

Interações entre contabilidade gerencial e inovação: análise bibliométrica

Fabiana Frigo Souza (UFSC) - fabiiana_fs@hotmail.com

Valdirene Gasparetto (UFSC) - valdirene.gasparetto@ufsc.br

Darci Schnorrenberger (UFSC) - darcisc@gmail.com

Rogério João Lunkes (PPGC/UFSC) - rogeriolunkes@hotmail.com

Resumo:

A contabilidade gerencial pode ser modificada com o surgimento de inovações na área, por meio do surgimento de novas práticas, por exemplo, mas também possui relação com a adoção de inovações na organização, seja influenciando este processo ou sendo influenciada por essas inovações. Neste sentido, o objetivo deste estudo é analisar as características das pesquisas científicas quanto a inovação e contabilidade gerencial, com vistas à geração de conhecimento e identificação de lacunas de pesquisa. Para atingir este objetivo, buscas foram realizadas nas bases de dados EBSCO, ProQuest, Scielo, ScienceDirect, Web Of Science, Scopus e Engineering Village com a utilização dos termos contabilidade gerencial, contabilidade de gestão, controladoria, controle de gestão, controle gerencial, management accounting, controllership, inovação, innovation, innovative e inovador. A busca nas bases resultou em 27 artigos científicos alinhados ao tema da pesquisa. Observou-se que Management Accounting Research é o periódico mais relevante, com 6 publicações, e que Malcolm Smith é o autor com mais publicações (3) entre as analisadas. Além disso, observou-se que há pesquisas relacionadas a contabilidade gerencial e inovação tecnológica, bem como inovação em contabilidade gerencial, entretanto, são raras as pesquisas que evidenciam a relação entre inovação e contabilidade gerencial, o que mostra que há uma lacuna de pesquisa que pode ser preenchida com a realização de pesquisas que identifiquem a relação de causa e efeito entre inovação tecnológica (de produto ou em processo) e o comportamento da contabilidade gerencial nas organizações, levando em consideração, ainda, outros fatores que possam influenciar essa relação.

Palavras-chave: *Contabilidade. Contabilidade gerencial. Inovação.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Interações entre contabilidade gerencial e inovação: análise bibliométrica

Resumo

A contabilidade gerencial pode ser modificada com o surgimento de inovações na área, por meio do surgimento de novas práticas, por exemplo, mas também possui relação com a adoção de inovações na organização, seja influenciando este processo ou sendo influenciada por essas inovações. Neste sentido, o objetivo deste estudo é analisar as características das pesquisas científicas quanto a inovação e contabilidade gerencial, com vistas à geração de conhecimento e identificação de lacunas de pesquisa. Para atingir este objetivo, buscas foram realizadas nas bases de dados *EBSCO*, *ProQuest*, *Scielo*, *ScienceDirect*, *Web Of Science*, *Scopus* e *Engineering Village* com a utilização dos termos contabilidade gerencial, contabilidade de gestão, controladoria, controle de gestão, controle gerencial, *management accounting*, *controllership*, inovação, *innovation*, *innovative* e inovador. A busca nas bases resultou em 27 artigos científicos alinhados ao tema da pesquisa. Observou-se que *Management Accounting Research* é o periódico mais relevante, com 6 publicações, e que Malcolm Smith é o autor com mais publicações (3) entre as analisadas. Além disso, observou-se que há pesquisas relacionadas a contabilidade gerencial e inovação tecnológica, bem como inovação em contabilidade gerencial, entretanto, são raras as pesquisas que evidenciam a relação entre inovação e contabilidade gerencial, o que mostra que há uma lacuna de pesquisa que pode ser preenchida com a realização de pesquisas que identifiquem a relação de causa e efeito entre inovação tecnológica (de produto ou em processo) e o comportamento da contabilidade gerencial nas organizações, levando em consideração, ainda, outros fatores que possam influenciar essa relação.

Palavras-chave: Contabilidade. Contabilidade gerencial. Inovação.

Área temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1 Introdução

As constantes mudanças econômicas, tecnológicas e concorrenciais fazem com que as empresas tenham que adaptar-se continuamente a novos cenários (ARABI; KAVIANIFARD, 2013; FACHINI; BEZERRA; DA SILVA, 2010; SAQUETTO *et al.*, 2011), buscando manter sua posição no mercado (CUNHA, 2005). Conforme Silveira e Oliveira (2013), as empresas devem buscar vantagem competitiva para, além de manter sua posição atual, sobressair-se em relação às demais, e a inovação pode ser uma aliada neste processo.

A contabilidade gerencial tem como objetivo auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão de forma a atingir os objetivos organizacionais e, para isso, é necessário que os gestores tenham informações adequadas e tempestivas (ARABI; KAVIANIFARD, 2013). No entanto, Smith, Abdullah e Abdul Razak (2008) afirmam que as discussões que permeiam a área sugerem que, dadas as exigências modernas de gestão, as técnicas tradicionais de contabilidade gerencial não fornecem informações tempestivas, detalhadas e adequadas o suficiente. A inovação em contabilidade gerencial constitui-se em projetar e executar novos sistemas (ARABI; KAVIANIFARD, 2013), buscando manter a relevância da contabilidade gerencial para o processo informacional.

Ao longo dos últimos anos têm surgido diversas inovações em contabilidade gerencial, podendo-se citar aquelas em termos de práticas como ABC (*Activity Based Costing*), ABM (*Activity-Based Management*), BSC (*Balanced Scorecard*), entre outros (SOUTES, 2006; CHIWAMIT; MODELL; YANG, 2014).

A contabilidade gerencial pode ser modificada com o surgimento de inovações na área, como mencionado anteriormente, mas também possui influência no processo de inovação das empresas, conforme evidenciado por Frezatti *et al.* (2015) e Emsley (2005), quando afirmam que a contabilidade gerencial contribui para o processo de inovação ao fornecer as informações de que os gestores precisam, como uma mudança de circunstâncias no negócio.

