie

** Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - USP

Resumo: Este artigo, elaborado na forma de ensaio teórico, teve como objetivo identificar os resultados dos estudos internacionais sobre criação de conhecimento em práticas de controle gerencial, com o propósito de identificar aplicações para geração de novos conhecimentos para as organizações e para a pesquisa científica. Após busca no Portal Capes de periódicos, sete trabalhos foram selecionados, lidos na íntegra e apresentados e discutidos os principais resultados. De forma geral, nota-se que o Modelo Nonaka e Takeuchi é apresentado como o principal modelo sugerido para investigar o processo de criação de conhecimento de práticas de controle gerencial, e que apesar de importante, a área de controladoria enquanto unidade organizacional, ainda não tem sido estudada. A análise dos resultados mostra que diversos fatores devem ser considerados para implementar esse processo com efetividade, além de identificar que acadêmicos e práticos estão bastante distantes em termos de objetivos e práticas. As contribuições do trabalho consistem na elaboração de um *framework* para pesquisas sobre o tema criação de conhecimento em práticas de controle gerencial, baseado na análise dos estudos internacionais, e também no desenvolvimento de uma adaptação do Modelo Nonaka, Konno e Toyama (2001) para área de Controladoria. Adicionalmente são feitas sugestões que os acadêmicos poderiam adotar para desenvolver conhecimentos que sejam úteis para os práticos.

Palavras-chave: Conhecimento Contábil. Práticas de Controle Gerencial. Inovação.

Abstract: This article, written in the form of a theoretical essay, aimed to identify the results of international studies on the creation of knowledge in management control practices on knowledge creation in management control practices and their application to generate new knowledge for organizations and scientific research.

Keywords: Accounting Knowledge. Management Control Practices. Innovation.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contexto: o *gap* entre pesquisa e prática

A falta de aderência à prática dos artefatos de Controle Gerencial sugeridos na literatura é amplamente divulgada tanto nas pesquisas nacionais (BEUREN; ROEDEL, 2002; SOUZA, LISBOA e ROCHA, 2003; FREZATTI, 2005), como nas internacionais (GRANLUND e LUKKA, 1998; GRANLUND, 2001; HANSEN, OTLEY, VAN DER STEDE, 2003). Isso ocorre a despeito de um ambiente favorável à implementação de novas técnicas e ao crescimento das pesquisas em Contabilidade Gerencial (BALDVINSDOTTIR, MITCHELL, NORREKLIT, 2010), fenômeno este também presente na Contabilidade Financeira, onde as informações constantes nos relatórios não atendem às necessidades dos usuários (INANGA e SCHNEIDER, 2005). Isso tem preocupado os acadêmicos e nota-se crescente manifestação da academia a respeito da falta de ressonância das pesquisas para aproveitamento dos práticos (MALMI e GRANLUND, 2009, BALDVINSDOTTI, MITCHELL, NORREKLIT, 2010).

Diversos fatores são apontados como potenciais causas desse fenômeno, dentre os quais podem ser citados: (1) o pouco interesse dos acadêmicos em investigar o que acontece na prática (SCAPENS, 2006, BALDVINSDOTTIR, MITCHELL, NORREKLIT, 2010); (2) muitos pesquisadores nunca tiveram experiência prática (SCAPENS, 2006); (3) desinteresse dos acadêmicos em relação aos interesses dos práticos (BALDVINSDOTTIR, MITCHELL, NORREKLIT, 2010); (4) a dificuldade de publicação de pesquisas qualitativas em decorrência da orientação predominante quantitativa nos periódicos científicos (MALMI, 2010); (5) as dificuldades dos acadêmicos em comunicar os resultados das pesquisas para os práticos (INANGA e SCHNEIDER, 2005); (6) a falta de uma Teoria de Contabilidade Gerencial, fundamentada no conceito de que uma boa teoria é algo que funciona na prática (MALMI e GRANLUND, 2009).

Diferentes abordagens metodológicas e teóricas têm sido sugeridas para construir teoria e estudar o que acontece na prática: (i) A *Grounded Theory* ou Teoria Fundamentada proposta por Glaser e Strauss é uma abordagem que pode ser interessante para identificar a realidade e construir teorias, uma vez que ela não parte de uma teoria pré-concebida, mas permite que uma teoria surja a partir dos dados (STRAUSS e CORBIN, 2008), e que foi aplicada por Frezatti et al. (2011) para construir uma teoria sobre o processo orçamentário. (ii) A *Practice Theory* ou Teoria da Prática fundamentada nos estudos de Schatzik de 2002, é uma

abordagem que estuda as organizações na perspectiva de como as práticas ocorrem e um exemplo dessa abordagem teórica em Contabilidade Gerencial pode ser encontrado no estudo de Ahrens e Chapman (2007). (iii) A Pesquisa Intervencionista é mais uma abordagem de pesquisa do que necessariamente uma corrente teórica, a diferença fundamental nesta abordagem é a interação entre pesquisadores e o objeto de estudo, com possibilidades de transformação deste objeto de estudo.

1.2 A Pesquisa Ação ou Pesquisa Intervencionista: uma alternativa metodológica

Para resolver o problema de *gap* de conhecimento Berry et al. (2009), reconhecem que geralmente o fluxo do conhecimento parte da academia para a prática, mas eles recomendam que esse fluxo seja também invertido e de forma interativa, privilegiando a Pesquisa Ação feita de forma colaborativa com acadêmicos e práticos. Para isso três pontos são importantes: (1) a criação de fortes relacionamentos entre acadêmicos e gestores em todos os níveis; (2) a colaboração entre diferentes projetos de pesquisas e (3) a criação de uma rede sustentável para desenvolvimento de pesquisas (BERRY et al., 2009). Essa motivação de estudar o que é desenvolvido na prática tem fundamento, uma vez que Kasanen, Lukka e Sittonen (1993) identificaram que as principais técnicas usadas na prática foram desenvolvidas pelos práticos, como o ROI, Fluxo de Caixa Descontado, a Análise de Variações de Custos e o Orçamento Base-Zero.

Dessa forma a pesquisa ação, também chamada pesquisa intervencionista tem sido bastante recomendada como uma técnica que pode produzir resultados relevantes, mas para isso é necessário que a academia aceite que os objetos de estudo possam ser afetados pelos próprios estudos (JÖNSSON, 2010), com o cuidado de não se configurar em uma atividade de consultoria. Kaplan defende-se das críticas de que seus estudos são na realidade consultoria, argumentando que a criação da realidade é o mais robusto teste de validade científica, em vez da predição desta realidade (KAPLAN, 2006).

1.3 O conhecimento gerado pelos práticos

Embora as pesquisas empíricas sobre novas técnicas de Controle Gerencial têm identificado poucas inovações, do ponto de vista dos práticos, os gestores continuam procurando por inovações e para tanto buscam, tanto nas fontes externas como internas, o conhecimento necessário para aperfeiçoar as práticas gerenciais (MOL e BIRKINSHAW, 2009).

