

Criação de Conhecimento em Práticas de Controle Gerencial: Análise dos Estudos Internacionais

José Carlos Tiomatsu Oyadomari (MACKENZIE) - oyadomari@mackenzie.br

Octavio Ribeiro de Mendonça Neto (UPM) - octavio.mendonca@mackenzie.br

Ricardo Lopes Cardoso (Mackenzie) - ricardo.cardoso@mackenzie.br

Maria Thereza Pompa Antunes (UPM) - mariathereza@mackenzie.com.br

Andson Braga de Aguiar (FEA/USP) - andsonbraga@yahoo.com.br

Resumo:

Existe consenso de que há uma falta de relevância das contribuições da pesquisa para a prática de controle gerencial das empresas, o que configura um gap de conhecimento. Assim para resolver este problema, alguns autores sugerem que as pesquisas investiguem a criação de conhecimento em práticas de controle gerencial a partir do ambiente dos práticos. Este artigo, elaborado na forma de ensaio teórico, teve como objetivo identificar quais contribuições os estudos internacionais sobre criação de conhecimento em práticas de controle gerencial podem trazer para minimizar o gap entre os resultados da pesquisa e a relevância para a prática empresarial. Diversas sugestões podem ser encontradas nestes artigos, tanto em aspectos metodológicos como postura de comunicação dos acadêmicos, por meio da análise desses artigos, algumas sugestões são elencadas para serem validadas por meio de estudos empíricos junto aos práticos.

Palavras-chave: *Conhecimento Contábil, Práticas de Controle Gerencial, Inovação*

Área temática: *Controladoria*

Criação de Conhecimento em Práticas de Controle Gerencial: Análise dos Estudos Internacionais

Resumo

Existe consenso de que há uma falta de relevância das contribuições da pesquisa para a prática de controle gerencial das empresas, o que configura um *gap* de conhecimento. Assim para resolver este problema, alguns autores sugerem que as pesquisas investiguem a criação de conhecimento em práticas de controle gerencial a partir do ambiente dos práticos. Este artigo, elaborado na forma de ensaio teórico, teve como objetivo identificar quais contribuições os estudos internacionais sobre criação de conhecimento em práticas de controle gerencial podem trazer para minimizar o *gap* entre os resultados da pesquisa e a relevância para a prática empresarial. Diversas sugestões podem ser encontradas nestes artigos, tanto em aspectos metodológicos como postura de comunicação dos acadêmicos, por meio da análise desses artigos, algumas sugestões são elencadas para serem validadas por meio de estudos empíricos junto aos práticos.

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

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

1.1 Contexto: o *gap* entre pesquisa e prática

A falta de aderência na prática dos artefatos de Controle Gerencial sugeridos na literatura é amplamente divulgada nas pesquisas nacionais (BEUREN; ROEDEL, 2002; SOUZA, LISBOA e ROCHA, 2003; FREZATTI, 2005), e internacionais (GRANDLUND e LUKKA, 1998; GRANDLUND, 2001; HANSEN, OTLEY, VAN DER STEDE, 2003). Isso ocorre a despeito de um ambiente favorável a implementação de novas técnicas e ao crescimento das pesquisas em Contabilidade Gerencial (BALDVINSDOTTI, MITCHELL, NORREKLIT, 2010), fenômeno este também presente na Contabilidade Financeira, onde as informações constantes nos relatórios não atendem as 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 GRANDLUND, 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, BALDVINSDOTTI, MITCHELL, NORREKLIT, 2010); (2) muitos pesquisadores nunca tiveram experiência prática (SCAPENS, 2006); (3) desinteresse dos acadêmicos em relação aos interesses dos práticos (BALDVINSDOTTI, 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 GRANDLUND, 2009).

Para resolver esse problema algumas soluções têm sido recomendadas pelos próprios acadêmicos, dentre elas a de pesquisar o conhecimento gerado na prática. Berry et al. (2009) observam 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.