Dessa forma, considerando as alterações pelas quais as organizações são submetidas e que levam à adoção de inovações, da importância da atuação da contabilidade gerencial dentro das organizações, no sentido de subsidiar o processo de tomada de decisões, e da possibilidade de interações e relações entre inovação e contabilidade gerencial, este estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: como a literatura sobre inovação e contabilidade gerencial pode ser sintetizada em busca de contribuições para a evolução científica deste ramo do conhecimento? Para responder esta questão-problema, tem-se como objetivo analisar as características das pesquisas científicas quanto a inovação e contabilidade gerencial, com vistas à geração de conhecimento e identificação de lacunas de pesquisa.

Além desta seção, o presente estudo segue com uma seção de referencial teórico (seção 2), a metodologia da pesquisa, na seção 3, os resultados demonstrados na seção 4, as considerações finais na seção 5, e as referências utilizadas.

2 Referencial Teórico

Esta seção é constituída do referencial teórico, dando enfoque a inovação, contabilidade gerencial e inovação em contabilidade gerencial.

2.1 Inovação e suas dimensões

Joseph Schumpeter foi um dos primeiros autores a tratar de inovação, apresentando distinção entre os conceitos de inovação e invenção. Schumpeter (1988) afirma que invenção seria algo novo, uma ideia, um projeto novo de um produto ou melhoramento e que somente passaria a ser inovação quando resultasse em benefícios econômicos para quem a implementou. Cita também que a inovação é o cerne do desenvolvimento econômico, tratando-se de um processo dinâmico, onde o novo substituiria o velho, quebrando antigos paradigmas e levando, conseqüentemente, ao desenvolvimento econômico (SCHUMPETER, 1988).

Roger (1995) define inovação como a adoção de algo que seja novo individualmente ou em forma de um novo conhecimento, sem adicionar a relação econômica ao conceito. Neste mesmo sentido, porém de forma mais ampla, Bes e Kotler (2011, p. 18), afirmam que “a inovação também deve ser entendida como o desenvolvimento de uma cultura de inovação dentro da empresa”.

Para a OCDE, inovação é a introdução de produtos, processos, métodos de marketing ou métodos organizacionais em termos de práticas de negócios, que sejam inovações globais ou inovações para a organização, podendo ser constituída pelo seu desenvolvimento ou melhoria do que existia anteriormente (OECD, 1997).

Nesta pesquisa, as dimensões da inovação abordadas tratam da sua extensão, a qual indica as categorias de inovações adotadas dentro das organizações (ARABI; KAVIANIFARD, 2013), e da radicalidade, que está relacionada ao nível de mudança aplicado (EMSLEY, 2005).

Inovação em *produtos* é definida como a incorporação de bens ou serviços, sejam eles novos ou melhorados e a inovação em *processos* diz respeito à implementação novos ou significativamente melhorados processos de produção. As 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, 1997, p. 61). Além disso, inovação em *marketing* relaciona-se à implementação de novas metodologias em *marketing*, mudando as estratégias em termo do posicionamento da organização no mercado (OECD, 1997).

Ainda em relação à extensão da inovação, o Manual de Oslo, antes da terceira edição, apresentava duas dimensões para a inovação: inovação *tecnológica* e inovação *organizacional*, sendo a inovação *tecnológica* segregada em *produtos* e *processos* (OECD, 1997).

Tidd, Bessant e Pavitt (2008) assumem que existem quatro categorias abrangentes de inovação, os 4 P's: *produto*, *processo*, *posição* e *paradigma*. A inovação em *produto* é definida pelos autores como mudanças nos produtos ou serviços oferecidos por uma organização, enquanto as inovações em *processos* seriam mudanças relacionadas à forma como esses produtos ou serviços são criados ou entregues, mesmo que essas inovações estejam relacionadas ao método de fabricação ou em procedimentos administrativos. Uma mudança quanto ao contexto em que os produtos são introduzidos, na apresentação de uma nova abordagem, por exemplo, seria tratada como inovação de *posição*, enquanto uma inovação de *paradigma* seriam “mudanças nos modelos mentais subjacentes que orientam o que a empresa faz” (TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008, p. 30).

Além da dimensão relacionada a extensão, outra dimensão da inovação é a radicalidade.

Quanto ao radicalismo, Afuah (2003) cita que as inovações podem ser *radicais* ou *incrementais*. Nas inovações *radicais* seria necessária a utilização de conhecimentos tecnológicos diferentes dos existentes, tornando os conhecimentos anteriores obsoletos. Nas inovações *incrementais* os conhecimentos utilizados são aqueles já existentes anteriormente.

Freeman e Soete (2008) classifica como inovações *radicais* aquelas que envolvem grandes mudanças e descontinuidades, enquanto as *incrementais* consistem em pequenas melhorias.

Neste sentido, Davila, Epstein e Shelton (2009) acrescentam a essa classificação as inovações *semi-radicais*, que estariam entre as inovações *radicais* e as *incrementais*. Para os autores, uma inovação *radical* é entendida como uma mudança tanto em produtos ou serviços, quanto na forma como eles seriam fornecidos, portanto, envolve “mudança significativa que afeta simultaneamente tanto o modelo de negócios quanto a tecnologia da empresa”, enquanto as inovações *incrementais* trariam pequenas mudanças ou melhorias em produtos ou processos, sendo “uma maneira de extrair o máximo de valor possível de produtos e serviços existentes sem a necessidade de fazer mudanças significativas em grandes investimentos” (DAVILA; EPSTEIN; SHELTON, 2009, p. 69; 61). Estando entre a inovação radical e a incremental, semelhante ao primeiro tipo, a inovação *semi-radical* envolve mudança substancial, no entanto, apenas em uma das duas dimensões, no modelo de negócios ou na tecnologia de uma organização (DAVILA; EPSTEIN; SHELTON, 2009).

