

## **INSTRUMENTOS DE CONTROLE GERENCIAL E GESTÃO DA INOVAÇÃO: EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS BRASILEIRAS**

### **Fábio Frezatti**

Professor Titular da Universidade de São Paulo (FEA/USP)  
Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA/USP)  
Av. Prof. Luciano Gualberto, 908, FEA 3, sala 226 / CEP: 05508-900  
Cidade Universitária / São Paulo-SP  
Telefone: (11) 3091-5820, ramal 157  
E-mail: frezatti@usp.br

### **Diógenes de Souza Bido**

Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie (MACKENZIE)  
Doutor em Administração pela Universidade de São Paulo (FEA/USP)  
Av. Santo Antonio, 472 / Vila Osasco / CEP: 06086-065 / Osasco-SP  
Telefone: (11) 2114-8260  
E-mail: diogenesbido@yahoo.com.br

### **Ana Paula Capuano da Cruz**

Professora da Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA)  
Doutoranda em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA/USP)  
Alameda Uruguay, 55 / Vila Maria José / CEP: 96203-040 / Rio Grande-RS  
Telefones: (53) 3230-2417 / (53) 9104-8967  
E-mail: anapaulacapuanocruz@hotmail.com

### **Maria José de Camargo Machado**

Professora da Universidade Metodista de Piracicaba (UNIMEP)  
Doutoranda em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA/USP)  
Rua Prudente de Moraes, 1843 / CEP: 13419-260 / Bairro Alto / Piracicaba-SP  
Telefone: (19) 8292-8777  
E-mail: mjczen@terra.com.br

### **RESUMO**

Este artigo tem por objetivo identificar o que as organizações entendem, dispõem e usam como instrumentos de controle gerencial para fornecer apoio ao processo de inovação. A abordagem é macro, focando o conjunto de artefatos gerenciais como um todo, seus componentes, usuários e relacionamento entre instrumentos de gestão. Trata-se de uma pesquisa descritiva, quantitativa, desenvolvida a partir de *survey* com viés de empresas de médio e grande portes. O tratamento dos dados leva em conta análise de fatorial confirmatória buscando-se identificar associação entre as variáveis. Quanto aos achados, foi identificada associação entre os fatores predominantes dos perfis estratégicos e os artefatos de controle gerencial, especificamente planejamento estratégico, BSC, orçamento, *rolling forecast* e controle orçamentário, embora, quando tratados individualmente apresentem características específicas em relação aos tipos estratégicos, sendo mais evidenciadas as suas presenças no tipo analítico e a sua ausência, ou não utilização, no tipo reativo. Por sua vez, no que se refere à percepção de sucesso frente à concorrência, esta está associada positivamente à existência de artefatos. Esses achados mostram a coerência entre a postura estratégica, disponibilidade de artefatos e percepção de sucesso, informação útil para o entendimento das organizações, sua atuação no mercado e mecanismos de assertividade na gestão.

**Palavras-chave:** perfil estratégico; instrumentos de controle gerencial; gestão da inovação.

**Área temática:** Controladoria e Contabilidade Gerencial.

## 1 INTRODUÇÃO

O conhecimento humano é algo que vai se desenvolvendo de forma cumulativa, sendo que cada nova contribuição complementa outra que previamente foi desenvolvida. Em alguns momentos, ocorrem rupturas, e abordagens muito distintas podem ser apresentadas. A partir daí, novos conhecimentos são apresentados, agregados e o conhecimento vai se desenvolvendo. Assim, às vezes é fundamental voltar para o passado e resgatar a origem para novos avanços. Nesse sentido, existe uma contribuição relevante quando se percebe que as organizações têm o “direito” de continuar existindo (SIMONS, 1995), desde que proporcionem algum tipo de benefício para o ambiente. Portanto, as organizações precisam se apresentar sempre de maneira proativa para, assim, conquistar, reconquistar e manter o seu espaço dentro do ambiente empresarial, demandando vários tipos de recursos. Apoiando-se em Simons (1995), o processo de inovação pode ser entendido como a maneira por meio da qual uma organização se mostra pronta para atuar no mercado e perpetua a sua existência.

Nessa linha de raciocínio, a inovação é algo perseguido pelas organizações de maneira nem sempre estruturada, mas que, de alguma forma, deve fazer parte do seu dia a dia, da sua rotina como forma de sustentação no longo prazo. A inovação impacta no risco, no direcionamento do negócio, na maneira de definir o longo prazo das entidades e mesmo na forma de comunicar seu impacto sobre as demais decisões. Com isso espera-se que a inovação seja um tema relevante dentro da discussão de negócios, planejamento formal e informal e de seus resultados. Assim considerando, o tema passa a fazer parte do modelo de gestão das organizações, sendo relevante a maneira como elas desenvolvem e controlam o processo inovativo na sua visão de mundo.

O modelo de gestão das organizações demanda instrumentos que possibilitem o planejamento e o desenvolvimento de suas atividades. A estruturação do processo de planejamento, por si só, tem certa complexidade na medida em que envolve os vários níveis hierárquicos da estrutura da empresa e as várias áreas da organização. Também se torna complexo quando envolve a coordenação entre: (i) decisões estratégicas, voltadas normalmente para o longo prazo e aquelas delas derivadas e (ii) táticas, voltadas para um horizonte de tempo menor. Algum processo de reflexão estratégica deve orientar o primeiro e, conseqüentemente, o segundo tipo de planejamento deve a ele se subordinar. Essa reflexão pode ser captada pelo grau de desenvolvimento da organização e o seu perfil estratégico. A literatura tem tratado esse tema, classificando a postura estratégica das organizações de várias maneiras (LANGFIELD-SMITH, 2007), sendo que a abordagem de Miles e Snow (1978) foi a adotada neste trabalho. A referida abordagem define quatro diferentes perfis, que são, defensivo, prospectador, analítico e reativo. A literatura indica que cada perfil tem características distintas, inclusive no que se refere aos artefatos do controle gerencial (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010).

O planejamento estratégico, o orçamento, o *rolling forecast* e o controle orçamentário são instrumentos que permitem a operacionalização e o controle de processos de inovação, sendo desenvolvidos em momentos diferentes, por níveis hierárquicos distintos nas organizações. Uma das críticas frequentes a esse conjunto de instrumentos diz respeito à maneira como podem operacionalizar as decisões e à forma como ocorre o seu gerenciamento. Periodicamente, desenvolve-se algum tipo de acompanhamento e avaliação de desempenho, seja nos níveis individual ou organizacional, com graus de formalização que o modelo de gestão demande.

No sentido prático é esperada a disponibilidade de algum instrumento que permita trazer nível aceitável de relacionamento entre as decisões verificadas no planejamento estratégico e implementadas por meio do orçamento, com conseqüente acompanhamento e avaliação em um modelo de controle orçamentário. Vários modelos se propõem a desenvolver essa ligação. Kaplan e Norton (1996) apresentaram o *balanced scorecard* (BSC) como

instrumento de avaliação de desempenho ou como sistema de gestão estratégica. Como consequência, dispor de planejamento estratégico, BSC, orçamento, *rolling forecast* e controle orçamentário se constituiu em um conjunto de elementos relevantes para formalizar a implementação das estratégias e, como consequência, organizar o processo de inovação que está por trás.

Em decorrência do exposto, a questão orientadora da pesquisa é: qual o papel dos instrumentos de controle gerencial no modelo de gestão da inovação das organizações?

Complementarmente a esta introdução, este artigo está estruturado da seguinte forma: a seguir, tem-se a revisão da literatura, o desenvolvimento das hipóteses e a apresentação do modelo teórico. Na sequência, tem-se a exposição da trajetória metodológica do estudo, seguida da análise e discussão dos resultados da pesquisa e de suas conclusões.

## **2 REVISÃO DA LITERATURA, HIPÓTESES E MODELO TEÓRICO**

O desenvolvimento do modelo tratado neste estudo leva em conta a revisão da literatura, o estabelecimento de hipóteses e a explicitação do modelo teórico da pesquisa. Para tanto, são tratados os seguintes elementos: (i) perfil estratégico das organizações, (ii) instrumentos de controle gerencial e (iii) inovação.