Outra alternativa refere-se ao aspecto metodológico. 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). Kaplan, freqüentemente citado como autor de estudos mais voltados para consultoria, defende-se das críticas feitas pelos acadêmicos com base no fundamento de Argyris, reafirmando que a criação e não a predição é o mais robusto teste de validade científica (KAPLAN, 2006). Mas nem todas as técnicas propostas por Kaplan tiveram impactos relevantes na prática, é o caso do *Activity-Based Costing* (ABC), o qual o próprio criador reconhece, não obteve grande adesão dos práticos, sendo proposto um novo modelo denominado *Time Driven ABC* (KAPLAN e ANDERSON, 2003). Somente o *Balanced Scorecard* proposto por Kaplan e Norton (1992) atingiu um alto grau de institucionalização juntamente com a *Value Based Management* (OTLEY, 1999). A importância do papel dos consultores no processo de disseminação das técnicas é corroborada por Seal (2010), para quem o Lucro Residual que teve grande resistência quando da sua divulgação, mas passou a ser amplamente utilizado depois que os consultores o difundiram com um novo nome *Economic Value Added* (SEAL, 2010).

Mas o paradoxo é que se poucas novas técnicas de Controle Gerencial têm emergido das pesquisas sobre as práticas, os gestores continuam procurando por inovações, 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, pois é fato que estas empresas estão sujeitas ao sigilo profissional (KASANEN, LUKKA e SIITONEN, 1993). Isto também ocorre no Brasil, com notória exceção para o trabalho desenvolvido por consultores ligados ao Prof. Vicente Falconi Campos (CAMPOS, 2009), cuja empresa desenvolveu técnicas de controle gerencial, que tiveram grande aceitação pelos práticos.

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 também se aplica ao Departamento de Controladoria das empresas. Estes departamentos como os outros da organização podem se beneficiar com um modelo adequado de construção e compartilhamento de conhecimento. O que se nota contudo, é 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), ou ainda combinando os públicos de consultores e acadêmicos, como é o caso do estudo de Van Helden et al. (2010), os quais estudaram a criação de conhecimento para a prática por

consultores e acadêmicos, porém, restritos à gestão pública. Esses departamentos de contabilidade e controladoria existentes em grandes empresas agregam um número considerável de profissionais distribuídos em diversas camadas hierárquicas e de nível de conhecimento, muitas vezes até maiores que empresas de serviços profissionais, embora haja o entendimento que Contadores Gerenciais representam um grupo importante, mas ainda não estudado (STONE, HUNTON, WIER, 2000).

1.2 Questão, objetivos, contribuições e metodologia

No intuito de contribuir para a literatura e propor questões para futuras pesquisas o presente estudo se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa: **Quais são as contribuições que os estudos empíricos sobre Criação e Compartilhamento de Conhecimento em Práticas de Controle Gerencial têm gerado para auxiliar a minimizar o gap entre pesquisa e prática?**

Identificar essas contribuições pode auxiliar pesquisadores e práticos a desenvolverem ações no sentido de aproximar os interesses. 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, o trabalho adotou a seguinte metodologia: (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 questões de 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, uma das formas é a formação de equipes para desenvolver projetos é crucial para criação do conhecimento, pois nesse contexto os profissionais podem interagir e por meio do diálogo identificar novos pontos de vista, mas que pode ocorrer algum conflito de opiniões, o qual é necessário para questionar as premissas existentes (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.

Fase	Fluxo do Conhecimento	Fundamentos
Socialização	Tácito para Tácito	Conhecimento tácito é transferido por meio de compartilhamento face a face de experiências, realizado por meio de atividades conjuntas como reuniões e encontros informais. A transferência 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 socialização 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.

Quadro 1. Mecanismos de Construção e Compartilhamento de Conhecimento
Baseado em NONAKA, KONNO e TOYAMA, 2001, p.14-17).

Nonaka, Konno e Toyama (2001) 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.

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	
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.