2.2 Inovação em contabilidade gerencial

Emsley (2005) evidencia que há duas abordagens distintas quanto à caracterização de inovações em práticas gerenciais, sendo uma caracterizada por uma nova técnica no campo do conhecimento e outra no sentido de a prática ser nova para a organização ou, ainda, não necessariamente tratar-se da mudança de uma prática, mas a mudança em termos de atuação gerencial.

Independente da forma como a inovação acontece, o principal objetivo da contabilidade gerencial é o atendimento às necessidades informacionais dos usuários na organização (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; ARABI; KAVIANIFARD, 2013). Isto mostra que a contabilidade gerencial deve acompanhar os movimentos em termos de mudanças quanto às informações de que os gestores precisam para o processo de tomada de decisão.

Na década de 1980 ocorreram fortes críticas à contabilidade gerencial pela sua falta de acompanhamento às novas demandas das organizações, e nesse período, Johnson e Kaplan (1987) publicaram o livro *Relevance Lost*, que mencionava a perda de relevância da contabilidade gerencial. As críticas à baixa capacidade da contabilidade gerencial se reinventar surgiram advindas do novo ambiente de complexidade e competitividade, em que as empresas

passaram a adotar um novo posicionamento e novas técnicas de produção, enquanto a contabilidade gerencial continuava a apoiar-se em práticas que não acompanhavam as novas exigências em termos informacionais (ASKARANY; SMITH; YAZDIFAR, 2007).

Nesse período a contabilidade gerencial passou por um processo de mudança, em que novas práticas foram desenvolvidas, buscando atender as demandas derivadas de tecnologias em termos de produção e do ambiente (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

Em 2005, Emsley apresenta uma crítica ao movimento a favor da restauração da relevância da contabilidade gerencial, ao afirmar que muitos autores permanecem céticos quanto a isso, sendo esta posição advinda da identificação de um baixo sucesso na implementação das inovações em contabilidade gerencial. Este posicionamento já havia sido evidenciado por Green e Amenkhienan (1992) quando citavam que “embora mudanças estejam ocorrendo, as empresas em grande extensão continuam a se apoiar em modelos contábeis desatualizados”.

Além destes, outros autores como Lukka e Granlund (2002), Fullerton e Mewatters (2004), Abdel-Kader e Luther (2006) e Leite, Diehl e Manvailer (2015) identificaram uma baixa adoção de práticas gerenciais em seus estudos.

2.3 Inovação e contabilidade gerencial

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). Neste sentido, a inovação em termos 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).

Para além desta relação em que a contabilidade gerencial é afetada pelas mudanças no ambiente e pelas inovações em outras áreas da empresa, existem evidências quanto a uma relação contrária de causa e efeito, em que a forma como a contabilidade gerencial é utilizada, ou como o SCG é definido, poderia afetar os esforços de inovação na organização.

Uma das hipóteses apresentadas no estudo de Smith, Abdullah e Abdul Razak (2008) era que a inovação tecnológica não estava associada com o estágio das práticas de contabilidade gerencial. O estudo foi realizado com 30 empresas industriais da Malásia listadas na *Kuala Lumpur Stock Exchange* (KLSE). Os resultados suportaram a rejeição desta hipótese dado que os autores observaram uma relação positiva entre o estágio das práticas de contabilidade gerencial utilizadas e a inovação tecnológica. A relação identificada foi de que a inovação tecnológica estaria positivamente associada à adoção de práticas de contabilidade gerencial inovadoras.

Lopez-Valeiras, Gonzalez-Sanchez, Gomez-Conde (2015) realizaram estudo em indústrias agroalimentares constantes na base de dados *Iberian Balance-sheet Analysis System* (SABI), onde buscaram identificar como o uso interativo do SCG, baseado nas alavancas de controle de Simons, influencia a inovação organizacional e nos processos. Os resultados indicaram que a utilização interativa dos SCG pode influenciar positivamente a adoção e sucesso das inovações em processos, por meio da facilitação do fluxo interno e externo de informações, auxiliando no desenvolvimento e aquisição de inovação em processos. A mesma influência foi encontrada na relação entre o uso interativo do SCG e inovações organizacionais, no sentido de que a sua utilização estimula o surgimento de sugestões que promovem o desenvolvimento organizacional.

Estudo de Bisbe e Malagueño (2015) tinha como objetivo identificar o efeito dos SCG em subfases do processo de inovação em produto em médias e grandes empresas espanholas e, além disso, identificar se este efeito varia de acordo com a orientação empreendedora da empresa. O estudo foi realizado analisando cada forma de controle, o sistema de valores,

diagnóstico e uso interativo. Os resultados indicam que o sistema de valor e o uso interativo possuem efeito significativo 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, os autores observaram que a influência gerada pelo sistema de valores e pelo uso interativo do SCG varia de entre empresas com alta e baixa orientação empreendedora, indicando, portanto, um alerta para pesquisas neste sentido que consideram os efeitos universais e diretos dos sistemas sobre o processo de inovação.

Um dos objetivos de Arabi e Kavianifard (2013) era identificar se há relação entre as práticas de contabilidade gerencial e a inovação tecnológica. O estudo foi realizado com 27 empresas iranianas listadas na *Tehran Stock Exchange*. Os resultados indicaram que as práticas de primeiro estágio eram as mais utilizadas (por 71,5% das organizações estudadas) e a hipótese de que há relação entre inovação tecnológica e os estágios das práticas de contabilidade gerencial foi aceita com base nos testes estatísticos realizados, onde as inovações tecnológicas como sistemas *online*, uso de robôs, produtos desenhados por computador, entre outros, apresentaram correlação positiva com as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações estudadas.