Pode ocorrer que novas técnicas estejam surgindo, mas não estejam sendo divulgadas. Uma das fontes de geração de novos conhecimentos são as empresas de consultoria, porém como estas empresas estão sujeitas ao sigilo profissional (KASANEN, LUKKA e SIITONEN, 1993), a divulgação desse conhecimento gerado fica muito restrita. Isto também ocorre no Brasil, com notória exceção para o trabalho desenvolvido pelo Prof. Vicente Falconi Campos (CAMPOS, 2009), cuja empresa desenvolveu técnicas de controle gerencial, que tiveram grande aceitação pelos práticos.

Também enfatizando o papel dos práticos na formação do conhecimento, Seal (2010) emprega uma abordagem institucional para explicar por qual razão diferentes práticas de contabilidade gerencial – ROI, Gestão Baseada em Valor (VBM) e Contabilidade Gerencial Estratégica (SMA) – envolvem diferentes níveis de aplicação. Para o autor, a ligação entre prática e teoria ocorre por meio de textos gerados pelos práticos descrevendo as práticas por eles utilizadas em suas organizações. Esses textos acabam por permitir que um conjunto mais amplo de organizações tenha acesso e conhecimento às práticas bem-sucedidas e empregadas em outras empresas, o que, juntamente com o apoio de textos gerenciais desenvolvidos por consultores e por escolas de negócios, legitima o uso de tais práticas.

As inovações sejam ligadas à gestão, ou aos produtos, serviços e processos, são bastante influenciadas pelo processo de Gestão de Conhecimento, uma vez que a Inovação é resultante da combinação de conhecimento existente com novos conhecimentos (ALMEIDA, PHENE, GRANT, 2003). A busca de inovações, entendidas como práticas ainda não adotadas pela organização (MOL & BIRKINSHAW, 2009), também se aplica ao Departamento de Controladoria das empresas, estes departamentos como os outros da organização pode se beneficiar

com um modelo adequado de construção e compartilhamento de conhecimento. Apesar desses departamentos de contabilidade e controladoria existentes em grandes empresas agregarem um número considerável de profissionais distribuídos em diversas camadas hierárquicas e de nível de conhecimento, muitas vezes até maiores que empresas de serviços profissionais, o que se nota é que estes representam um grupo importante, mas ainda não estudado (STONE, HUNTON, WIER, 2000), uma vez que os estudos sobre compartilhamento e construção de conhecimento têm deixado de lado os departamentos de controladoria, focando apenas as empresas de consultoria e auditoria (MORRIS e EMPSON, 1998; VERA-MUÑOZ, HO, CHOW, 2006).

1.4 Questão, objetivos, contribuições e metodologia

No intuito de contribuir para a literatura e sugerir questões para futuras pesquisas, o presente estudo se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa: **Quais são as contribuições que os estudos internacionais sobre Criação de Conhecimento em Práticas de Controle Gerencial têm gerado e como estas podem auxiliar na geração de novos conhecimentos para as organizações e para a pesquisa científica?**

Identificar essas contribuições pode auxiliar os práticos no sentido de identificar variáveis importantes para o desenho de um modelo mais adequado de geração de conhecimento nos departamentos de controladoria. Esses modelos que favorecem a produção e disseminação de conhecimento também podem ser úteis para os pesquisadores aplicarem em seus ambientes organizacionais. Por outro lado, como há uma ligação entre Construção e Compartilhamento de Conhecimento e Inovação de Práticas de Controle Gerencial, identificar esses *frameworks* pode auxiliar os práticos a modificarem a sua forma de atuação no sentido de gerar maior conhecimento contábil inovador.

Tendo em vista esses objetivos, a metodologia utilizada neste estudo, tem um caráter descritivo, foi a da pesquisa documental (*archival*) com a adoção do seguinte protocolo: (1) revisar os *frameworks* mais aplicáveis de Construção e Compartilhamento de Conhecimento; (2) revisar os estudos antecedentes sobre Conhecimento e Inovação em Contabilidade; (3) Analisar e discutir os resultados; (4)

Propor um *framework* para utilização em pesquisas.

2 FRAMEWORK DE GERAÇÃO DE CONHECIMENTO

Conhecimento é definido como crença verdadeira justificada (*justified true belief*), muito embora Nonaka, Konno e Toyama (2001) afirmem que essa definição é estática e falha em não reconhecer o aspecto humano e dinâmico, assim os autores, preferindo uma perspectiva mais social, definem Conhecimento como um processo humano e dinâmico de justificação das crenças pessoais em direção à “verdade” (NONAKA, KONNO e TOYAMA, 2001, p.14).

Dessa forma alguns fatores podem favorecer o compartilhamento e a criação de conhecimento, um deles é a formação de equipes para desenvolver projetos, a qual é considerada crucial para criação de conhecimento, pois nesse contexto os profissionais podem interagir e, por meio do diálogo e confrontação de idéias opostas, identificar novos pontos de vista (NONAKA, 1991). Mas em função das mudanças tecnológicas e a alta rotação de funcionários, o conhecimento se torna depreciável e para que isso seja minimizado, é necessário que este conhecimento se institucionalize por meio de rotinas que possam ser incorporadas à base de conhecimento organizacional e também nos funcionários. Nos departamentos de controladoria esse fenômeno que ocorre nas empresas de consultoria (CHO, 2006) também é passível de ocorrer, uma vez que os profissionais com maior interação com os usuários internos da informação podem adquirir maiores conhecimentos, mas que, sob um ambiente de competição por cargos, também podem dificultar o compartilhamento do conhecimento.

Argote (1999) elenca alguns fatores que favorecem o compartilhamento do conhecimento: (1) adequado balanceamento entre padronização e adaptação local - isto é importante para empresas pertencentes a grupos econômicos, onde se busca a padronização de práticas; (2) estratégias para melhorar o relacionamento entre os grupos de forma a facilitar o compartilhamento de conhecimento entre eles - nesse caso intra e interdepartamentais; (3) gerar incentivos por meio de metas que estimulem a cooperação e o compartilhamento de conhecimentos; (4) gerar oportunidades para interação por meio de reuniões, treinamento e conferências; (5) rotação de pessoal.

O conhecimento é manifestado de várias formas, nos produtos e serviços, nas regras e rotinas adotadas, bem como nos valores e crenças em relação aos *stakeholders* e aos propósitos da organização (CHO, 2006). Diversos autores propõem uma abordagem para distinguir os tipos de conhecimentos, sendo que a mais difundida é o modelo de Nonaka (1991), que divide o conhecimento em Explícito e Tácito.

O conhecimento explícito é o que é utilizado pelas pessoas no dia a dia de suas funções e é fruto das experiências obtidas durante a realização das atividades, as quais são base para o desenvolvimento das capacidades de fazer julgamentos intuitivos sobre o desempenho de uma atividade (CHO, 2006). Este tipo de conhecimento pode ser adquirido por estudo formal (LAM, 2004) e pode ser expresso em palavras e números e compartilhado por meio de dados, fórmulas e manuais (NONAKA, KONNO, TOYAMA, 2001).