Quadro 2. Processo de Geração de Conhecimento aplicado ao Depto de Controladoria (adaptado de NONAKA, KONNO, TOYAMA, 2001)

3 Revisão dos Estudos Antecedentes

Esta seção tem como propósito evidenciar os resultados de estudos antecedentes de forma a identificar potenciais contribuições para o desenho da pesquisa e também para a discussão dos resultados. Uma pesquisa no Portal Periódicos Capes em junho de 2010 foi feita 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, dessa lista selecionou os trabalhos mais relevantes e relacionados ao tema da pesquisa a seguir discutidos.

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 tácito, 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 metodológica e fundamentados teoricamente, o que requer mais tempo. Outro resultado mostrou que consultores e pesquisadores tem 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 tático, 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, a seguir um quadro que mostra as diferenças 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

Quadro 3. Diferenças de Conhecimento entre Consultores e Pesquisadores

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 e Considerações Finais

Nota-se, portanto, da revisão do estudos que muitas ações foram propostas. Diversas sugestões são elencadas para geração de conhecimento em contabilidade gerencial e também para diminuir o *gap* existente entre a academia e a prática:

1. A criação de conhecimento em contabilidade gerencial deve ser estudada a partir dos práticos;
2. Os deptos de Controladoria são um importante objeto de estudo;
3. Existem alguns fatores que favorecem o compartilhamento do conhecimento e que esses deptos podem adotar;
4. Gestores de Controladoria deveriam balancear conhecimentos locais com conhecimentos padronizados, tendo como objetivo atender aos interesses dos usuários;
5. Cultura, Aspectos Organizacionais e Comportamentais podem ser combinados para estimular a criação e compartilhamento de conhecimento;
6. Uma adequada combinação de profissionais juniores e seniores facilita a transmissão de conhecimento explícito e conhecimento tácito;
7. O Modelo proposto por Nonaka, Konno e Toyama (2001) é um *framework* a ser aplicado para investigar os mecanismos de construção e compartilhamento de conhecimento;
8. As inovações de Práticas em Controle Gerencial devem ser estudadas tendo como ponto de vista a visão de uma organização específica, e não necessariamente o estado da arte;
9. Para estimular a inovação das práticas de controle gerencial, devem ser estimuladas as interações dos controllers com os gestores de unidades de negócio, em um processo interativo;
10. Estudos Intervencionistas também oferecem grandes oportunidades para investigar a criação de conhecimento e pesquisadores poderiam se associar com consultores ou profissionais da controladoria para desenvolver pesquisas
11. As pesquisas devem ser publicadas também em revistas profissionais de forma a atingir o público dos práticos
12. As Universidades deveriam estimular trabalhos que combinassem pesquisa e consultoria;
13. Pesquisadores deveriam ser incentivados a buscar suporte de entidades empresariais, porém, com o cuidado de preservar os princípios da liberdade investigativa;
14. A comunidade acadêmica deveria estimular uma rede de pesquisa que estimulasse a troca e criação de conhecimento, com projetos de pesquisa interconectados, sempre que possível e necessário;

Estas sugestões aqui elencadas estão sujeitas aos resultados de pesquisas empíricas, assim, devem ser entendidas como sugestivas e não prescritivas.

Este ensaio teórico oferece algumas avenidas de pesquisa, algumas delas estão sendo estudadas pelos autores deste trabalho, e coerentes com as sugestões, estes se dispõem a compartilhar e gerar conhecimento de forma compartilhada com outros pesquisadores interessados no tema.

Referências

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. p357-371, 2003

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

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

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, 09-12/2002.

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.

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.

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

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.

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

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*, vol. 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*, vol.7, no.1, p.124-134, 2010.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, p. 71-80, 1-02/1992

_____. The Competitive Advantage of Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 18, p.127-135, 2006.

_____; ANDERSON, S.R. Time-Driven Activity Based Costing. SSRN, November, 2003.

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*, Vol. 18, nº 3, 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*, vol. 23, no.5/6, pp609-624,1998.

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*. 303p. Oxford, 2001,

OTLEY, D. Performance Management: a framework for management control system research. *Management Accounting Research*, 10, p.363-382, 1999.

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*, n. 32, p. 40-57, São Paulo, 05-08/2003.

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.

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*, vol.20, no.2, June, pp.133-155, 2006