3 Metodologia da pesquisa

3.1 Enquadramento metodológico

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. Cervo e Bervian (2002, p. 66) esclarecem que “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

No que diz respeito aos procedimentos, esta pesquisa possui caráter bibliográfico, sendo o tipo de pesquisa que é “desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” (GIL, 2002, p. 44).

Em relação à abordagem do problema, caracteriza-se como um estudo qualitativo, onde a partir dos dados coletados foram feitas análises qualitativas, de caráter construtivista (CRESWELL, 2007).

3.2 Instrumento de pesquisa e coleta dos dados

Esta pesquisa foi realizada por meio da utilização parcial da ferramenta estruturada de busca, o ProKnow-C, desenvolvida pelo LabMCDA – UFSC (ENSSLIN; ENSSLIN; PINTO, 2013). A utilização desta ferramenta se deu na seleção e análise dos artigos referentes ao tema pesquisado.

O processo utilizado conta com quatro etapas, sendo operacionalizadas, nesta pesquisa, de forma parcial, as duas primeiras etapas, de seleção do portfólio bibliográfico e bibliometria,

Para a obtenção dos artigos a serem analisados foram realizadas buscas nas bases de dados *Scopus*, *EBSCO*, *Science Direct*, *Web of Science (ISI)*, *ProQuest*, *Scielo* e *Engineering Village* utilizando dois eixos de pesquisa. O primeiro eixo trata da contabilidade gerencial, com a utilização das seguintes palavras: contabilidade de gestão, controladoria, controle de gestão, controle gerencial, *management accounting* e *controllership*; o segundo eixo relaciona-se à inovação, com as seguintes palavras: *innovation*, *innovative* e inovador.

As pesquisas foram realizadas sem delimitação temporal, englobando, portanto, todos os estudos realizados, publicados e de acordo com as palavras pesquisadas até janeiro de 2016.

A realização das buscas nas bases de dados nos dias 18 e 29 de janeiro de 2016 resultou em 563 artigos, dos quais 285 foram eliminados por não se tratarem de artigos científicos ou estarem em duplicidade. Após esta etapa, partiu-se para a etapa de identificação do alinhamento dos artigos quanto ao tema pesquisado, sendo, em um primeiro momento, feita a leitura dos

títulos, onde 178 artigos foram eliminados e posteriormente a leitura dos resumos, onde 50 artigos foram eliminados.

Para a leitura na íntegra dos artigos, primeiramente verificou-se a disponibilidade dos mesmos, sendo obtidos 37 artigos científicos completos, após foi realizada a leitura dos artigos integralmente, excluindo 10 artigos pelo não alinhamento.

Sendo assim, esta pesquisa analisou 27 artigos científicos que tratam dos temas inovação e contabilidade gerencial.

3.3 Procedimento de análise dos dados

Para verificar o grau de interação entre inovação e contabilidade gerencial foi efetuada, a partir da posse dos artigos, a leitura integral e a identificação quanto ao grau de interação entre os dois tópicos a partir da forma como eles eram discutidos. As discussões que tratavam das inovações em contabilidade gerencial, seja por meio de novas práticas ou de novos desenhos de sistema de gestão, foram considerados em um primeiro grupo, e os artigos que apresentavam uma abordagem de busca da relação entre inovação e contabilidade gerencial em termos de identificar como uma afeta a outra, foram considerados em um segundo grupo.

Dessa forma, foi possível fazer a divisão dos artigos entre os que tratavam das inovações em contabilidade gerencial daqueles que tratavam das relações entre inovação e a contabilidade gerencial.

4 Resultados

Neste tópico é apresentada a análise das características dos artigos selecionados.

4.1 Idioma e ano das publicações

A busca pelos artigos foi realizada em bases de dados brasileiras e internacionais e foram utilizados termos em português e em inglês que resultaram em 2 artigos selecionados em língua portuguesa e 1 selecionado artigo em espanhol. Os outros 24 artigos utilizados na pesquisa, resultantes da busca, são no idioma inglês.

Quanto ao período em que foram publicados, o primeiro estudo identificado foi publicado em 1994 e o último em 2015.

Os primeiros artigos foram o *Theory of perpetual management accounting innovation lag in hierarchical organizations* e o *Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory*. O primeiro artigo foi citado em um outro artigo dentre os analisados e o segundo foi citado em outros três artigos do portfólio.

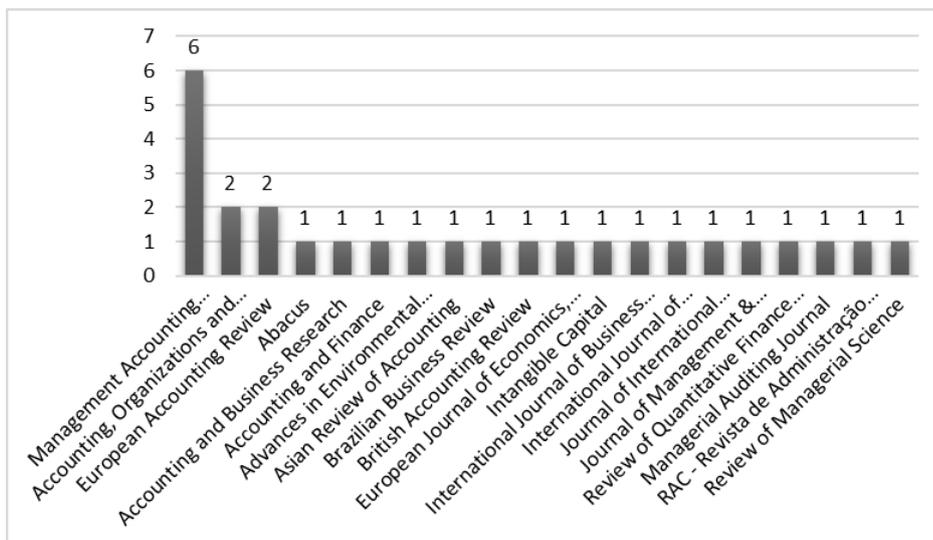
Os anos com maior quantidade de publicações foram 2015, com 4 publicações, e 2006, com 3 publicações, no entanto, observa-se que entre 1995 e 2000 não foram identificadas publicações dentre as selecionadas. Não foi possível identificar tendências de crescimento ou não das pesquisas, mas houve três picos principais de publicação, ocorrendo em 2005, 2009 e mais fortemente em 2015.