Já o conhecimento tácito não é somente limitado ao conhecimento técnico, mas é tão importante para o preparo profissional de arquitetos, engenheiros, gestores e psicólogos (CHO, 2006). Esse tipo de conhecimento é adquirido somente por experiência prática, no que se convencionou chamar *learning by doing* (LAM, 2004), e altamente personificado e de difícil formalização (NONAKA, KONNO, TOYAMA, 2001).

O Modelo de Nonaka e Takeuchi de 1995 é referendado por ser o mais utilizável em diversos campos do conhecimento gerencial, e por integrar criação e compartilhamento (CHOI, LEE; 2002). Em outra obra Nonaka, Konno e Toyama (2001) explicitaram a abordagem denominada SECI (Socialização, Externalização, Combinação e Internalização). Um quadro adaptado dos autores encontra-se no Quadro 1.

Quadro 1 - Mecanismos de Construção e Compartilhamento de Conhecimento

Fase	Fluxo do Conhecimento	Fundamentos
Sociabilização	Tácito para Tácito	Conhecimento tácito é transferido por meio de compartilhamento face a face de experiências, o qual é realizado por meio de atividades conjuntas como reuniões e encontros informais. A transferência do conhecimento ocorre por observação, imitação e prática dos exemplos transmitidos pelos “mestres”.
Externalização	Tácito para Explícito	Nessa fase o conhecimento se torna cristalizado e disponível para ser compartilhado pelos outros pares, tornando-se a base do novo conhecimento. Esse conhecimento é convertido em modelos, diagramas, hipóteses e conceitos. Essa fase requer a competência de transformar esse conhecimento em inteligível para os demais pares, o que requer o processo dedutivo e indutivo e abdução.
Combinação	Explícito para Explícito	O conhecimento se torna mais complexo e explicitamente sistematizado por meio de documentos, encontros e divulgação formal. O conhecimento explícito é coletado de dentro e fora da organização e então combinado. Depois esse conhecimento é disseminado internamente por meio de encontros e apresentações. Posteriormente esse conhecimento é editado para viabilizar a divulgação e utilização de forma mais massiva.
Internalização	Explícito para Tácito	Ocorre quando o conhecimento se internaliza nas mentes dos indivíduos e posteriormente por compartilhamento ocorre a sociabilização desse conhecimento com outros pares. Essa fase é estimulada pelo “learning by doing”, por meio de simulações, experimentos e estudos de casos. É especialmente importante para novos funcionários, já que estes necessitam internalizar os conhecimentos já existentes.

Fonte: Baseado em Nonaka; Konno; Toyama (2001, p.14-17).

Nonaka, Konno e Toyama (2001) também desenvolveram uma descrição das atividades relacionadas a cada fase do processo. Para fins desta pesquisa, adaptou-se a descrição das atividades aplicadas a departamentos de contabilidade e controladoria.

Quadro 2 - Processo de Geração de Conhecimento aplicado ao Depto de Controladoria (continuação)

Processo	Descrição aplicada a Deptos de Controladoria
Socialização	
Acumulação de Conhecimento Tácito	Gerentes obtém informação de áreas cliente como área comercial e produção e áreas fornecedora como tecnologia da informação e financeira
Coleta de informação externa	Obtenção da informação por meio de consultores e auditores externos, palestrantes, professores e associações de classe ou associação de empresas do setor
Coleta de informações internas	Busca de informações em outros deptos da empresa.
Transferência de conhecimento tácito	Gerentes criam ambiente de trabalho que ajudam os pares a entender o processo de elaboração do conhecimento técnico por meio de exemplos praticados pelos mestres.
Externalização	Gerentes desenvolvem modelos para elaboração conceitual do conhecimento
Combinação	

Quadro 2 - Processo de Geração de Conhecimento aplicado ao Depto de Controladoria (conclusão)

Aquisição e Integração	Junção de informações produzidas externamente com as internas, com o uso de literatura e softwares.
Síntese e processamento	Criação de manuais, documentos e banco de dados.
Disseminação	Gerentes se engajam na apresentação dos modelos para transmitir os novos conhecimentos.
Internalização	
Experiência Pessoal: aquisição do conhecimento no mundo real	Utilização de equipes interdepartamentais e interfuncionais para disseminação dos novos conhecimentos.
Simulação e experimentação: aquisição do conhecimento no mundo virtual	Gerentes formam equipes para fazer projetos-piloto e compartilhar os resultados com os membros do depto com objetivo de facilitar a prototipação e encontrar padrões.

Fonte: Construído com base em Nonaka, Konno, Toyama (2001)

3 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

A metodologia adotada foi a da pesquisa documental (*archival*) com a adoção do seguinte protocolo: (i) revisar os *frameworks* mais aplicáveis de Construção e Compartilhamento de Conhecimento (discutido na seção 2); (ii) revisar os estudos antecedentes sobre Conhecimento e Inovação em Contabilidade (discutidos na seção 3); (iii) Analisar e discutir os resultados; (iv) Propor questões de pesquisas

Para isso foi realizada uma busca no Portal Periódicos Capes, em junho de 2010, utilizando as seguintes combinações de palavras-chave: *accounting and knowledge, control and knowledge, management accounting and knowledge*. Uma relação dos *abstracts* dos artigos foi gerada e analisada e dessa lista selecionou-se os trabalhos mais relevantes e relacionados ao tema da pesquisa, a seguir discutidos. O Quadro 3 sintetiza esses trabalhos, destacando o objetivo, a metodologia empregada e os principais pontos discutidos ou resultados encontrados.

Quadro 3 - Síntese dos Estudos Analisados

Autores	Objetivo	Metodologia	Principais Pontos/Resultados
Morris e Empson (1998)	Identificar os tipos de conhecimentos e relacioná-los com os tipos de estratégia de empresas de consultoria contábil distintos	Estudos de Caso	i) A escolha do tipo de conhecimento é influenciada pela estratégia ii) A natureza do conhecimento influencia a estrutura organizacional
Stone, Hunton e Wier (2000)	i) Identificar diferenças de conhecimentos entre contadores seniores e juniores ii) Identificar variações entre os diferentes tipos de conhecimento em diferentes níveis de experiência	Levantamento	i) Relação inversa entre conhecimento técnico e nível hierárquico ii) Relação positiva entre conhecimento - do setor e tácito - e nível hierárquico iii) Maior variabilidade de conhecimento técnico nos cargos de níveis hierárquicos superiores
McNamar, Baxter e Chua (2004)	Identificar como o conhecimento é construído e gerenciado	Observação Participante	Esforços de gestão de conhecimento são descentralizados e emergentes
Emsley (2005)	Identificar o relacionamento entre o tipo de direcionamento do contador e o nível de inovação	Levantamento	i) Contadores com orientação para unidades de negócio praticam maiores inovações e estão associados com inovações mais radicais ii) Empresas com maior grau de incerteza ambiental percebida praticam inovações mais radicais
Autores	Objetivo	Metodologia	Principais Pontos/Resultados
Vera-Muñoz, Ho e Chow (2006)	Identificar os fatores que estimulam o compartilhamento de informação nas empresas de auditoria	Ensaio	Propõem a identificação de quais processos, canais e mecanismos de incentivo são mais efetivos para favorecer o compartilhamento de informações em um ambiente de adversidades tecnológicas e de difíceis interpretações de regras contábeis
Chen (2006)	Analisar a influência do compartilhamento de conhecimento com a efetividade do marketing em empresas de auditoria, contabilidade e consultoria	Levantamento	O compartilhamento de conhecimento tem relacionamento positivo com a efetividade organizacional de marketing
Van Helden et al (2010)	Investigar como ocorre a criação de conhecimento para a prática de contabilidade gerencial de empresas públicas	Levantamento	Identifica diferenças na forma de criação de conhecimento entre consultores e pesquisadores

A seguir se discorre com mais detalhes sobre cada trabalho, apresentados na sequência cronológica.