### **2.1 Perfil Estratégico das Organizações**

Se a inovação decorre e tem forte dependência da estratégia geral mantida pela organização, é fundamental que a maneira como se dá esse direcionamento estratégico fique estabelecida no modelo teórico. Significa dizer que a inovação tem relacionamento com algum processo, formal ou não, de definição de estratégia. Gosselin (1997) argumenta que a estratégia organizacional e, mais especificamente, as quatro tipologias estratégicas propostas por Miles e Snow (1978) têm um papel chave no processo de inovação, uma vez que a estratégia adotada por uma dada unidade de negócios direciona a necessidade de inovar. Assim, a inovação configura-se como um elemento que pode complementar muitas estratégias organizacionais (COZZARINA; PERCIVAL, 2006).

As ações organizacionais que tratam de conceitos de estratégia existem antes mesmo do desenvolvimento da estratégia como parte das ações e seus problemas (HANSEN; MOURITSEN, 2005). O estabelecimento e a implementação das estratégias são ações organizacionais. Sendo assim, traços da caracterização de perfil são relevantes para entender prioridades empresariais, pois, conforme argumentam Ferreira, Moulang e Hendro (2010), o uso de sistemas de controles gerenciais em uma organização pode ser influenciado pela sua estratégia de negócios. Assim, foi escolhida a abordagem de Miles e Snow (1978) para dar sustentação ao relacionamento entre os elementos estratégicos e os instrumentos de controle gerencial. Trata-se de uma abordagem conhecida e utilizada em estudos da área de estratégia (MACINTOSH, 1994; SIMONS, 1995), em trabalhos que estudam inovação (NARANJO-GIL; MAAS; HARTMANN, 2009) e em trabalhos que tratam de controle gerencial (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; ITTNER; LARCKER, 2001). Desenvolvida basicamente a partir da análise de algumas empresas de grande porte, a referida abordagem identifica possíveis tipos de estratégias a partir da integração de três elementos: (i) suas definições, que incluem missão e valores, (ii) suas estratégias básicas e (iii) estratégias funcionais da organização. A tipologia identifica quatro tipos de organizações: (i) defensoras, (ii) prospectadoras, (iii) analíticas e (iv) reativas (MILES; SNOW, 1978).

Defensoras, que são organizações (i) com domínios de produtos-mercados estreitos, (ii) com executivos *seniors* especialistas nas suas áreas de atuação e (iii) que não costumam buscar novas oportunidades fora do seu domínio. Quanto às estratégias básicas, (i) são agressivas na manutenção dentro do seu segmento de mercado, (ii) ignoram desenvolvimentos fora de seus domínios, (iii) têm penetração profunda no mercado atual, e (iv) normalmente, o

crescimento ocorre de maneira cautelosa e incremental.

Como características e comportamento pode ser dito que: (i) focam um único grupo de tecnologia, normalmente integrado, com atualização da tecnologia corrente para manter a eficiência, (ii) exibem estrutura e processos estáveis, (iii) coalizões dominantes são finanças e produção, (iv) o planejamento é intensivo mas não extensivo, (v) praticam promoções internas, (vi) têm estrutura funcional estabelecida, (vii) a divisão de trabalho é forte e há alto grau de formalização das relações, (viii) controle é centralizado, (ix) fluxo de informações é verticalizado (da chefia/subordinado), (x) coordenação das atividades é simples, (xi) gestores são avaliados em decorrência da eficiência alcançada *versus* o passado.

Como decorrência desse comportamento, pode-se dizer que empresas defensoras têm estratégias bem definidas, estáveis e frequentemente domínio maduro, objetivando alto grau de lucratividade por meio da busca de alternativas para otimizar processos internos, reduzindo custos e despesas (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010). Estratégias simples permitem definir as atividades dos gestores com clareza e focar o processo de planejamento em alguns elementos-chave. Comparações de desempenho com o passado se caracterizam neste perfil e as análises das variações entre orçado *x* realizado fluem por todos os níveis da organização.

Nas organizações com perfil defensor, pode-se esperar estrutura de controle gerencial com certa riqueza de artefatos para planejamento e controle, principalmente voltados para controle de custos, dado que se espera que a organização atue em ambiente de menor incerteza, de maneira focada e, em muitos casos, buscando otimização de escala e, conseqüentemente, de custos (ITTNER; LARCKER, 2001).

Prospectadoras, que são organizações que: (i) continuamente pesquisam oportunidades no mercado, (ii) regularmente vivenciam potenciais respostas de novas oportunidades de mercado, fora do seu foco principal e (iii) são criadoras de mudanças e incertezas às quais os competidores têm que responder. Quanto às estratégias básicas, (i) têm grandes domínios, em contínuo desenvolvimento, (ii) monitoram uma grande variedade de condições ambientais, tendências e eventos, (iii) são criadoras de mudanças nos seus segmentos, e (iv) crescem, primariamente, nos novos mercados e novos produtos.

Como características e comportamento pode ser dito que: (i) têm baixa eficiência, (ii) mudam estrutura e tecnologia, (iii) têm múltiplas tecnologias, (iv) as coalizões dominantes ocorrem em *marketing* e pesquisa e desenvolvimento, (v) os executivos chaves são da casa e de fora, (vi) a estabilidade dos executivos é maior do que dos defensores, (vii) o planejamento é amplo mas não muito intenso, (viii) divisão do trabalho e formalização são baixas, (ix) controle é voltado para o resultado, (x) fluxo de informação para agentes decisórios é descentralizado, (xi) coordenação é complexa e cara, (xii) conflitos são diretamente confrontados e resolvidos, (xiii) abordagem gerencial é similar a outras organizações, sem peculiaridades que chamem a atenção.

Como consequência, esse conjunto de características deve ter algum reflexo na estrutura de controle gerencial, que tende a ser dualizada; menos baseada em artefatos e com maior demanda da interação das pessoas para captar, filtrar e utilizar informações perante um ambiente de maior incerteza. Para isso, a automotivação e competência dos gestores são cruciais para que o modelo se sustente. A sua grande habilidade está na identificação de oportunidades com um novo produto antes da concorrência, criando certa turbulência no seu ambiente (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010).

O foco principal das empresas prospectadoras é a mudança, que a utilizam como fator a seu favor, contra os concorrentes. Entre a opção pela eficiência e a efetividade, a última é preferida. Essa postura gera instabilidade, o que limita o poder de instrumentos formais mais estruturados como o planejamento estratégico, o BSC e o orçamento, já que esse tipo de organização evita instrumentos rígidos; por outro lado, o *feedback* horizontal é incentivado (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010). Em função desse formato de estruturação, essas

organizações demandam artefatos de planejamento, mas estes são mais superficiais do que aqueles utilizados pelas organizações que se posicionam no grupo defensor, pois o nível de incerteza e multiplicidade do ambiente não proporciona a mesma estabilidade demandada por um modelo mais formalizado e estruturado. Dessa maneira, estudos comparativos entre esses tipos não são atemporais, mas exigem uma perspectiva de entendimento de ambiente. Em seu estudo, Gosselin (1997) concluiu que o tipo de estratégia adotada por uma organização condiciona a necessidade de inovação, de modo que as empresas com perfil prospectador têm tendência a inovar, inclusive, nos instrumentos de controle gerencial empregados para fornecer suporte à inovação.

Analíticas, que são organizações que: (i) operam em dois tipos de domínios, sendo um estável e outro em mudança, (ii) nas áreas estáveis, operam de maneira rotineira e eficiente, e usam estrutura formalizada e processos, (iii) nas áreas mais turbulentas, os executivos *seniors* avaliam os competidores com proximidade para novas ideias e rapidamente se posicionam das maneiras que consideram mais promissoras. Quanto às estratégias básicas, (i) o *mixing* de produtos e mercados são estáveis e em mudança, (ii) o sucesso na imitação por uma abordagem de *marketing* é forte, (iii) são ávidos por mudanças, (iv) crescimento ocorre através da penetração no mercado, (v) crescimento também ocorre por meio de desenvolvimentos de produto e de mercado.