Pode-se observar a atualidade do tema por meio anos em que as publicações foram feitas. A maior parte das publicações ocorreram a partir dos anos 2000, tendo publicações em quase todos os anos, exceto em 2002 e 2012. Neste período concentram-se mais de 90% das publicações analisadas nesta pesquisa, o que pode indicar que o tema tem tido relevância nos últimos anos.

4.2 Periódicos, artigos e autores mais relevantes

As pesquisas selecionadas foram publicadas em 19 periódicos diferentes, conforme apresentado na figura 1.

Figura 1 - Periódicos onde foram publicadas as pesquisas selecionadas



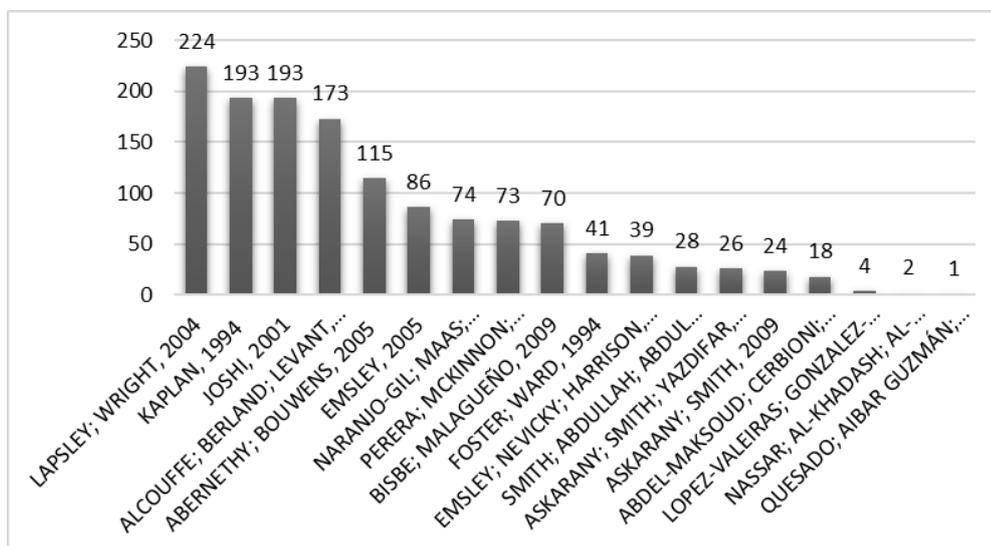
Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

O periódico com maior destaque quanto às publicações é o *Management Accounting Research*, no entanto, outros dois periódicos tiveram mais de uma publicação entre as pesquisas selecionadas, o *Accounting, Organizations and Society* e o *European Accounting Review*, com 2 publicações cada. O jornal *Management Accounting Research* tem como foco publicações em contabilidade gerencial, já o *European Accounting Review* possui um foco mais amplo, publicando pesquisas relacionadas a contabilidade, de forma geral, enquanto o jornal *Accounting, Organizations and Society* está mais voltado para os aspectos relacionados a contabilidade e comportamento humano. Dessa forma, observa-se que as publicações não são feitas em periódicos que tenham um foco específico em inovação, mas revistas com foco em contabilidade, seja ela gerencial ou não.

A relevância dos artigos foi medida por meio da quantidade de citações, identificada pelo uso da ferramenta *Zotero*®, que utiliza o sistema do *Google Scholar*® para a busca das citações.

A figura 2 demonstra a quantidade de citações por artigo, onde pode-se verificar que 5 dos 27 artigos possuem mais de 100 citações - um deles com mais de 200 citações.

Figura 2 - Quantidade de citações por artigo



Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

O artigo mais citado é o *The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda*, publicado em 2004 por Irvine Lapsley e Elisa Wright. Este estudo fornece uma visão geral acerca da difusão de inovações em contabilidade gerencial no setor público, bem como apresenta uma agenda de pesquisa. O estudo foi realizado com empresas públicas da Escócia. Como resultado os autores identificaram que a maior influência para a adoção de inovações em contabilidade gerencial no setor público é exercida pelo governo e que mais estudos devem ser realizados no sentido de analisar como as redes informais afetam a difusão das inovações em contabilidade gerencial, bem como identificar como trabalhadores que antes pertenciam ao setor privado (onde há maior nível de adoção de inovações) e passam ao setor público podem influenciar o nível de adoção. Este não é o artigo mais antigo entre os selecionados, portanto, a quantidade de citações que possui pode indicar que seja um artigo de relevada importância para a área.

Além deste, outros dois artigos obtiveram 193 citações, sendo o primeiro o artigo escrito por Robert Kaplan em 1994, intitulado de *Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory*. É um artigo teórico onde o autor descreve o desenvolvimento das inovações em contabilidade (ABC, Sistema de Controle Operacional e BSC) e apresenta seus argumentos para o maior desenvolvimento e difusão de algumas inovações. O autor defende que a interação entre pesquisadores, como em laboratórios de pesquisa e em eventos, auxilia no desenvolvimento e melhorias de novas práticas, de forma que possibilite o uso das mesmas pelas organizações. Além de possuir uma quantidade relevante de citações, este artigo foi identificado anteriormente como sendo um dos primeiros artigos na área, entre os artigos analisados, dessa forma, este achado ajuda a confirmar sua relevância.