MORRIS, T.; EMPSON, L. Organization and Expertise: an exploration of knowledge bases and the management of accounting and consulting firms. Accounting, Organizations and Society, vol. 23, no. 5/6, pp609-624, 1998.

Morris e Empson (1998) desenvolveram um *framework* para identificar os tipos de conhecimentos existentes e os seus relacionamentos com os tipos de estratégia de empresas de consultoria contábil por meio de dois estudos de caso em empresas de porte distintos.

A primeira empresa estudada foi denominada como Sun Accounting, é uma firma de consultoria e auditoria que compete com as grandes empresas de auditoria. No depto de impostos o conhecimento é pouco formalizado e a vantagem competitiva é o desenvolvimento de novas soluções para os clientes, aliada a capacidade de comunicar esses benefícios aos clientes. Esta atividade de desenvolver as soluções tributárias fica restrita aos sócios, os quais desenvolvem fóruns para os quais convidam alguns funcionários para contribuir com idéias, isso mitiga a relutância dos profissionais em compartilhar o conhecimento. Já no depto de auditoria o conhecimento é visto como uma mercadoria e o objetivo dos sistemas é fazer com que os profissionais desse depto sigam os padrões de qualidade dos serviços, assim o conhecimento é padronizado para que possa se tornar coletivo, ou seja, nesse depto a ênfase é na codificação do conhecimento explícito.

Outra empresa estudada, denominada Valley Consulting, é focada em consultoria de processos de melhoria de desempenho. Nesta empresa há uma troca interativa de conhecimento entre os gerentes seniores, e o tipo de conhecimento prevalecente é o conhecimento tático, muito embora haja uma lista de técnicas, esta é utilizada somente como base para estimular o consultor a como lidar com determinadas questões, em vez de funcionar como um manual prescritivo de plano de ação. Nesta empresa todos os consultores desenvolvem todas as atividades, o que requer um alto grau de experiência dos profissionais organizados em uma estrutura hierárquica bastante plana. O compartilhamento de conhecimento é bastante informal e também não existe processo formal de treinamento, todavia nos encontros mensais há uma intensiva troca de idéias. Os autores concluem que o fato do conhecimento utilizado ser fundamentalmente tácito depende menos do tamanho da empresa, e mais da forma como os sócios da Valley entendem o portfólio de

serviços oferecidos pela consultoria.

As conclusões do estudo remetem a algumas proposições: (1) existe uma variedade de conhecimento praticado nessas empresas e eles coexistem entre si, sendo que a escolha do tipo de conhecimento é influenciada pela estratégia adotada pela empresa; (2) a natureza do conhecimento influencia a estrutura organizacional adotada pela empresa; (3) o tipo de conhecimento adotado não é influenciado pelo tamanho das empresas como um fator determinante; (4) existem fatores que impedem a transferência de conhecimento, mas estes podem ser mitigados pela combinação de incentivos e formas de cooperação institucionalizadas na cultura da empresa, consoante o proposto por Argote (1991).

STONE, D.N.; HUNTON, J.E.; WIER, B. Succeeding in managerial accounting. Part 1: knowledge, ability, and rank. *Accounting, Organizations and Society*, 25, p.697-715, 2000.

Este estudo utilizou uma base de 2.941 contadores gerenciais norte-americanos atuantes em indústrias que representam cerca entre 36 a 40% dos contadores gerenciais atuantes nestas indústrias. O estudo identificou por meio de um levantamento o conhecimento sobre técnicas de contabilidade gerencial (questões retiradas do *Certified Management Accountant*), o conhecimento sobre o setor de atuação econômico aferido com base em questões levantadas em entrevistas com 9 controllers de cada setor incluído na amostra; conhecimento gerencial tácito aferido com base em 39 itens de um teste já utilizado em pesquisas anteriores, e também a habilidade de resolução de problemas gerenciais.

Uma questão de pesquisa foi identificar as diferenças de conhecimentos mensurados entre a amostra de contadores seniores e juniores; e a segunda questão de pesquisa foi identificar as variações entre os diferentes tipos de conhecimento em diferentes níveis de experiência. Os resultados mostraram que o nível de conhecimento técnico medido diminui à medida que aumenta o nível hierárquico do profissional, enquanto que a relação é inversa quando os conhecimentos do setor e o conhecimento tácito são medidos. Também ficou evidenciada uma maior variabilidade de conhecimento técnico nos cargos de níveis hierárquicos superiores do que nos níveis inferiores, estes resultados são atribuídos ao maior tempo de afastamento dos profissionais com o conteúdo ministrado nas

faculdades. Já a hipótese que previa nenhuma variabilidade sobre o conhecimento setorial não foi validada, o mesmo acontecendo com o conhecimento tácito.

MCNAMARA, C.; BAXTER, J.; CHUA, W.F. Making and managing organisational knowledge(s). *Management Accounting Research*, 15, p.53-76, 2004.

O objetivo do estudo de McNamara, Baxter e Chua (2004) foi identificar como o conhecimento é construído e gerenciado em uma empresa de alimentos baseada na Austrália. Os autores utilizaram a *Actor-Network Theory*, uma vez que os objetos de conhecimento são produzidos por meio das ações dos atores e conseguiram estudar a empresa em tempo real e por meio de observação participante informal.

Os resultados do estudo mostraram que a empresa não tem um gerenciamento formal de conhecimento e que os esforços de gestão desse conhecimento são descentralizados e emergentes, e que o conhecimento não é mais centralizado e sim criado por outros atores como gerentes de marketing, especialistas em informação e contadores. Quatro construtos foram identificados 1) Conhecimento como Conhecimentos Técnicos Padronizáveis e passíveis de serem adquiridos; 2) Conhecimento como remontável, armazenável e reutilizável; 3) Conhecimento como compartilhável, relacionável e ativável à distância; 4) Conhecimento como conhecimentos locais (MCNAMARA; BAXTER; CHUA, 2004).

EMSLEY, D. Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, vol. 16, p. 157–177, 2005.

Emsley (2005) testou duas hipóteses principais: (1) se contadores com orientação para unidades de negócio teriam menor resistência às inovações do que contadores com orientação funcional; (2) se contadores com orientação para unidades de negócio desenvolvem inovações mais radicais que não radicais quando comparados com contadores orientados funcionalmente. A metodologia utilizada combinou um *survey* em 50 empresas irlandesas com mais de 400 funcionários, com 33 contadores gerenciais respondentes, os quais foram entrevistados posteriormente. O estudo apresentava 30 técnicas de controle gerencial e perguntava o nível de mudanças, muito embora não apresentasse o glossário das técnicas.

