

Asociaciones entre Informaciones, Desempeño de la Controladuría, Desempeño Gerencial y Organizacional: un Estudio Exploratorio

Resumen

Los libros-textos afirman que el área de Controladuría es importante para la toma de decisión y gestión, y muy a pesar de que existan argumentos teóricos favorables a considerar el control gerencial como un recurso que influencia el desempeño organizacional (Henri, 2006), todavía hay una gran carencia de estudios empíricos que identifiquen la contribución del área de controladuría para el desempeño de las organizaciones. Este artículo se propuso identificar los relacionamientos entre fuentes de informaciones (Mol & Birknshaw, 2009), desempeño de la Controladuría, desempeño gerencial y desempeño organizacional, con base en 80 respuestas de profesionales de Controladuría y finanzas de empresas brasileñas. Los resultados, analizados por la técnica estadística Modelaje de Ecuaciones Estructurales, indican que existen asociaciones positivas entre grado de obtención de informaciones y desempeño de la Controladuría, y también que este último afecta positivamente al desempeño gerencial, con subsecuente efecto positivo en el desempeño organizacional. Los resultados sugieren que un área de Controladuría, que busca conocimiento en las fuentes internas y externas, consigue generar informaciones con buena calidad y en el tiempo adecuado, a un coste compatible y enfocado en proyectos, y consigue atender a las expectativas de los usuarios. Esos gestores, por su vez, soportados por una Controladuría eficaz y eficiente, planifican, controlan y toman decisiones más asertivas, contribuyendo para que la organización alcance satisfactoriamente el principal objetivo de la organización. El estudio innova al relacionar variables más relacionadas al papel de la Controladuría, además de tornar operativo el constructo desempeño de la Controladuría, con base en la visión de académicos y profesionales, pero tiene como principal limitación el hecho de ser basado en la percepción de los propios profesionales de la Controladuría.

Palabras clave: Controladuría; Desempeño; Informaciones; Desempeño de la Controladuría

José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Doctor en Controladuría y Contabilidad por la FEA/USP y Profesor Adjunto Universidad Presbiteriana Mackenzie – UPM. **Contacto:** Rua da Consolação, 896, CCSA – Prédio T – NECO – Sala 602, Consolação, São Paulo, SP. CEP: 01302-907. **E-mail:** oyadomari@mackenzie.br

Andson Braga de Aguiar

Doctor en Controladuría y Contabilidad por la FEA/USP y Profesor Universidad de São Paulo. **Contacto:** Av. Prof. Luciano Gualberto, 908, Complemento: FEA3, Sala 220, Butantã, São Paulo, SP. CEP: 05508-010. **E-mail:** abraba@usp.br

Chen Yen-Tsang

Doctorando en Administración de Empresas por la EAESP/FGV. **Contacto:** Av. Nove de Julho, 2029. POI, Bela Vista, São Paulo, SP. CEP: 01313-001. **E-mail:** yentsang@gvmail.br

Ricardo Lopes Cardoso

Doctor en Controladuría y Contabilidad por la FEA/USP y Profesor Adjunto de la Universidad Presbiteriana Mackenzie – UPM. **Contacto:** Rua da Consolação, 896, CCSA – Prédio T – NECO – Sala 602, Consolação, São Paulo, SP. CEP: 01302-907. **E-mail:** ricardo.cardoso@mackenzie.br

Ronaldo Gomes Dutra-de-Lima

Doctorando en Administración de Empresas EAESP/FGV y Profesor Asistente de la Universidad Presbiteriana Mackenzie. **Contacto:** Rua da Consolação, 896, CCSA – Prédio T – Sala dos professores, Consolação, São Paulo, SP. CEP: 01302-907. **E-mail:** ronaldo.lima@gvmail.br

1. Introducción

Hay consenso sobre que el presente estado de la sociedad se caracteriza por el conocimiento y que, para mejorar el desempeño, las organizaciones deben desarrollar modelos que permitan adquirir, compartir y diseminar el conocimiento para toda la organización (Nonaka & Takeuchi, 1997). En el área contable, se nota que los estudios que han discutido este tema, conocido como gestión del conocimiento, están enfocados en empresas de consultoría y auditoría (Morris & Empson, 1998, Vera-Muñoz, Ho & Chow, 2006), dejando de lado el área de Controladuría, lo que no se justifica, una vez que esta como cualquier unidad organizacional también adquiere conocimiento, y los estudios comprueban que el conocimiento influencia positivamente el éxito de los profesionales de Controladuría (Hunton, Wier & Stone, 2000).