O outro artigo com 193 citações é *The international diffusion of new management accounting practices: the case of India*, escrito em 2001 por Prem Lal Joshi, o que também indica a representatividade desta pesquisa entre as selecionadas. Nesta pesquisa o autor tinha como objetivo identificar o grau de utilização das práticas de contabilidade gerencial, os benefícios percebidos pela utilização e as ênfases dadas às práticas. O estudo foi realizado com 60 empresas do setor privado indiano, utilizando como base a lista do *Center for Monitoring Indian Economy's* (CMIE). Os resultados indicam que as empresas indianas aprovam as práticas encontradas na literatura, mas utilizam, em grande parte, as práticas tradicionais. O principal foco quanto à utilização de ferramentas relaciona-se ao controle de custos, por meio do orçamento e custo padrão. Além disso, foi identificado que o maior benefício percebido estava relacionado com as práticas tradicionais.

Além dos artigos evidenciados na figura 2, outros 9 artigos não possuem citações, no entanto, cabe ressaltar que dentre estes, 6 artigos foram publicados recentemente, a partir de 2014 e, portanto, a ausência de citações pode ter sido acarretada por este fato.

No total, 57 autores fazem parte das pesquisas selecionadas, havendo, portanto, uma média de 2 autores por publicação, no entanto, as pesquisas variaram de 1 a 4 autores.

O autor com maior representatividade entre as pesquisas selecionadas é Malcolm Smith, professor da Escola de Comércio na *University of South Australia* e pesquisador em pesquisa social quantitativa, com publicações voltadas à contabilidade. As três pesquisas realizadas por Smith estão focadas na difusão e na implementação das inovações, tanto em contabilidade gerencial, como de inovações tecnológicas.

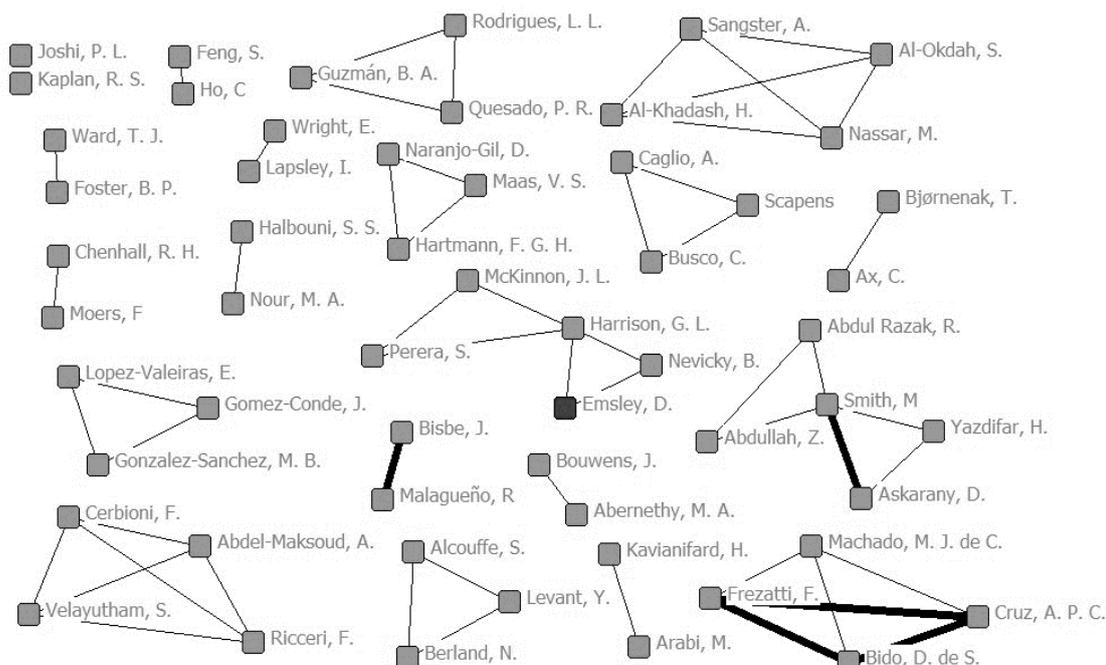
Uma das pesquisas de Smith foi intitulada *Attributes of innovation and the implementation of managerial tools: an activity-based management technique*, realizada em 2007 em parceria com Askarany e Yazdifar. Este estudo tinha como foco a relação entre os atributos percebidos das inovações em contabilidade e a difusão dessas inovações, sendo representadas, neste estudo, pelo ABM. Outro estudo foi o *Diffusion of Innovation and Business Size: A Longitudinal Study of PACIA*, realizado no ano seguinte, em parceria com Askarany.

Este estudo também tinha foco na difusão de inovações, mas além da inovação em contabilidade gerencial, neste caso representada pelo ABC, o estudo focava na difusão de inovação tecnológica, fazendo uma relação com o tamanho das empresas. O estudo seguinte, *The diffusion of technological and management accounting innovation: Malaysian evidence*, também realizado em 2008, foi feito em parceria com Abdullah e Abdul Razak. Assim como o anterior, este estudo tinha como foco analisar tanto as inovações em contabilidade gerencial como a inovação tecnológica, analisando os fatores que determinam a adoção dessas inovações.

As redes às quais os autores pertencem influenciam a quantidade de publicações destes autores, pois algumas das publicações entre os autores com mais publicações foram realizadas em grupo, o que faz com que tenham a mesma quantidade de artigos, mas todos com as mesmas publicações.