A primeira hipótese foi confirmada, não somente que contadores com orientação para unidades de negócio praticam maiores inovações, mas que estes estão associados com inovações mais radicais. A segunda hipótese também foi confirmada, e o estudo também mostrou que empresas com maior grau de incerteza ambiental percebida praticam inovações mais radicais.

VERA-MUNÓZ, S.C.; HO, J.L.;CHOW,C.W. Enhancing Knowledge Sharing in Public Accounting Firms. Accounting Horizons, vol.20, no. 2, June, pp.133-155, 2006.

Este estudo que teve patrocínio financeiro da empresa de auditoria KPMG teve como objetivo identificar os fatores que estimulam o compartilhamento de informação nas empresas de auditoria com base na revisão da literatura em contabilidade, comportamento organizacional, psicologia e gestão. Os principais fatores elencados no ensaio foram: (1) Tecnologia da Informação; (2) Cultura Organizacional; (3) Procedimentos Justos e Confiáveis; (4) Conflito e Ambigüidade de Papel; (5) Supervisão e Avaliação entre auditores; (6) Características Individuais; (7) Sistema de Remuneração.

A Tecnologia da Informação é justificada em função da característica do trabalho dos auditores, o qual é desenvolvido em quase sua totalidade nas empresas-clientes, assim se torna fundamental que o conhecimento possa ser armazenado na forma de manuais eletrônicos e que o trabalho possa ser desenvolvido por meio de *check-list* de procedimentos feito a distância e eletronicamente. O setor convive com orçamentos rígidos de horas e pelo fato de existirem regras padronizadas e praticadas pelo segmento evita-se a inovação de novos procedimentos (VERA-MUNÓZ, HO; CHOW, 2006), o que estimula a uma codificação do conhecimento. Entretanto dada a complexidade e variedade de situações, o trabalho dos auditores depende também do nível de julgamento que cada auditor deve exercer sobre determinado problema, assim a absorção do conhecimento é maior quando há o compartilhamento do conhecimento, mas este é maior quando feito por meio de tecnologia de bases de conhecimento do que via interpessoal.

Já a cultura definida como um conjunto de normas, valores, crenças e práticas compartilhadas é um dos principais fatores relacionados ao

compartilhamento de conhecimento (VERA-MUÑOZ, HO; CHOW, 2006). A visão clássica que conhecimento é poder existe neste tipo de organizações, uma vez que as promoções são feitas com base em avaliações de mérito e a estrutura na forma de pirâmide faz com que haja uma intensa disputa pelas vagas de níveis superiores, e como existem promoções duplas, ou seja, um subordinado hoje pode estar no mesmo nível do superior no ano seguinte, isso pode ser inibidor do compartilhamento da informação. Desta forma por meio de ações praticadas, principalmente, pelos sócios, o compartilhamento do conhecimento pode ser estimulado e valorizado como um aspecto importante da cultura empresarial (VERA-MUÑOZ, HO; CHOW, 2006).

A questão comportamental também é importante, dessa forma procedimentos justos e confiança produzem cooperação voluntária, assim as pessoas sentem que há um ambiente de respeito pelas idéias e opiniões dos colaboradores e isto facilita as discussões e propicia a troca de conhecimento entre os pares (VERA-MUÑOZ, HO; CHOW, 2006).

Um fator que inibe o compartilhamento é o conflito e ambigüidade do papel, uma vez que eles são causadores de tensões no ambiente de trabalho, eles dificultam a comunicação entre superiores e subordinados. Isso ocorre por que auditores freqüentemente possuem diferentes superiores em diferentes projetos e esse nível de incerteza contribui para aumentar a ambigüidade e a assimetria de expectativas acerca do trabalho do auditor (VERA-MUÑOZ, HO; CHOW, 2006).

A revisão das pesquisas antecedentes mostrou que o processo de revisão dos trabalhos por superiores e um adequado nível de avaliação e comunicação pelo líder de auditoria, quando estes atuam próximo aos subordinados, facilita o processo de transferência de conhecimento por meio de discussões face a face e faz parte do próprio processo de treinamento em campo. Outra proposição é que as características individuais influenciam na aderência aos valores culturais da organização e podem estimular o nível de comprometimento organizacional dos colaboradores, assim um adequado *fit* entre valores individuais e valores organizacionais deve ser buscado por meio de desenvolvimento de treinamento e fundamentalmente nos processos de recrutamento e seleção (VERA-MUÑOZ; HO; CHOW, 2006).

A revisão das pesquisas mostrou que a remuneração estimula o nível de

confiança e a extensão da comunicação entre superiores e subordinados, entretanto ainda não se remunera pelo compartilhamento de informação (VERA-MUÑOZ, HO; CHOW, 2006). A recomendação é que haja uma combinação que estimule a motivação intrínseca e a motivação extrínseca por meio de reconhecimentos sociais e monetários, estimulando metas individuais e metas coletivas como forma de estimular a cooperação e o compartilhamento de informações (VERA-MUÑOZ; HO; CHOW, 2006).

Os autores terminam o ensaio propondo diversas questões de pesquisas, a mais geral propõe identificar quais processos, canais e mecanismos de incentivo são mais efetivos para favorecer o compartilhamento de informações em um ambiente de adversidades tecnológicas e de difíceis interpretações de regras contábeis (VERA-MUÑOZ; HO; CHOW, 2006).

CHEN, L-Y, Effect of Knowledge Sharing to Organizational Marketing Effectiveness in Large Accounting Firms that are strategically aligned. The Journal of American Academy of Business, vol.9, num.1, p.176-182, march, 2006.

Chen (2006) estudou as influências do compartilhamento de conhecimento com a efetividade do marketing nas maiores empresas de auditoria, contabilidade e consultoria situadas em Taiwan e nos Estados Unidos, obtendo 93 respondentes em Taiwan e 72 nos Estados Unidos. O estudo identificou que de modo geral o compartilhamento de conhecimento tem relacionamento positivo e estatisticamente significativo com a efetividade organizacional de marketing. O questionário contou com 18 questões para identificar o construto Compartilhamento do Conhecimento e os resultados mostraram que as organizações estão implantando técnicas de compartilhamento do conhecimento por meio de programas de treinamento, seminários, consultoria interna e também que as organizações possuem repositórios deste conhecimento gerado.

VAN HELDEN, G. J.; AARDEMA, H.; TER BOGT, H.J., GROOT, T.L.C.M. Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research. Management Accounting Research, 21, p. 83–94, 2010.

A pesquisa foi feita com 18 consultores, pesquisadores, e consultores-pesquisadores holandeses que atuam gestão pública. As questões de pesquisa investigadas foram: (1) como a prática influencia consultores e pesquisadores na construção de conhecimento em contabilidade gerencial aplicada ao setor público; (2) quais as fontes de conhecimento são utilizadas; (3) quais tipos de conhecimento são criados; (4) como cada tipo de profissional interfere no trabalho do outro.