Como características e comportamento pode ser dito que: (i) investem em mais de uma tecnologia e moderada eficiência, (ii) as coalizões dominantes são *marketing*, produção e desenvolvimento, (iii) o planejamento é tanto intensivo como abrangente, (iv) exibem estrutura matricial de produto e funcional, (v) o controle é complexo; é preciso gerenciar o *trade-off* entre eficiência e efetividade, (vi) a coordenação é, ao mesmo tempo, simples e complexa, (vii) o gerenciamento acompanha tanto para a eficiência *versus* o passado como efetividade *versus* as organizações externas.

Por ser uma abordagem híbrida, apresenta características tanto do perfil defensor como do perfil prospectador e, dependendo da predominância, pende para uma ou outra tipologia (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010). Nos ambientes mais estáveis, empresas analíticas atuam de maneira mais formalizada, estruturada e rotinizada, focando eficiência. Nos ambientes mais dinâmicos, a postura se volta para uma perspectiva mais flexível e orgânica, abrindo mão da eficiência e preservando a efetividade.

Como consequência, a organização analítica tem uma perspectiva de dualidade, o que pode ser questionada pelos seus participantes. Isso vai estar refletido na estrutura de controle gerencial que seja dualizada. Nessas organizações o sistema de controle gerencial deve ser capaz de proporcionar condições de acompanhar a perspectiva de eficiência no ambiente estável e, ao mesmo tempo, a efetividade no ambiente mais volátil.

Reativas, que são organizações que: (i) os executivos *seniors* percebem a mudança e incerteza ocorrendo no ambiente de atuação, (ii) não conseguem reagir de maneira eficiente, (iii) não têm uma estratégia e estrutura consistentes e fazem ajustes como reação, sem muita força proativa. Quanto às estratégias básicas, os gestores (i) normalmente falham ao articular uma estratégia organizacional viável, (ii) quando a articulam, normalmente não dispõem de tecnologia, estrutura e processos adequadamente relacionados, (iii) aderem a uma particular estratégia/estrutura que não é relevante para o ambiente desejado.

No que tange às características e comportamento, a maneira centralizada de gerenciar a atividade nas organizações reativas provoca um nível de desconforto entre os participantes. O processo decisório ocorre predominantemente como sendo secreto e, com frequência, a comunicação se torna distorcida. Esse perfil não dispõe ou não se utiliza preponderantemente de artefatos como o planejamento estratégico ou planejamento e controle orçamentário. Consequentemente, além da utilidade de gestão, a organização perde a oportunidade de aprendizado e ganho de maturidade. Os gestores financeiros são tratados como guarda-livros,

não se esperando deles atitudes proativas em direção aos negócios e estratégia (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010).

Ainda que seja evidenciada a diferença entre a estratégia corporativa e a estratégia de uma unidade de negócios (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010), a caracterização dos diferentes perfis permitem entender o conjunto de foco de negócios, estratégias, comportamentos e necessidades de artefatos de controle gerencial.

Naranjo-Gil, Maas e Hartmann (2009) consideram que a estratégia da organização deva ser um antecedente do desenho do sistema de contabilidade gerencial, que, por sua vez, permite associar os objetivos de criação de valor a uma dada estratégia e desenho organizacionais (ITTNER; LARCKER, 2001). Uma vez decididas as medidas de desempenho (*value drivers*), planos podem ser desenvolvidos e posteriormente avaliados pelos agentes. Nessas condições é relevante entender o processo de mudança no desenvolvimento da inovação. Complementarmente, Ferreira, Moulang e Hendro (2010) argumentam que a estratégia é um elemento determinante do sistema de controle gerencial de uma organização. Salvo a abordagem reativa, da qual se pode esperar um perfil pobre em termos de estrutura de controle gerencial, é de se esperar que os demais perfis disponham de mecanismos para o desenvolvimento e controle da estratégia.

Assim, com base no que foi explicitado, e em função da abordagem especificada, estabeleceu-se a primeira hipótese desta pesquisa, sendo: H<sub>1a</sub>: “o perfil estratégico influencia a existência de estrutura de instrumentos de controle gerencial”. Em função das especificidades de cada perfil estratégico, sinal positivo indica aproximação com o perfil analítico; H<sub>1b</sub>: “o perfil estratégico influencia a existência de estrutura de instrumentos de controle gerencial” e um sinal negativo indica uma aproximação com o perfil reativo. H<sub>1c</sub>: Apesar do sinal positivo, “os perfis defensor e prospectador são perfis intermediários”.

## 2.2 Instrumentos de Controle Gerencial

Controle é o processo de medir e avaliar o desempenho real de cada componente de uma organização e desenvolver atividades corretivas quando necessárias para zelar pelo cumprimento eficiente dos objetivos, das metas, das políticas e dos padrões perseguidos pela empresa (WELSCH; HILTON; GORDON, 1988). Para que o controle exista, os sistemas de controle gerencial devem estar presentes. Simons (1995, p. 5) define-os como “[...] rotinas formais baseadas em informações e procedimentos que os gestores se utilizam para manter ou alterar modelos nas atividades organizacionais”. O mesmo autor considera que os modelos desejados devem incluir objetivos orientados para atividades. O sistema de controle (diagnóstico) deve permitir à organização que ela atinja seus objetivos sem esforço demasiado, baseado na gestão por exceção (SIMONS, 1995). Os indivíduos, do ponto de vista do sistema de controle, têm autonomia e são cobrados pelos resultados, podendo escolher a forma de atingi-los. Para tanto, é fundamental que existam *targets* que permitam assegurar que os gestores estão na direção adequada para atingir os seus objetivos.

Uma das definições possíveis para controle gerencial é que ele se constitui no conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). Esse conjunto de atividades demanda recursos e estrutura para que as atividades sejam desenvolvidas. A contabilidade gerencial, a partir de um sistema de informações gerenciais, proporciona tais recursos e a controladoria se constitui na estrutura que, geralmente, cuida tanto da contabilidade gerencial como da financeira. Por sua vez, Berry, Broadbent e Otley (2005) apresentam uma definição mais contemporânea e congruente com a visão de Simons (1995) para controle gerencial: é o processo de guiar a organização para padrões viáveis de atividades em um ambiente em mudança. Esta segunda abordagem é a que foi adotada neste artigo.

No sentido em que foram apresentados, tanto o controle diagnóstico, como o

interativo, apregoados por Simons (1995) estão contidos no conceito de controle gerencial defendido por Berry, Broadbent e Otley (2005), discordando assim, de Simons (1995), que apenas incluía o primeiro. No entender de Simons (1995), o sistema de controle gerencial deve proporcionar apoio para: (i) reforçar as regras do jogo na organização, formalizando os objetivos que devem ser perseguidos e posteriormente avaliados, reduzindo assim, possíveis riscos, tensões ou pressões que façam com que alguns atores ajam exclusivamente em função de objetivos individuais; (ii) trazer foco e recursos para buscas individuais de oportunidades; (iii) estimular a inovação, inspirando e motivando os executivos no sentido de buscarem novas oportunidades e (iv) reduzir o receio de desafiar o *status quo*, abrindo o debate e o diálogo e mantendo a aprendizagem organizacional.

Merchant e Van der Stede (2007) apresentam o sistema de planejamento das organizações como aquele destinado a vários propósitos: (i) planejamento da organização, onde o controle das operações é fundamental, o que só ocorrerá a partir de uma atividade proativa, o que pode ser dosado pela organização, dentro de suas prioridades; (ii) coordenação de atividades, pois o processo permite compartilhar objetivos e prioridades e, conseqüentemente, informações, o que se torna relevante para a organização à medida que o crescimento e a complexidade se acentuam; (iii) facilitação da visão geral da alta administração antecipando, direcionando, alinhando expectativas e compromissos e (iv) motivação dos executivos no que se refere a avaliação de desempenho e reconhecimento (remuneração, premiação e desenvolvimento na carreira). Há ainda, outros autores incluem, de maneira explícita, a preocupação com “influenciar pessoas”.