No sociograma apresentado na figura 3, é possível visualizar melhor esta relação entre os autores com maior quantidade de publicações, onde as redes mais fortes, ou seja, com maior número de interação, estão representadas pelas linhas mais grossas. Além disso, Emsley foi representado com uma figura de cor diferente em relação aos demais pois além de possuir relação com os outros autores, possui uma publicação em que é o único autor.

Figura 3 - Sociograma



Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

Em relação as pesquisas internacionais, dois dos três artigos publicados por Smith foram realizados em parceria com Askarani, portanto, os dois artigos deste último autor são os mesmos de Smith. O mesmo fato ocorre com Bisbe a Malagueño, onde os dois artigos de cada autor foram escritos em parceria, portanto, os dois autores têm os mesmos artigos.

Em termos nacionais, os artigos publicados por Bido, Cruz e Frezatti são os mesmos, pois os dois artigos foram realizados pelos três autores em parceria, sendo um deles com Machado, não restando, portanto, nenhum autor brasileiro que tenha publicado sem ser em parceria com outros autores entre os que possuem maior número de artigos publicados.

Os únicos autores que possuem artigos que não foram feitos em conjunto com outros autores entre os que mais possuem publicação são Smith (com o artigo *The diffusion of technological and management accounting innovation: Malaysian evidence*), Emsley (com o

artigo *Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness*, escrito somente por ele) e Harrison (com o artigo *Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization—a longitudinal case study of a government trading enterprise*).

4.3 Grau da interação entre inovação e contabilidade gerencial

Neste item foi verificado o grau de integração entre inovação e contabilidade gerencial nas pesquisas identificadas. O foco foi identificar se as pesquisas tratavam das inovações em contabilidade gerencial como, por exemplo, sobre o ABC, ou se as pesquisas tratavam da relação entre inovação e contabilidade gerencial, ou seja, como a inovação pode influenciar a contabilidade gerencial ou como a contabilidade gerencial pode influenciar a capacidade de inovação de uma organização.

Observa-se no quadro 1 que a maioria dos estudos focaram em inovações em contabilidade gerencial.

Quadro 1 – Interações entre inovação e contabilidade gerencial.

Artigo	Inovação e contabilidade gerencial	Inovação em contabilidade gerencial
A Estrutura de Artefatos de Controle Gerencial no Processo de Inovação: Existe Associação com o Perfil Estratégico?	X	X
<i>Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study</i>		X
<i>An empirical study of the drivers of management accounting innovation: a UAE perspective</i>		X
<i>Attributes of innovation and the implementation of managerial tools: an activity-based management technique</i>		X
<i>Bundling and Diffusion of Management Accounting Innovations - The Case of the Balanced Scorecard in Sweden</i>		X
<i>Determinants of Accounting Innovation Implementation</i>		X
<i>Diffusion of Innovation and Business Size: A Longitudinal Study of PACIA</i>	X	X
<i>Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization—a longitudinal case study of a government trading enterprise</i>		X
<i>Effect of cognitive style and professional development on the initiation of radical and non-radical management accounting innovations</i>		X
Estilo de Liderança, Controle Gerencial e Inovação: Papel das Alavancas de Controle	X	X
<i>Examining the relation between stage of management accounting practice and technological innovation and management accounting innovation in the companies listed in Tehran Stock Exchange</i>	X	X
<i>How CFO's determine management accounting innovation: An examination of direct and indirect effects</i>		X
<i>How Control Systems Influence Product Innovation Processes: Examining the Role of Entrepreneurial Orientation</i>	X	
<i>Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory</i>		X
<i>Management and accounting innovations: reflecting on what they are and why they are adopted</i>		X

<i>Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness</i>		X
<i>The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes</i>	X	X
<i>The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda</i>		X
<i>The diffusion of technological and management accounting innovation: Malaysian evidence</i>	X	X
<i>The effects of the interactive use of management control systems on process and organizational innovation</i>	X	
<i>The Implementation of Management Accounting Innovations within the Jordanian Industrial Sector: The Role of Supply-Side Factors</i>		X
<i>The Real Option Approach to Adoption and Discontinuation of Management Accounting Innovation: The Case of Activity-Based Costing</i>		X
<i>The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control</i>		X
<i>Theory of perpetual management accounting innovation lag in hierarchical organizations</i>		X
<i>La adopción del cuadro de mando integral en organizaciones portuguesas: Variables contingentes e institucionales</i>		X
<i>Employee morale, non-financial performance measures, deployment of innovative managerial practices and shop-floor involvement in Italian manufacturing firm</i>		X
<i>The international diffusion of new management accounting practices: the case of India</i>		X

Fonte: Elaborado pelos autores (2016)

Observa-se que a maior parte dos artigos possui um enfoque voltado para o estudo das inovações em contabilidade gerencial. Apenas dois estudos tinham como exclusivamente analisar as interações entre inovação e contabilidade gerencial. O artigo intitulado *How Control Systems Influence Product Innovation Processes: Examining the Role of Entrepreneurial Orientation* foi escrito por Bisbe e Malagueño em 2015 e identificou as relações de causa e efeito entre o SCG e a inovação em produto, mas levando em conta também o nível de orientação empreendedora da empresa, evidenciando que esse último fator pode influenciar na relação entre o SCG e a inovação em produto.

O estudo realizado por Lopez-Valeiras, Gonzalez-Sanchez, Gomez-Conde em 2015, intitulado *The effects of the interactive use of management control systems on process and organizational innovation* identificou que o uso interativo do SCG influencia a inovação (organizacional e processos) pela forma como essa utilização facilita o fluxo de informações e estimula novas sugestões das pessoas envolvidas, auxiliando, assim, o desenvolvimento e a aquisição de inovações.

Além destes, outros artigos tinham como enfoque tanto a inovação em contabilidade gerencial, quanto a análise da relação entre as inovações e a contabilidade gerencial, no entanto, o enfoque da relação de causa e efeito não foi tratado de forma principal sendo, geralmente, evidenciado e analisado por meio de uma hipótese de pesquisa, não tratando exclusivamente dessa relação como objetivo principal do artigo.