Os principais achados são que os consultores confiam principalmente em obter conhecimento por meio de contatos com colegas e em revistas profissionais, enquanto que pesquisadores utilizam periódicos acadêmicos internacionais e consultores que atuam em empresas internacionais tem acesso a base de conhecimentos disponibilizadas pelos centros de pesquisas das consultorias.

A principal diferença metodológica é que consultores desejam maior rapidez nas soluções, enquanto que pesquisadores buscam trabalhar de forma fundamentada, tanto do ponto de vista metodológico como teórico, o que requer mais tempo. Outro resultado mostrou que consultores e pesquisadores têm pouco contato entre si e se vêem desconectados, por outro lado, os práticos não estão interessados nas últimas inovações. Já os acadêmicos tendem a subutilizar o conhecimento tácito, pois ele é pouco acessível, assim problemas de implementação deixam de ser estudados, muito embora sejam responsáveis pela ineficiência do sistema de mensuração de desempenho.

Os resultados mostraram, que os pesquisadores além se serem orientados por conhecimentos fundamentais, também são orientados por conhecimentos aplicados, o que contrariou as expectativas dos pesquisadores. Já o tipo de conhecimento é explícito e tácito para os consultores e explícito para os pesquisadores. No quadro 3 apresentam-se as diferenças entre Consultores e Pesquisadores.

Quadro 3 - Diferenças de Conhecimento entre Consultores e Pesquisadores

Conhecimento	Consultores	Pesquisadores
Orientação	Aplicado	Fundamental ou aplicado
Tipo	Explícito e tácito	Explícito
Direcionador	Problemas	Disciplina (campo de conhecimento) e problemas
Aplicação	Pronto para aplicação na prática	Indicativo de aplicação para a prática

Fonte: Adaptado de Van Helden et al. (2010)

Os autores sugerem que acadêmicos devam publicar mais em revistas profissionais e desenvolver pesquisas com propósito prático podem obter suporte de associações e que os consultores-pesquisadores, também pesquisados no estudo, tem importante papel de mediação no *gap* de construção de conhecimento.

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são discutidos os resultados da pesquisa, baseado na descrição das pesquisas desenvolvida na seção 3. A discussão dos resultados segue a tradição de estudos antecedentes como o de Aguiar (2011), Oyadomari et al. (2009), porém busca uma categorização dos achados, muito embora sem utilizar a técnica Análise de Conteúdo proposta por Bardin (2011), mas que é mais apropriada para análise do discurso.

A análise dos estudos desenvolvida na seção 3 é revisitada para responder a questão de pesquisa focada nas contribuições destes estudos para as organizações e para a pesquisa, assim foram divididas nas dimensões:

4.1 Objeto de estudos

Nota-se uma diversidade de objetos de estudo, com predominância no nível individual ou ainda em empresas de serviços de auditoria ou consultoria, uma exceção é o estudo de McNamara, Baxter e Chua (2004). Dessa forma fica aberta uma oportunidade de estudos que foquem no departamento de controladoria de empresas.

4.2 Foco das pesquisas

As pesquisas têm focado mais em estudar alguns fatores de compartilhamento de conhecimento, sem se preocupar ainda em medir a efetividade desta prática, muito embora possa estar associado com desempenho conforme o estudo de Chen (2006). Isso remete a futuros estudos que possam se preocupar também com essa dimensão, conforme proposto por Mouritsen e Larsen (2005), cujos resultados poderão ser úteis para gestores de controladoria que pretendem

adotar práticas de criação e compartilhamento de conhecimento.

4.3 Elementos necessários a combinar em um framework

Embora não tenha sido encontrada nos artigos empíricos nenhuma proposta de framework, é importante relacionar alguns elementos, à luz da análise dos artigos, que devem ser considerados quando da construção de um framework. Uma lista comentada destes elementos é desenvolvida a seguir:

- **Compartilhamento de conhecimento como característica cultural** – Os estudos mostraram que essa prática tem que estar presente e ser reconhecida como um valor importante para os membros da organização, assim os superiores deveriam, por meio de exemplos, ser os primeiros a priorizar o compartilhamento de conhecimento. A organização também deveria ter institucionalizados espaços onde são desenvolvidos e compartilhados estes conhecimentos. Para as pesquisas são sugeridas pesquisas em empresas com diferentes características culturais, mais colaborativas ou mais competitivas.
- **Combinação de Motivação Intrínseca e Extrínseca** – É recomendada que haja uma remuneração variável que estimule o compartilhamento de conhecimento, aliado a metas coletivas e individuais conforme proposta de Vera-Muñoz, Ho e Chow (2006). Nesse caso uma meta de treinamento pelos próprios pares pode ser uma solução para estimular esse tipo de comportamento, e que pode contribuir para mitigar o problema de não transferência de conhecimento, que geralmente ocorre onde o modelo de remuneração estimula a competição e não a colaboração. Estudos acadêmicos poderiam estudar empiricamente, por meio de experimentos, quais tipos de motivação são mais influenciadores do compartilhamento de conhecimento.
- **Repositório de conhecimento** – São utilizadas pelas empresas de consultoria conforme evidenciado por Chen (2006) e Van Helden et al. (2010), mas não há estudos que busquem evidenciar se os depts de controladoria também utilizam essa prática. Para os acadêmicos fica a sugestão de estudos que investiguem a adoção dessa prática. Para os

práticos sugere-se a publicação interna das melhores práticas e casos de compartilhamento de conhecimento, por exemplo, constituindo uma biblioteca de casos.