Para que tais propósitos sejam alcançados é fundamental que a organização tenha artefatos que contribuam, apoiem e viabilizem a sua realização. A maneira como Merchant e Van der Stede (2007) apresentam esses artefatos é por meio dos ciclos. Segundo os autores, existem distinções formais e sequenciais do processo de planejamento e controle, que são: (i) ciclo de planejamento estratégico; (ii) ciclo do orçamento de capital (*capital budget*) e (iii) ciclo do orçamento. A ideia de ciclos traz a perspectiva de que esses artefatos devam ser utilizados numa dada sequência e hierarquia, trazendo implicações no modelo de gestão. Uma vez definidas, as estratégias da organização demandam instrumentos de implementação no longo e no curto prazo. Da mesma maneira, tal implementação requer acompanhamento e ajustes. A partir dos ciclos, além de identificar os artefatos mais relevantes, surgem outros, complementares, que permitem aperfeiçoamento do processo. São o BSC e o *rolling forecast*, por exemplo, que complementam a integração com o planejamento estratégico, orçamento e controle orçamentário.

No passado, a relação entre formalização dos controles e inovação era vista de forma negativa (DAMANPOUR, 1991), o que, atualmente, tem sido contestado (CHENHALL; KALLUNKI; SILVOLA, 2011). O motivo de o controle gerencial ser percebido anteriormente como uma barreira para inovação é que era associado ao sistema mecanicista da organização (BURNS; STALKER, 1961), sendo vital incorporar a perspectiva de buscar padronização e perseguir as variações por meio da análise entre previsto e realizado. Também se mostra uma sensível evolução no sentido de que era percebida uma separação entre controle gerencial, planejamento estratégico e estratégia (HANSEN; MOURITSEN, 2005), o que hoje é percebido de maneira coordenada e inter-relacionada. No lugar de formal e estático, o controle gerencial deve ser dinâmico, como parte do sistema social, proporcionando autonomia de julgamento, com efeito positivo sobre o processo de inovação (DAVILA, 2005). O argumento para tal está ligado ao entendimento de a capacidade de impacto dos instrumentos do controle gerencial ser mais ampla, incorporando o aprendizado (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010), a comunicação e a experimentação requerida para a inovação. Adicionalmente, Chenhall, Kallunki e Silvola (2011) concluem que a combinação dos artefatos permite encontrar o perfil em que eles existem e são usados de maneira flexível

e ajustada. Macintosh e Quattrone (2010) indicam que o sucesso dos projetos de inovação tem uma lógica comparativa em relação aos concorrentes, haja vista a sua perspectiva competitiva. Sem isso, a inovação passa a ser uma referência interna apenas, sem consequências de sucesso no mercado.

Tang (2006), por sua vez, explicita que a análise da inovação no ambiente concorrencial encontra dificuldade de mensurar diretamente o mercado, sendo utilizadas *proxies* de seu sucesso, tais como *market share*, lucratividade e mesmo concentração de atuação. Uma possibilidade de identificação utilizada em outras pesquisas (LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003; TANG, 2006) leva em conta a percepção da organização no que se refere ao seu desempenho frente à concorrência. Ainda que exista viés de favorabilidade ou olhar benevolente, levar em conta a perspectiva comparativa com a concorrência se mostra como alternativa possível.

Ao buscarem caracterizar os sistemas de controle gerencial de empresas brasileiras inovadoras, Oyadomari, Cardoso e Silva (2010) constataram que o uso de controles não atua como limitador ou complicador da inovação. Os achados do estudo desenvolvido pelos autores sugerem que o sistema de controle gerencial materializa-se como um instrumento de monitoramento da inovação, permitindo que ela seja viabilizada e operacionalizada. Dessa maneira, levando em conta que os artefatos do sistema de controle gerencial se constituem em ideologias (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010), eles são utilizados com pretensão de aumento da eficiência, que, em última análise, gera impacto sobre o sucesso comparativo com a concorrência. O tipo reativo, nessas condições, seria o que menos teria aderência com a disponibilidade dos artefatos e, portanto teria dificuldade em se perceber com maior ou menor sucesso frente a concorrência. Por outro lado, o perfil analítico, que deveria ter a maior aderência em termos de disponibilidade de artefatos do controle gerencial, teria maiores condições de comparar e inferir acerca de seu sucesso planejado frente a concorrência. Como consequência, a percepção de sucesso seria disponível.

Como decorrência do exposto, estabelece-se a hipótese 2<sub>a</sub>: “existe associação positiva entre a estrutura do controle gerencial e a percepção de sucesso da inovação perante a concorrência, de modo que quanto maior a aderência ao perfil reativo, menor a percepção desse sucesso”. Complementarmente, estabelece-se a hipótese 2<sub>b</sub>: “existe associação positiva entre a estrutura de controle gerencial e a percepção de sucesso da inovação, de modo que quanto maior a aderência ao perfil analítico, maior a percepção desse sucesso”.

### **2.3 Inovação**

O termo inovação tem sido utilizado para vários propósitos dentro do ambiente empresarial, servindo para aplicações mais amplas ou mais restritas. Caracteriza-se como a mudança que proporcione evolução ou involução, em qualquer das dimensões competitivas, que tem como objetivo prolongar a vida de uma organização (FREEMAN, 2004; MAGALHÃES, 2007). A abordagem de Rogers (1995) pode ser destacada por especificar a inovação como sendo uma ideia, prática ou objeto que são percebidos como novos por um indivíduo ou unidade de adoção.

Alguns aspectos contribuem para a aceitação de dada inovação. São eles: (i) vantagem relativa da inovação, ou seja, o que ela tem em relação à referência anterior; (ii) comparabilidade, indica a consistência com valores, experiência passada e necessidade dos adotantes; (iii) complexidade, que é o grau de dificuldade que a inovação apresenta para ser entendida e adotada; (iv) experimentabilidade, que é a possibilidade de experimentar em bases limitadas e (v) observabilidade, que é a propriedade dos resultados a serem observados.

Se a inovação consiste em processos pelos quais se introduzem novidades e mudanças na empresa, seja nos produtos, processos de fabricação ou administrativos, na estrutura organizacional e na maneira de efetuar os negócios, tem relacionamento com o grau de



conhecimento requerido e impacta a intensidade da mudança e da novidade. Pode ser a (i) inovação incremental, que corresponde a alterações de pequeno alcance, tanto no que se refere a produtos, processos, e tecnologias existentes; (ii) inovação radical, revolucionária, que incorpora novas plataformas tecnológicas, e novos produtos e processos e (iii) inovação de ruptura que consiste na introdução de alterações de novos produtos e processos que rompem inclusive, com o modelo de gestão das organizações (ARCAND et al., 2010).

O modelo de processo inovativo proposto por Davila, Epstein e Shelton (2006), leva em conta elementos que vão desde a identificação até a geração de valor, quais sejam: (i) busca inteligente, (ii) geração e reconhecimento de ideias, (iii) seleção de ideias, (iv) execução, (v) transição para a operação, (vi) comercialização e (vii) geração de valor.

Para os efeitos deste artigo, será utilizada a definição proposta por Rogers (1995), uma vez que esta tem a vantagem de apresentar estágios distintos da inovação, comportar as várias ambições possíveis (incremental, radical e de ruptura) e incorporar a perspectiva do “percebido”, fundamental para o tema. Em alguns casos a inovação surge como parceira da sustentabilidade (BARBIERI et al., 2010), o que faz sentido, já que a empresa em mudança precisa apresentar coisas novas.

Para Rogers (1995) tão importante quanto a inovação, é a difusão da inovação, ou seja, é o processo pelo qual a alteração ocorre na estrutura, em função do sistema social. Isso é relevante porque nem toda inovação será absorvida pelas organizações. Nessa linha de raciocínio, Fagerberg (2005) atenta à importância de se diferenciar invenção de inovação. A invenção representa a primeira ocorrência de uma ideia para um novo produto ou processo, por exemplo, enquanto a inovação é considerada o primeiro esforço para colocá-la em prática. O autor argumenta que é natural que a invenção e a inovação sejam separadas por algum intervalo de tempo e esclarece que a inovação propriamente dita tende a materializar-se no meio empresarial. Retomando-se a questão da difusão, cumpre observar que, para alguns autores, ela se refere somente às inovações não esperadas, espontâneas, não planejadas. Aquelas que são planejadas são por eles identificadas como disseminação e não difusão.