Estes achados podem indicar que há um *gap* de pesquisa neste sentido, onde poucas pesquisas têm sido realizadas para identificar essas relações e, ainda, nenhuma pesquisa identificada analisou como a inovação ou a capacidade inovativa de uma organização poderia influenciar a contabilidade gerencial ou o SCG.

5 Considerações finais

Este estudo teve como objetivo analisar as características das pesquisas científicas quanto a inovação e contabilidade gerencial, com vistas à geração de conhecimento e identificação de lacunas de pesquisa. Para isso foram analisados 27 artigos selecionados por meio da busca nas bases de dados *EBSCO*, *ProQuest*, *Scielo*, *ScienceDirect*, *Web Of Science*, *Scopus* e *Engineering Village*.

Os resultados permitiram identificar que o periódico com mais publicações na área é o *Management Accounting Research*, com foco em publicações na área de contabilidade gerencial, e o autor com mais publicações é o Malcolm Smith que, apesar de não pesquisar especificamente contabilidade gerencial, pertence à área pesquisa social quantitativa e faz pesquisas voltadas à contabilidade.

Observou-se que praticamente todas as pesquisas identificadas na área investigam as inovações em contabilidade gerencial, seja para identificar o nível de adoção das mesmas nas organizações ou como se dá a sua difusão. Este movimento pode ser um resultado da busca da relevância da contabilidade gerencial evidenciada na publicação de Johnson e Kaplan, em 1987, que gerou uma ânsia nos autores em identificar o nível de adoção das práticas inovadoras. As pesquisas indicam que as práticas inovadoras têm sido pouco adotadas pelas empresas, conforme evidenciado em inúmeras pesquisas, das quais se pode citar Abdel-Kader e Luther (2006) em nível internacional, e Leite (2015) em nível nacional. Este fato pode ter auxiliado a desencadear, então, as buscas pela identificação do que leva à difusão e adoção das novas práticas.

Neste estudo pôde-se identificar lacunas de pesquisa, como a pouca quantidade de pesquisas identificadas que tenham como objetivo verificar as interações que ocorrem entre as inovações tecnológicas (de produto ou processo) e a inovação em contabilidade gerencial. Além disso, não foi identificada nenhuma pesquisa que buscasse fazer uma relação de como a capacidade inovadora das empresas ou nível de inovação que elas possuem pode afetar a forma como a contabilidade gerencial é vista, e como os SCGs são desenhados.

Este estudo fornece *insights* para o desenvolvimento da área, e para que ele ocorra são sugeridas pesquisas no sentido de que seja estudada a relação de causa e efeito entre a inovação tecnológica e o comportamento da contabilidade gerencial dentro das organizações e, adicionalmente, sejam levados em conta outros fatores que possam influenciar nessa relação, como a orientação empreendedora, por exemplo, evidenciada por Bisbe e Malagueño (2015), ou a influência do ambiente ou governo.

Algumas limitações devem ser consideradas na interpretação dos resultados desta pesquisa, como: restrição quanto à utilização de bases de dados da Capes, utilização exclusivamente de artigos disponíveis de forma gratuita e o julgamento e interpretação dos autores na análise das pesquisas selecionadas, principalmente quanto à relação entre inovação e contabilidade gerencial.

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.

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

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**, 7(10), October, 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.

BES, F. T.; KOTLER, P. **A bíblia da inovação: princípios fundamentais para levar a cultura da inovação contínua às organizações**. São Paulo: Lua de papel, 2011.

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.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pierson Prentice Hall, 2002.

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.

CRESWELL, J. W. **Projetos de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativos e mistos**. Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. Porto Alegre: Artmed, 2007.

CUNHA, N. C. V. da. **As práticas gerenciais e suas contribuições para a capacidade de inovação em empresas inovadoras**. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2005.

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

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.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; PINTO, H. D. M. Processo de investigação e Análise bibliométrica: Avaliação da Qualidade dos Serviços Bancários. **Revista de Administração Contemporânea**, 17(3), 325-349, 2013.

FACHINI, G. J.; BEZERRA, F. A.; DA SILVA, J. O.. **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_15508.pdf>. Acesso em: 20/01/2016.

FOSTER, B. P.; WARD, T. J. Theory of perpetual management accounting innovation lag in hierarchical organizations. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n. 4, p. 401-411, 1994.

FREEMAN, C.; SOETE, L. **A economia da inovação industrial**. Campinas: UNICAMP, 2008

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 with cost accounting practices used in advanced manufacturing environments. **Advances in Management Accounting**, 12, pp. 85-113, 2004.

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

GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. Accounting innovations: a cross sectional survey of manufacturing firms. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, Spring, 1992.

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

KAPLAN, R. S. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3, p. 247-260, 1994.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374, 2004.

LEITE, E. G. **Adoção de práticas de controladoria por empresas atuantes no Brasil: um estudo sob a ótica da teoria da contingência**. Dissertação de Mestrado. São Leopoldo: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2013.

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**, p. 1-24, 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, 165–190, 2002.

OECD. The measurement of scientific and technological activities. Proposed guidelines for collecting and interpreting technological innovation data. **Oslo Manual**. European Commission Eurostat, 1997.

PERERA, S.; MCKINNON, J. L.; HARRISON, G. L. Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization—a longitudinal case study of a government trading enterprise. **Management Accounting Research**, v. 14, n. 2, p. 140-164, 2003.

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

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**. Disponível em: <http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg7/anais/T11_0441_1878.pdf>. Acesso em: 20/01/2016.

SCHUMPETER, J. A. **Teoria do Desenvolvimento econômico**. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

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, 2013.

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**. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de 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.

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