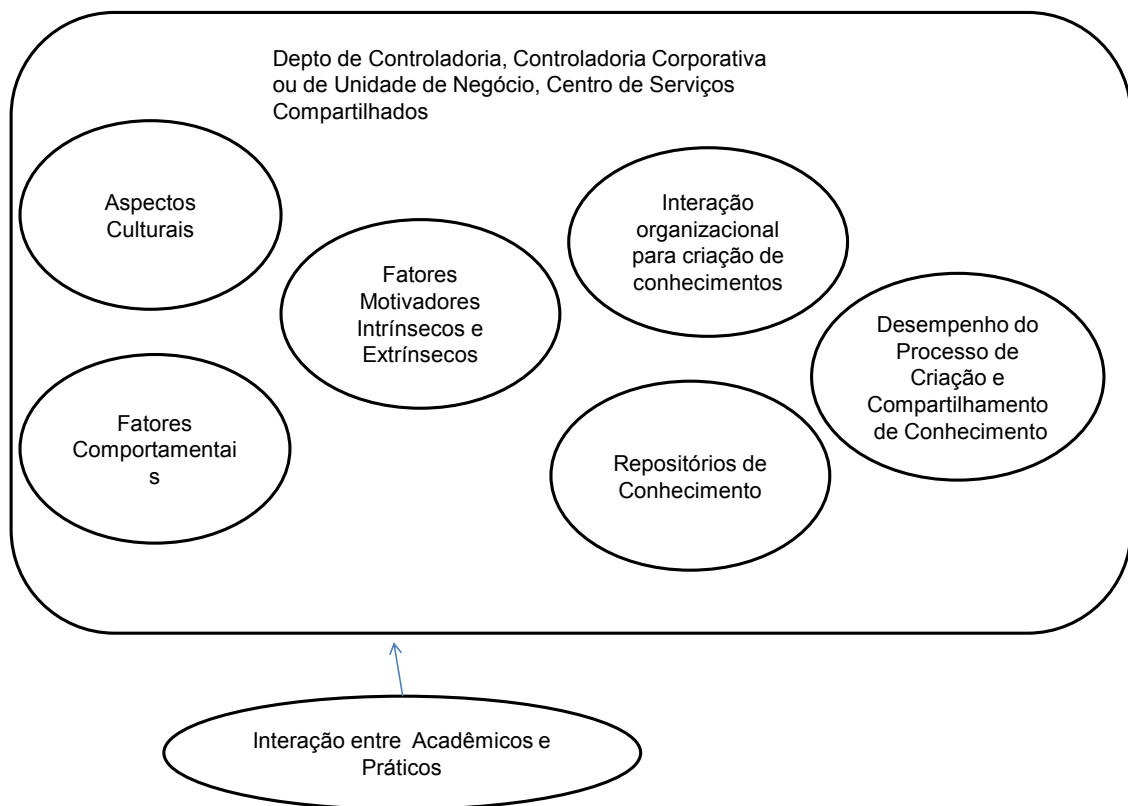
- **Interação organizacional para criação de conhecimentos** – Os conhecimentos podem ser desenvolvidos e adquiridos localmente ou mesmo à distância e também por meio de interações com gestores de outros depts, conforme reportado por McNamara, Baxter e Chua (2004), além de uma interação face a face entre subordinados e superiores conforme proposto por Vera-Muñoz, Ho e Chow (2006). Essa evidência é importante para corporações que possuem a estrutura de controladoria organizada por níveis de unidades de negócio, corporativa e no nível de centro de serviços compartilhados, mostrando que estas podem e devem estimular os profissionais de controladoria que atuam em unidades de negócio, algumas bem distantes do nível corporativo. Iniciativas em que profissionais de controladoria interajam com profissionais de outras áreas também devem ser estimuladas como forma de gerar novos conhecimentos a partir da perspectiva dos usuários das informações, além de uma adequada combinação de profissionais juniores e seniores, a qual pode facilitar a transmissão de conhecimento explícito e conhecimento tácito.
- **Fatores comportamentais que podem facilitar o processo de compartilhamento de conhecimento** – O estudo de Vera-Muñoz, Ho e Chow (2006) foi o que mais abordou este aspecto, com destaque para o potencial conflito e ambigüidade de papel, além de enfatizar a questão do alinhamento dos valores individuais com os valores organizacionais, bem como procedimentos justos de avaliação e *feedback*.
- **Interação entre acadêmicos e práticos** – O estudo de Van Helden et al. (2010) constatou que acadêmicos e práticos se encontram muito distantes uns dos outros, tanto em termos de objetivos, como em termos de diferença de procedimentos para geração de conhecimento. Isso serve como um alerta para que a comunidade acadêmica desenvolva esforços para que essa aproximação seja feita, por meio da realização de estudos conjuntos, porém, alinhando os objetivos que neste momento são

conflitantes, por meio de uma revisão do foco e das práticas de pesquisa.

4.4 Proposta de *framework* para elaboração de pesquisas

Com base no desenvolvimento das análises e discussões dos resultados é apresentada na Figura 1 uma proposta de framework para desenvolvimento de pesquisas sobre o tema criação de conhecimento em práticas de controle gerencial.

Figura 1 - Proposta de Framework para desenvolvimento de pesquisas



Fonte: os autores

A seguir são explicitados cada um destes elementos que compõem o framework proposto:

- O local ou espaço das pesquisas pode ser as diferentes áreas onde a controladoria esteja presente, seja em unidades de negócio, como unidade corporativa ou mesmo nos centros de serviços compartilhados;
- Aspectos culturais podem ser considerados como aspectos intrínsecos à organização e podem ser inventariados à luz dos referenciais teóricos

baseados em cultura;

- Fatores Comportamentais podem ser considerados como aspectos ligados mais a pessoa, nesse caso estilos decisórios, personalidade, dentre outros, poderiam ser utilizados para inventariar estes fatores;
- Fatores motivadores intrínsecos e extrínsecos poderiam ser estudados à luz dos profissionais envolvidos, bem como das práticas adotadas para estimular motivação extrínseca;
- Os aspectos relacionados às práticas de interação entre profissionais de diferentes departamentos e diferentes localidades podem ser estudados para identificar como se dá essa interação e se as organizações adotam a utilização de um repositório de conhecimento;
- A interação entre acadêmicos e práticos poderia ser estudada a partir das realidades existentes, mas caso não haja, uma possibilidade é uma investigação usando a perspectiva intervencionista, onde esse ambiente de criação seria desenvolvido e concomitantemente estudado;
- O estudo dessas variáveis poderia identificar se há uma melhoria no desempenho de criação e compartilhamento de conhecimento sobre práticas de controle gerencial, e de forma precedente, a própria construção de uma escala para medir este desempenho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo identificar os resultados dos estudos empíricos sobre Criação de Conhecimento em Práticas de Controle Gerencial para auxiliar na geração de novos conhecimentos para as organizações e para a pesquisa científica. Como contribuições podem ser elencadas: (i) a proposta de um framework para realização de pesquisas, com base na análise crítica dos estudos internacionais; (ii) a adaptação do Modelo Nonaka, Konnoe Toyama (2001) aplicável à área de Controladoria.

Fundamentados nessas contribuições e considerando a leitura do contexto brasileiro, formulam-se abaixo algumas sugestões para geração de conhecimento em contabilidade gerencial e também para diminuir o *gap* existente entre a academia e a prática direcionados à comunidade acadêmica:

1. A criação de conhecimento em contabilidade gerencial deve também ser estudada também pela perspectiva dos práticos, com levantamentos de quais temas os práticos têm interesse que sejam feitos estudos científicos;
2. Os deptos de Controladoria são um importante objeto de estudo, e ainda pouco estudados, apesar do grande número de profissionais que atuam em grandes e médias organizações;
3. Empresas de assessoria contábil também se constituem em outro objeto de estudo importante, tendo em vista que estes profissionais atendem o segmento de micros e pequenas empresas, que são altamente representativas em termos de empregos e quantidade de empresas;
4. Estudos Intervencionistas também oferecem grandes oportunidades para investigar a criação de conhecimento, e pesquisadores poderiam se associar com consultores ou profissionais de controladoria e recursos humanos para desenvolver pesquisas conjuntas;
5. As pesquisas devem ser publicadas também em revistas profissionais de forma a atingir o público dos práticos;
6. As Universidades deveriam estimular trabalhos que combinassem pesquisa e consultoria, mantendo dessa forma os pesquisadores em contato mais direto com a realidade organizacional e a dinâmica de problemas organizacionais;
7. Pesquisadores deveriam ser incentivados a buscar suporte de entidades empresariais, porém, com o cuidado de preservar os princípios da liberdade investigativa;
8. A comunidade acadêmica deveria desenvolver uma rede de pesquisa que estimulasse a troca e criação de conhecimento, com projetos de pesquisa interconectados, sempre que possível e necessário.
9. As inovações de Práticas em Controle Gerencial devem ser estudadas à luz de uma organização específica, e não necessariamente o estado da arte, uma vez que as organizações podem se encontrar em diferentes estágios de adoção dessas práticas.