Para Naranjo-Gil, Maas e Hartmann (2009), a inovação pode ser aumentada, tanto por fatores incentivados, como por fatores que determinam à organização, a habilidade e capacidade para lidar com a mudança, simultaneamente. Assim, mecanismos formais podem estruturar o processo de inovação, proporcionando apoio e incentivo ao seu desenvolvimento.

## **2.4 Modelo Teórico da Pesquisa**

No seu conjunto, o modelo teórico da pesquisa pretende estruturar e analisar diversos construtos encontrados na literatura. Isso ocorre para que se possa relacionar o perfil estratégico (MILES; SNOW, 1978) e os artefatos/instrumentos que viabilizam o controle gerencial (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; ITTNER; LARCKER, 2001). Dessa maneira, o modelo tem como ponto de partida o perfil estratégico afetando a estrutura de artefatos.

Os perfis apresentam diferentes demandas de instrumentos, não sendo muito clara essa diferenciação; ainda assim, o perfil de maior aderência é o defensor e o menos aderente é o reativo (ITTNER; LARCKER, 2001; MACINTOSH; QUATTRONE, 2010). O modelo leva em conta os fatores predominantes de cada tipo estratégico, associados individualmente ao conjunto de variáveis no sentido de captar o impacto de cada perfil (defensivo, prospectador, analítico e reativo) nos instrumentos de controle gerencial utilizados na gestão da inovação das organizações. Analisar o conjunto de fatores de cada perfil associado com o conjunto de artefatos e sucesso *versus* a concorrência foi a sequência do trabalho. Considerando que os artefatos impactam o processo de inovação (BISBE; OTLEY; DAVID, 2004; AX; BJORNENAK, 2005; BISBE; MALAGUEÑO, 2009), tal impacto se mostra relevante, pois uma das perspectivas indicadas por Simons (1995) é que o conjunto de artefatos de controle gerencial, relacionados com o sistema diagnóstico, permite a implementação e o

acompanhamento da inovação.

A Figura 1 sintetiza o conjunto de construtos que o modelo teórico trata e testa empiricamente, ilustrando a interação entre os vários construtos e as hipóteses desenvolvidas.

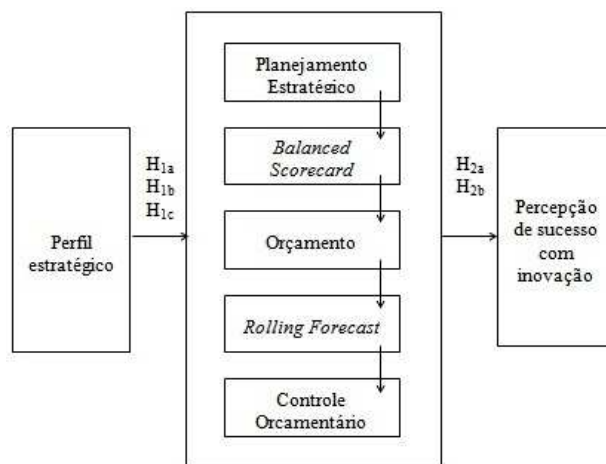


Figura 1. Modelo Teórico da Pesquisa

Finalmente, o impacto da inovação e o seu sucesso, são captados por meio de comparação externa em que a inovação é comparada com o concorrente. Trata-se de um dado complexo e de difícil obtenção, pois pode ter várias dimensões dentro da organização e mesmo no tempo.

### 3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

No que tange à caracterização desta pesquisa, observa-se que sua estrutura de elementos está calcada no raciocínio desenvolvido que leva em conta: (i) objetivo: analisar, descrever e explicar os fenômenos referenciados; (ii) processo: a forma de abordar o problema requer uma preocupação quantitativa de análise; (iii) lógica: dedutiva, partindo-se de construtos disponíveis, particulariza-se a análise e (iv) resultado: trata-se de uma pesquisa do tipo teórico-empírico.

Para que se pudesse mapear o papel assumido pelos artefatos de controle gerencial no modelo de gestão da inovação em organizações brasileiras, realizou-se um levantamento a partir de um questionário estruturado desenvolvido de acordo com o quadro teórico de referência utilizado neste estudo. Os dados foram capturados por meio de escalas tipo *Likert* e binária. Para tanto, a população considerada levou em conta empresas de médio e grande portes, tanto com ações em bolsa como as de capital fechado, nacionais ou não, públicas ou privadas, desde que operem no Brasil. A base de dados que proporciona a identificação da população e tratamento da amostra deriva daquela que é utilizada pela a revista *Melhores & Maiores*, dada a qualidade e a disponibilidade do banco de dados. O conceito de empresa de médio porte levou em conta entidades com faturamento anual superior a R\$ 60 milhões, com base nos resultados de 2009, que eram aqueles divulgados até o momento do trabalho de campo. A base de dados contém cerca de 2.300 empresas de um grupo de diversos setores, conforme segmentação exposta na Tabela 1. Das 121 empresas respondentes, apenas 8 organizações negociavam ações em bolsa em 2009. O controle acionário da maioria das empresas é brasileiro (84 organizações).

Tabela 1: Segmentação da População por Setor e por Classe de Faturamento

Setor	n	Setor	n	Classe de Faturamento (milhões R\$)	n
Serviços	18	Bens de Capital	4	Até 50	2
Energia	10	Eletroeletrônico	4	de 51 a 100	12
Química e Petroquímica	10	Indústria Digital	3	de 101 a 250	36
Indústria da Construção	8	Siderurgia e Metalurgia	3	de 251 a 500	26
Transporte	8	Telecomunicações	3	de 501 a 1.000	13
Bens de Consumo	7	Têxteis	3	de 1.001 a 3.000	17
Atacado	6	Varejo	3	maior que 3.000	9
Produção Agropecuária	6	Comunicações	2	<i>missing</i>	6
Autoindústria	5	Farmacêutico	1		
Mineração	5	Diversos	7		
Papel e Celulose	5	<b>Total</b>	<b>121</b>	<b>Total</b>	<b>121</b>

De acordo com Malerba (2005), a inovação exibe extrema diferenciação entre setores, em termos de características, fontes, atores envolvidos, fronteiras de processos e em termos da própria organização de atividades inovadoras. Contudo, neste estudo a variável setor não se mostrou discriminante, tanto pela quantidade de empresas utilizadas como pela grande distribuição das mesmas nos vários setores.

A escolha do questionário para captação dos dados necessários foi devida à sua adequação em termos de abrangência e objetividade. O questionário foi enviado eletronicamente para as empresas. A coleta de dados durou três meses (de junho a setembro de 2011) e possibilitou a obtenção de 121 questionários totalmente preenchidos. A maioria dos respondentes (57,85%) ocupava cargos de diretoria, gerência, ou de contador da empresa. Analistas, *controllers*, coordenadores, assessores, supervisores e superintendentes também responderam o questionário. Ainda com relação ao perfil dos respondentes, observa-se que apenas 6,61% dos respondentes trabalhavam há menos de 1 ano no cargo que ocupavam na ocasião em que a pesquisa foi respondida. Adicionalmente, ressalta-se que 48,58% dos respondentes ocupava o cargo há mais de 5 anos, o que trouxe conforto quanto à confiabilidade dos respondentes.

Para o tratamento estatístico dos dados obtidos a partir da *survey*, percorreu-se a seguinte trajetória de análise: (i) estatística descritiva, analisando-se média, desvio-padrão, valores mínimos e máximos; (ii) teste de hipótese, estruturado de maneira a proporcionar consistência na análise e nas conclusões; (iii) análise fatorial confirmatória, para avaliar os relacionamentos entre as variáveis e (iv) teste de confiabilidade e validade por meio confiabilidade composta e variância média extraída.

A análise fatorial confirmatória com estimação PLS-PM (*Partial Least Squares Path Modeling*) foi preferida em relação à análise fatorial exploratória porque esta última não permite a definição a priori de quais indicadores mensuram quais construtos. A estimação por PLS-PM foi preferida em relação ao LISREL porque este último é mais adequado para amostras grandes e contexto confirmatório, o que não é o caso presente, já que a abordagem é intermediária (HENSELER; RINGLE; SINKOVICS, 2009), ou seja, apesar de se testar hipóteses (modelo estrutural – aspecto confirmatório) foi usada uma abordagem mais exploratória para o ajuste do modelo de mensuração. A análise foi realizada no *software* SmartPLS 2.0.M3 (RINGLE; WENDE; WILL, 2005).

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente são apresentados os resultados do modelo de mensuração (validade convergente, validade discriminante e confiabilidade), seguida da análise de correlações entre os construtos. A validade convergente foi avaliada pela variância média extraída, observando-

se que todas as variáveis latentes ultrapassaram o valor recomendado de 0,5 (HENSELER; RINGLE; SINKOVICS, 2009), com exceção das variáveis latentes do tipo estratégico analítico e do sucesso na inovação, que atingiram o valor de 0,46. A confiabilidade composta ultrapassou o valor de 0,7 (HENSELER; RINGLE; SINKOVICS, 2009), o que é considerado adequado (Tabela 2).

Tabela 2: Variância Média Extraída (AVE) e Confiabilidade Composta

Variável Latente	AVE	Confiabilidade Composta	Variável Latente	AVE	Confiabilidade Composta
1. Analítico	0,463	0,774	6. Cont. Orçament. (CO)	1,000	1,000
2. Defensivo	0,671	0,803	7. Orçamento (ORÇ)	0,744	0,897
3. Prospectador	0,548	0,829	8. Plan. Estratégico (PE)	0,895	0,945
4. Reativo	0,659	0,851	9. <i>Rolling Forecast</i> (RF)	0,822	0,903
5. BSC	0,745	0,921	10. Inovação	0,468	0,777

A Tabela 3 reúne informações sobre a avaliação da validade convergente no nível dos indicadores (cargas fatoriais superiores a 0,6) e as referências utilizadas no seu desenvolvimento (validade de conteúdo). Apesar de omitida (por falta de espaço), a tabela de cargas cruzadas indicou que todos os indicadores possuem cargas mais altas nas suas respectivas variáveis latentes, o que reforça a adequação da validade discriminante.

Tabela 3: Validade Convergente e Validade de Conteúdo

Variável Latente	Assertiva	Escala	Referências	Cargas fatoriais
Perfil Analítico	crescimento normalmente ocorre por meio de desenvolvimento de produto e de mercado	A	Miles e Snow (1978)	0,737
	apresenta estabilidade em <i>mixing</i> de produtos e mercados e mudanças em outros	A		0,602
	ávida por mudanças	A		0,723
Perfil Defensivo	crescimento ocorre através da penetração no mercado	A	Miles e Snow (1978)	0,653
	agressiva na manutenção dentro do seu segmento de mercado	A		0,820
Perfil Prospectador	tem penetração profunda no mercado atual	A	Miles e Snow (1978)	0,819
	regularmente vivencia potenciais respostas de novas oportunidades de mercado, fora do seu foco principal	A		0,742
	crece, primariamente, nos novos mercados e novos produtos	A		0,655
	pesquisa continuamente oportunidades no mercado, inclusive fora do seu foco de domínio	A		0,808
Perfil Reativo	criadora de mudanças e incertezas às quais os competidores têm que responder	A	Miles e Snow (1978)	0,748
	os gestores articulam uma estratégia viável, mas não dispõem de tecnologia, estrutura e processos adequadamente relacionados	A		0,704
	os gestores aderem a uma particular estratégia/estrutura que não é relevante para o ambiente desejado	A		0,818
BSC	os gestores não conseguem articular uma estratégia organizacional viável	A	Miles e Snow (1978)	0,901
	<i>balanced scorecard</i> (Indique a configuração que considere mais aproximada à realidade da organização onde trabalha)	C		0,841
	o <i>balanced scorecard</i> é usado como alinhador de estratégia, na montagem do orçamento	A		0,920
	o <i>balanced scorecard</i> é usado como instrumento de gestão estratégica, sendo usado para planejar e acompanhar resultados	A		0,913
Controle Orçamentário	o <i>balanced scorecard</i> é usado como forma de acompanhar o desempenho da empresa, não vinculado ao planejamento estratégico	A	Merchant e Van der Stede (2007)	0,769
	existe controle orçamentário na empresa (relatório e discussão de resultados previstos x realizados)	B		1,000
Orçamento	existe orçamento anual na empresa	B	Merchant e Van der Stede (2007)	0,887
	o orçamento está alinhado ao planejamento estratégico e decorre dele	B		0,846
	orçamento anual (Indique a configuração que considere mais aproximada à realidade da organização onde trabalha)	C		0,855

Planejamento Estratégico	existe planejamento estratégico formalizado na empresa	C	Merchant e Van der Stede (2007)	0,955
	planejamento estratégico (Indique a configuração que considere mais aproximada à realidade da organização onde trabalha)	C		0,937
Rolling forecast	existe <i>rolling forecast</i> (projeções que visam proporcionar resultados financeiros)	B	Merchant e Van der Stede (2007)	0,923
	<i>rolling forecast</i> (Indique a configuração que considere mais aproximada à realidade da organização onde trabalha)	C		0,891
Inovação	incremental: mudanças contínuas (ou não) de aperfeiçoamento daquilo que já existe. Exemplo: produto melhorado, processo aperfeiçoado, etc.	A	Arcand et al (2010)	0,645
	de ruptura: mudanças que introduzem alterações. Exemplo: novo produto, novo processo alinhado com a tendência da empresa, etc.	A		0,703
	radical: mudanças revolucionárias. Ex: produto fora do foco anterior da empresa, processo produtivo totalmente diferente do seu negócio, etc.	A		0,763
	percepção: pode não ser, necessariamente, algo criado ou mudado recentemente, mas que é percebido como mudança	A		0,616

**Nota 1:** Todas as cargas fatoriais são significantes ( $p < 0,05$ ); **Nota 2:** Escalas: (a) Tipo A: 5, 4, 3, 2, 1, 0 – concordo totalmente, concordo parcialmente, não concordo nem discordo, discordo parcialmente, discordo totalmente, não sei dizer; (b) Tipo B: 4, 3, 2, 1, 0 – sim, já bastante consolidado; sim, mas ainda incipiente em sua utilização; em fase de implementação; não existe na empresa; não sei dizer; (c) Tipo C: 3, 2, 1, 0 – formalizado em toda a empresa; formalizado em algumas áreas da empresa; não formalizado na empresa, mas há instrumento similar; não existe na empresa.

A avaliação da validade discriminante no nível das variáveis latentes (Tabela 4) indica que as correlações entre as variáveis latentes são menores do que os valores da raiz quadrada da variância média extraída (valores na diagonal da matriz), com exceção da correlação entre a variável latente dos perfis estratégicos analítico e prospectador, ainda assim, a correlação desatenuada foi igual a 0,88, o que indica que mesmo nesse caso ainda há validade discriminante pelo critério de Netemeyer, Bearden e Sharma (2003).