A principal limitação dos resultados apresentados neste trabalho é relativa à escolha dos artigos para análise, onde não se pode garantir totalmente que todos os

estudos internacionais tenham sido selecionados, muito embora a base de periódicos mais ampla e disponível tenha sido consultado. Outra limitação diz respeito a que as recomendações necessitam ser testadas empiricamente e o framework proposto pode não contemplar todos os aspectos relevantes a serem considerados em pesquisas empíricas, porém, esta é sempre uma limitação de qualquer *framework* proposto.

Nota:

Aprovado em: Congresso Brasileiro de Custos – 2010

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. B. Consistência nos estudos empíricos em contabilidade sobre orientação temporal dos gestores: uma análise bibliográfica. **Base (UNISINOS)**, v. 8, p. 373-385, 2011.

AHRENS, T.; CHAPMAN, C.S. Management accounting as practice. **Accounting, Organizations and Society**, 32, p.1-27, 2007.

ALMEIDA, P.; PHENE, A.; GRANT, R. Innovation and Knowledge Management: Scanning, Sourcing and Integration. In: EASTERBY-SMITH, M.; LYLES, M.A. (eds.) **The Blackwell handbook of organizational learning and knowledge management**. Blackwell, 2003, p.357-371, 2003

ARGOTE, L. **Organizational Learning: Creating, Retaining and Transferring Knowledge**. Kluwer, 1999.

BALDVINSDOTTIR, G., MITCHELL, F. NØRREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. **Management Accounting Research**, 21, p.79–82, 2010.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Edições 70, 2011.

BERRY, A.J.; COAD, A.F.; HARRIS, E.P.; OTLEY, D.T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: a review of recent literature. **The British Accounting Review**, 41, p.2-20, 2009.

BEUREN, I. M.; ROEDEL, A. O uso do custeio baseado em atividades (ABC - Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**. São Paulo, n. 30, p. 7-18, dez. 2002.

CAMPOS, V.F. **O verdadeiro poder**. INDG, 2009.

CHEN, L-Y, Effect of Knowledge Sharing to Organizational Marketing Effectiveness in Large Accounting Firms that are strategically aligned. **The Journal of American Academy of Business**, v.9, n.1, p.176-182, march, 2006.

CHO, C.W. **The knowing organization**: how organizations use information to construct meaning, create knowledge, and make decisions. Oxford, 2nd edition, 354 p. 2006.

CHOI, B.; LEE, H. Knowledge management strategy and its link to knowledge creation process. **Expert Systems with Applications**, 23, p.173-187, 2002.

EMSLEY, D. Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness. **Management Accounting Research**, v. 16, p. 157–177, 2005.

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

_____; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. R. ; RELVAS, T.R.S. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com a utilização da Grounded Theory. **Organizações & Sociedade** (Impresso), v. 18, p. 1-20, 2011.

GRANDLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 141-166, 06/2001.

_____; LUKKA, K. It's a small world of management accounting practices. **Journal of Management Accounting Research**, v. 10, 1998.

HANSEN, S. C. OTLEY, D.T.; VAN DER STEDE, W.A.. Practice development in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 96-116, 2003.

INANGA, E.L.; SCHNEIDER, W.B. The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, p.227-248, 2005.

JÖNSSON, S. Interventionism – an approach for the future? **Qualitative Research in Accounting & Management**, v.7, n.1, p.124-134, 2010.

KAPLAN, R. The Competitive Advantage of Management Accounting. **Journal of Management Accounting Research**, v. 18, p.127-135, 2006.

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

LAM, Alice. Knowledge, Learning and Organizational Embeddeness. A critical reflection. 429-445. In: Boonstra, Jaap J. (editor). **Dynamics of Organizational Change and Learning**, Wiley, 2004

- MALMI, T. Reflections on paradigms in action in accounting research. **Management Accounting Research**, 21, p. 121–123, 2010
- MALMI, T.; GRANLUND, M.. In search of management accounting theory. **European Accounting Review**, v. 18, n. 3, p.597-620, 2009.
- MCNAMARA, C.; BAXTER, J.; CHUA, W.F. Making and managing organisational knowledge(s). **Management Accounting Research**, 15, p.53-76, 2004.
- MOL, M.J., BIRKINSHAW, J. The sources of management innovation: When firms introduce new management practices. **Journal of Business Research**, 62, p.1269-1280, 2009.
- MORRIS, T.; EMPSON, L. Organization and Expertise: an exploration of knowledge bases and the management of accounting and consulting firms. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 5/6, p.609-624,1998.
- MOURITSEN, J. LARSEN, H.T. The 2nd wave of knowledge management: the management control of knowledge resources through intellectual capital information. **Management Accounting Research**, 16, p. 371–394, 2005.
- NONAKA, I. The knowledge creating company. **Harvard Business Review**. p.96-104, November-december, 1991.
- NONAKA, I. ;KONNO,N.; TOYAMA,R. Emergence of “Ba”: A Conceptual Framework for the continuous and Self-transcending Process of Knowledge Creation.p.13-29. In: NONAKA, I.; NISHIGUCHI, T. (eds) **Knowledge emerge**: social, technical, and evolutionary dimensions of knowledge creation. Oxford, 2001, 303p.
- OYADOMARI, J. C. T.; FREZATTI, F; CARDOSO, R. L.; AGUIAR, A. B.. Análise dos trabalhos que usaram o modelo Levers of Control de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, p. 25-42, 2009.
- SCAPENS, R.W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, 38, p.1-30, 2006.
- SEAL, W. Managerial discourse and the link between theory and practice: From ROI to value-based management. **Management Accounting Research**, v.21, p. 95–109, 2010
- SOUZA, M. A. ; LISBOA, L.P. ; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade e Finanças USP**. São Paulo, n. 32, p. 40-57, ago. 2003.
- STONE, D.N.; HUNTON, J.E.; WIER, B. Succeeding in managerial accounting. Part 1: knowledge, ability, and rank. **Accounting, Organizations and Society**, 25, p.697-715, 2000.

STRAUSS, A. CORBIN, J. Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada. Artmed, 2008.

VAN HELDEN, G. J.; AARDEMA, H.; TER BOGT, H.J., GROOT, T.L.C.M. Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research. **Management Accounting Research**, 21, p. 83–94, 2010.

VERA-MUÑOZ, S.C.; HO, J.L.; CHOW, C.W. Enhancing knowledge sharing in public accounting firms. **Accounting Horizons**, v. 20, n.2, June, p.133-155, 2006.



Artigo recebido em 14/06/2012 e aceito para publicação em 14/01/2013