Tabela 4: Matriz de Correlações entre as Variáveis Latentes

Variável latente	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1 – Analítico	<b>0,681</b>									
2 – Defensivo	0,580**	<b>0,819</b>								
3 – Prospectador	<b>0,702**</b>	0,591**	<b>0,741</b>							
4 – Reativo	-0,096	-0,123	0,053	<b>0,811</b>						
5 – BSC	<b>0,181*</b>	<b>0,257**</b>	<b>0,266**</b>	<b>-0,084</b>	<b>0,863</b>					
6 – Controle Orç.	<b>0,085</b>	<b>0,216*</b>	<b>0,065</b>	<b>-0,282**</b>	0,146	<b>1,000</b>				
7 – Orçamento	<b>0,121</b>	<b>0,158</b>	<b>0,121</b>	<b>-0,258**</b>	0,235**	0,642**	<b>0,863</b>			
8 – PE	<b>0,224*</b>	<b>0,231*</b>	<b>0,172</b>	<b>-0,108</b>	0,260**	0,432**	0,631**	<b>0,946</b>		
9 – Rolling Forecast	<b>0,251**</b>	<b>0,411**</b>	<b>0,270**</b>	<b>-0,106</b>	0,408**	0,430**	0,474**	0,360**	<b>0,907</b>	
10 – Inovação	<b>0,375**</b>	<b>0,247**</b>	<b>0,230*</b>	<b>-0,196*</b>	0,267**	0,117	0,158	0,271**	0,103	<b>0,684</b>
Média dos escores não padronizados	3,7	4,0	3,3	2,3	2,4	3,7	3,2	2,7	2,4	4,0
Desvio padrão	0,82	0,89	0,94	1,06	1,15	0,52	0,65	0,93	1,02	0,76
Coefficiente de variação	22%	22%	28%	46%	49%	14%	20%	34%	42%	19%
Escala	1 a 5	1 a 5	1 a 5	1 a 5	(a)	1 a 4	1 a 4	(b)	(b)	1 a 5

**Legenda:** \*\* $p < 0,01$ , bicaudal; \* $p < 0,05$ , bicaudal.

**Nota 1:** Os valores em negrito na diagonal da matriz são os valores da raiz quadrada da AVE; **Nota 2:** Valores de correlação superiores a 0,25 são significantes a 5%; **Nota (a):** Um indicador de 1 a 3 e três indicadores de 1 a 5; **Nota (b):** Um indicador de 1 a 3 e outro de 1 a 4.

A partir dos resultados das Tabelas 2, 3 e 4, conclui-se que o modelo de mensuração proposto apresenta validade convergente, validade discriminante e confiabilidade adequadas.

#### 4.1 Perfil Estratégico e Instrumentos de Controle Gerencial

A Tabela 4 permite entender os achados referentes aos perfis estratégicos defensivo, prospectador e analítico, indicativa da existência dos artefatos pesquisados, ou seja, planejamento estratégico, BSC, orçamento, *rolling forecast* e controle orçamentário. No outro extremo, o perfil reativo não indica existência e/ou uso de artefatos. Ao analisar-se por perfil, pode-se comentar:

O perfil defensivo, conforme esperado (ITTNER; LARCKER, 2001; MACINTOSH; QUATTRONE, 2010), é o perfil mais aderente aos artefatos, sendo confirmada a presença do planejamento estratégico, o BSC, o *rolling forecast* e o controle orçamentário na gestão dessas organizações. Embora o orçamento não tenha apresentado significância que pudesse ser confirmado como artefato relevante na amostra considerada, o que seria de se esperar, este foi o único perfil que confirmou o controle orçamentário, o que realça a sua importância e foco na redução de custos e despesas, num ambiente de estabilidade para este perfil. Esse achado é relevante, confirmando a literatura, indicando que esse é o tipo estratégico mais estruturado quanto a formalização de instrumentos de planejamento e controle.

Dentre as empresas de perfil prospectador as existências do BSC e do *rolling forecast* foram confirmadas. De acordo com a literatura (ITTNER; LARCKER, 2001; MACINTOSH; QUATTRONE, 2010) esse perfil não tem como ponto forte a estabilidade; ao contrário, busca mudança e, nesses casos, a gestão se volta mais para a atuação dos gestores do que para a rigidez e formalização de artefatos. Pelo fato de atuar em ambiente de menor estabilidade e enfocando a mudança, o BSC é utilizado como instrumento que direciona as ações por meio de seus indicadores e o *rolling forecast* pelo fato de captar alterações do ambiente que são incorporadas ao sistema de planejamento operacional da organização com menor rigidez do que o orçamento.

A existência do planejamento estratégico, do BSC e do *rolling forecast* foi confirmada no caso de empresas de perfil analítico. A literatura considera que, dependendo da intensidade da ênfase a ser dada na busca pela eficiência (otimização de custos e despesas) ou a efetividade que o modelo híbrido precisa balancear, é de se esperar que a estrutura de artefatos tenha diferentes perfis. Pelos dados obtidos na amostra, a combinação de elementos de longo prazo (planejamento estratégico e o BSC) com o instrumento de curto prazo que permite atualização, aparentemente menos rígido, proporciona o planejamento e o controle de organizações desse perfil.

Miles e Snow (1978) especificaram a ausência de uma estratégia definida no perfil reativo. A ausência de foco também impede a demanda por outros artefatos, necessários para a construção de uma estratégia e sua posterior operacionalização. Ficou confirmada a associação negativa entre a caracterização do perfil e a ausência do orçamento e do controle orçamentário, o que é consistente com a literatura (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010).

Dessa maneira, a hipótese 1<sub>a</sub> “o perfil estratégico influencia positivamente a existência de estrutura de instrumentos de controle gerencial”; em função de particularidades de cada perfil estratégico, um sinal positivo indica aproximação com o perfil analítico, foi confirmada. Da forma similar, a hipótese 1<sub>b</sub> “o perfil estratégico influencia a existência de estrutura de instrumentos de controle gerencial” e um sinal negativo indica uma aproximação com o perfil reativo, também foi confirmada e, por fim, a hipótese 1<sub>c</sub>, apesar do sinal positivo, “os perfis defensor e prospectador são perfis intermediários”, foi confirmada.

#### 4.2 Estrutura de Controle Gerencial e Sucesso da Inovação

No que se refere ao sucesso da inovação frente aos concorrentes, observou-se que:

(i) a evidenciação de percepção de sucesso na inovação superior ao desempenho da concorrência está associada à existência de instrumentos de controle gerencial. Essa conclusão pode ser mencionada nos perfis analítico, defensivo e prospectador. Esse achado

vem a confirmar a literatura disponível (NARANJO-GIL; MAAS; HARTMANN, 2009). Embora a existência de artefatos seja diferente entre os perfis, cada um deles apresenta uma configuração consistente com suas características e objetivos. Simons (1995) indica que a existência de artefatos tem por objetivo estimular e motivar a inovação. Dessa maneira, considerando que a organização tenha a preocupação em aumentar a eficiência (tipo defensivo e tipo analítico) ou aumentar a efetividade (prospectador e analítico), os artefatos viabilizam a estruturação do processo de implementação da inovação, o que pode permitir o sucesso de tal processo. A existência dos artefatos, por si só, proporciona a criação de discurso favorável e assertivo, independentemente da precisão dos resultados que se desejariam obter para esse tipo de tema.

(ii) no perfil reativo a evidenciação foi oposta, ou seja, quanto mais aderente ao perfil, mais negativa é a percepção de sucesso nos projetos de inovação frente ao desempenho da concorrência. A literatura considera que esse perfil (MILES; SNOW, 1978; MACINTOSH; QUATTRONE, 2010) percebe o ambiente desse tipo estratégico como confuso em termos de comunicação e propensão a mal entendidos. Em outras palavras, a ausência de um planejamento formal e de instrumentos de direcionamento estratégico faz com que a própria percepção sobre o seu sucesso passe a ser algo não claro e não assertivamente percebido.

Dessa maneira, a hipótese 2<sub>a</sub>: “existe associação positiva entre a estrutura do controle gerencial e a percepção de sucesso da inovação perante a concorrência, de modo que quanto maior a aderência ao perfil reativo, menor deve ser a percepção desse sucesso”, foi confirmada. Complementarmente, a hipótese 2<sub>b</sub> também foi confirmada, sugerindo que “existe associação positiva entre a estrutura de controle gerencial e a percepção de sucesso da inovação, de modo que quanto maior a aderência ao perfil analítico, maior a percepção desse sucesso”.

## 5 CONCLUSÕES

A inovação é um elemento vital para o desenvolvimento e perpetuação das organizações. É perseguida de diferentes formas, em decorrência da perspectiva estratégica que vislumbra o progresso. Sua ocorrência pode ser desenvolvida de maneiras e intensidades distintas, em virtude do perfil estratégico escolhido. Essa “escolha” pode decorrer do segmento de atuação, do tamanho da entidade, do grau de maturidade da organização e a literatura não se posiciona de maneira precisa nem indica de forma clara a movimentação das organizações pelos vários perfis.

Um dos possíveis elementos que pode trazer impacto sobre o perfil estratégico ainda que dele possa decorrer, é a existência de artefatos ou instrumentos que permitam o desenvolvimento do controle gerencial nas organizações. Ainda que o conjunto de artefatos possa ser extenso, esta pesquisa se limitou a explorar o planejamento estratégico, o BSC, o orçamento anual, o *rolling forecast* e o controle orçamentário nas empresas estudadas. São os instrumentos mais tradicionais e aqueles que se constituem na espinha dorsal do conjunto de artefatos. Sem eles não se pode falar em controle gerencial numa organização e a maneira como interagem permite considerar que exista uma relação forte de subordinação e sequência. A pesquisa efetuada, no que se refere à amostra tratada, demonstrou a associação entre o perfil estratégico das organizações e os artefatos existentes. Essa associação faz sentido, a partir de uma leitura racional, dado que os instrumentos podem estruturar os desejos estratégicos da organização e a sua perseguição para alcançar metas definidas. Por outro lado, a composição de artefatos pode ser diferente e dependente do perfil de cada organização. O tipo defensivo, por exemplo, tem o conjunto de artefatos mais aderente, o que pode ser explicado pelo interesse em otimizar resultados. O tipo prospectador, por sua vez, tem uma estrutura mais simples e ágil no que se refere a alterações de ações, dosando seu conjunto mais ligado ao uso do que propriamente aos artefatos. Por sua vez, o perfil reativo indicou não

existência dos artefatos.

Finalmente, a perspectiva de sucesso percebido dos projetos de inovação em relação a concorrência corresponde a um achado relevante, independentemente de uma postura mais funcionalista pois, além do relacionamento com o processo de gestão, os artefatos desempenham relevante papel no aprendizado, na estruturação do modelo de gestão e mesmo no aperfeiçoamento da comunicação dentro do ambiente das organizações. Tal achado pode ser utilizado de maneira proativa para aperfeiçoar o processo de inovação das organizações.

Ainda que a literatura sugira que a variável setor discrimine o processo de inovação nas organizações (MALERBA, 2005), em virtude do tamanho e de especificidades da amostra obtida, essa influência não pode ser constatada nesta pesquisa. Assim, como futuras pesquisas, sugere-se o aprofundamento de estudos com setores específicos, buscando compreender o papel dos instrumentos de controle gerencial em empresas farmacêuticas, de energia e de serviços, por exemplo, e ainda, como se dá o uso desses instrumentos, considerando as demandas de cada organização/setor.

## REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 3, p. 189-204, 1999.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12th ed. São Paulo: McGraw- Hill, 2008.
- ARCAND, S.; GRISALES, R. M.; FACAL, J.; DUPUIS, J. P. **Sociología de la empresa: del marco histórico a las dinámicas internas**. Bogota: Siglo del Hombre, 2010.
- AX, C.; BJORNENAK, T. Bundling and diffusion of management accounting innovations?the case of the balanced scorecard in Sweden. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 1-20, 2005.
- BARBIERI, J. C.; VASCONCELOS, I. F. G. DE; ANDREASSI, T.; VASCONCELOS, F. C. DE. Inovação e sustentabilidade: novos modelos e proposições. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, v. 50, n. 2, p. 146-154, 2010.
- BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. **Management control: theories, issues and performance**. 2nd ed. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2005.
- BISBE, J.; MALAGUEÑO, R. **The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes**. 2009.
- BISBE, J.; OTLEY, DAVID. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, p. 709-737, 2004.
- BURNS, T.; STALKER, G. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.
- CHENHALL, R. H.; KALLUNKI, J.-P.; SILVOLA, H. Exploring the relationships between strategy , innovation and management control systems□: the roles of social networking , organic innovative culture and formal controls. **Journal of Management Accounting Research**, v. 23, n. 1, p. 1-56, 2011.
- COZZARINA, B. P.; PERCIVAL, J. C. Complementarities between organisational strategies and innovation. **Economics of Innovation and New Technology**, v. 15, n. 3, p. 195-217, 2006.



- DAMANPOUR, F. Organizational innovation: a meta-analysis of effects of determinants and moderators. **The Academy of Management Journal**, v. 34, n. 3, p. 555-590, 1991.
- DAVILA, T. The promise of management control systems for innovation and strategic change. In: C. S. Chapman (Ed.); **Controlling strategy: management, accounting, and performance measurement**. 1st ed., p.37-61, 2005. Oxford University Press.
- DAVILA, T.; EPSTEIN, M. J.; SHELTON, R. **Making innovation work: how to manage it, measure it, and profit from it**. Wharton School Publishing, 2006.
- FAGERBERG, J. Innovation: a guide to the literature. In: J. Fagerberg; D. C. Mowery; R. R. Nelson (Eds.); **The Oxford Handbook of Innovation**. 1st ed., p.1-26, 2005. Oxford: Oxford University Press.
- FERREIRA, A.; MOULANG, C.; HENDRO, B. Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 23, n. 7, p. 920-948, 2010.
- FREEMAN, C. The “national system of innovation in historical perspective.” **Revista Brasileira de Inovação**, v. 3, n. 1, p. 15-34, 2004.
- GOSSELIN, M. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 105-122, 1997.
- HANSEN, A.; MOURITSEN, J. Strategies and organizational problems: constructing corporate value and coherence in balanced scorecard process. In: C. S. Chapman (Ed.); **Controlling strategy: management, accounting, and performance measurement**. 1st ed., p.125-150, 2005. Oxford University Press.
- HENSELER, J.; RINGLE, C. M.; SINKOVICS, R. R. The use of partial least squares path modeling in international marketing. **Advances in International Marketing**, v. 20, p. 277-319, 2009.
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting □: a value-based management. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349-410, 2001.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Balanced Scorecard: translating strategy into action**. Boston: Harvard Business School Press, 1996.
- LANGFIELD-SMITH, K. A review of quantitative research in management control systems and strategy. In: C. S. Chapman; A. G. Hopwood; M. D. Shields (Eds.); **Handbook of Management Accounting Research**. 1st ed., p.753–783, 2007. Amsterdam: Elsevier.
- LESTER, D. L.; PARNELL, J. A.; CARRAHER, S. Organizational Life Cycle: a Five-Stage Empirical Scale. **International Journal of Organizational Analysis**, v. 11, n. 4, p. 339-354, 2003.
- MACINTOSH, N. B. **Management accounting and control systems**. New York: Wiley, 1994.
- MACINTOSH, N. B.; QUATTRONE, P. **Management accounting and control systems: An organizational and sociological approach**. 2nd ed. Wiley, 2010.
- MAGALHÃES, M. F. Inovando para durar. In: J. C. C. Terra (Ed.); **Inovação quebrando paradigmas para vencer**. p.41-54, 2007. Saravia.

- MALERBA, F. How and why innovation differs across sectors. In: J. Fagerberg; D. C. Mowery; Richard R. Nelson (Eds.); **The Oxford Handbook of Innovation**. 1st ed., p.380-406, 2005. Oxford: Oxford University Press.
- MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives**. 2nd ed. Essex: Prentice Hall, 2007.
- MILES, R.; SNOW, C. **Organizational strategy, structure, and process**. New York: McGraw- Hill, 1978.
- NARANJO-GIL, D.; MAAS, V.; HARTMANN, F. How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 667-695, 2009.
- NETEMEYER, R. G.; BEARDEN, W. O.; SHARMA, S. **Scaling procedures: issues and applications**. 1st ed. Sage Publications, 2003.
- OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; SILVA, B. O. T. D. Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 4, p. 21-34, 2010.
- RINGLE, C. M.; WENDE, S.; WILL, A. **SmartPLS 2.0 M3 (beta)**. Germany: University of Hamburg, 2005.
- ROGERS, E. M. **Diffusion of innovations**. New York: The Free Press, 1995.
- SIMONS, R. **Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business Press, 1995.
- TANG, J. Competition and innovation behaviour. **Research Policy**, v. 35, n. 1, p. 68-82, 2006.
- WELSCH, G. A.; HILTON, R.; GORDON, P. **Budgeting: profit planning and control**. 5th ed. Prentice Hall College Div, 1988.