Desde el punto de vista de las pesquisas organizacionales y considerando que el ambiente de trabajo de los profesionales del área Contable/Controladuría ocurre en los departamentos de Controladuría, es, por tanto, más apropiado que se mida el desempeño en la perspectiva organizacional, o sea, por el desempeño del área de Controladuría, en vez de medir el éxito individual, lo que es coherente con la mayor preocupación con la medición de desempeño de áreas funcionales (Chenhall & Langfield-Smith, 2007).

No obstante, si justificada la cuestión de medir el desempeño del área de Controladuría, otra discusión todavía permanece: **¿Cuál es la real contribución del área de Controladuría para el desempeño organizacional?** Los libros-textos son categóricos en afirmar que esa área es importante para la gestión de una organización (Catelli, 1999, Garrison, Noreen & Brewer, 2007). Por otro lado, los estudios empíricos están más enfocados en identificar las funciones del área de Controladuría (Borinelli, 2006, Lunckes, Schnorrenberger & Rosa, 2013), en detrimento de identificar el desempeño de la propia área y los relacionamientos con el desempeño organizacional, constituyéndose en una laguna de pesquisa.

Por otro lado, es sabido que las funciones del área de Controladuría consolidadas por la literatura son planificación, control, elaboración e interpretación de informes (Lunckes, Schnorrenberger & Rosa, 2013), y que el desempeño del área de Controladuría influencia el proceso de toma de decisión por los gestores de las áreas-fines de la organización (Weibenberger & Angelkort, 2011). Así pues, no es recomendable relacionar de forma directa el desempeño del área de Controladuría con el desempeño organizacional.

Esa relación indirecta con el desempeño organizacional es coherente con la perspectiva de la *Resources-Based View*, donde el Sistema de Control Gerencial puede ser clasificado como un recurso, siempre que sea utilizado complementariamente a otros recursos (Barney, 2007), tesis que también es compartida por Henri (2006).

Estudiar los departamentos se justifica, pues los estudios en estrategia han sugerido que la ventaja competitiva puede existir en el nivel de los procesos, o sea, en las rutinas o actividades desarrolladas por la empresa, y que el desempeño de estas no necesariamente puede ser reflejado en el desempeño general de la empresa (Ray, Barney & Muhanna, 2004). Una de esas rutinas es el proceso de gerenciamiento, que puede ser medido por el constructo “desempeño gerencial” conforme a los estudios de Robertson, Baron, Gibbons, Maciver y Nyfield (2000) y Craik, Ware, Kamp, O’Reilly, Staw y Zedeck (2002), el cual abarca una lista que incluye ocho dimensiones de actividades gerenciales (Tsui, 2001).

Hay, por tanto, una oportunidad de pesquisa que pueda estudiar cuáles son las fuentes de información utilizadas por el área de Controladuría, y cómo estas se asocian con el desempeño de la propia área, en una tentativa de validar estudios normativos sobre el papel del área. Adicionalmente, faltan trabajos que relacionen el desempeño del área de Controladuría con el desempeño gerencial, una vez que el área de Controladuría subsidia los gestores con informaciones para la toma de decisión, planificación y control. Por fin, en una perspectiva utilitarista, hay una oportunidad de identificar si el relacionamiento de esas variables contribuye para que la organización alcance el principal objetivo, que es una forma de tornar operativo el desempeño organizacional.

Considerando esas fundamentaciones, este trabajo se propone responder la siguiente cuestión de pesquisa: **¿Cuáles son los relacionamientos entre fuentes de Información, Desempeño de la Controladuría, Desempeño Gerencial y Desempeño Organizacional?**

Las contribuciones esperadas de este trabajo para la literatura académica se constituyen en estudiar un tema todavía poco estudiado, pues no se encontró ningún trabajo que estudiase todos esos constructos, ni siquiera internacionalmente relacionados con el área de Controladuría, y con la posibilidad de tornar operativos constructos más relacionados con el área de Controladuría. Para el campo de la práctica, se espera que el estudio contribuya al proporcionar un modelo que relacione las principales variables que tengan impacto positivo en las diferentes dimensiones de desempeño (gerencial y organizacional).

2. Referencial Teórico

2.1 Fuentes de obtención de información

Una tipología adoptada es la que clasifica las fuentes de obtención de informaciones en internas, de mercado y profesionales. Mol y Birkinshaw (2009) utilizaron y detallaron esas categorías en Internas (dentro de la empresa, otras empresas del mismo grupo), Mercado (Proveedores de equipamiento, materiales, componentes o *softwares*, Clientes o consumidores, Competencia, Consultores, Laboratorios Comerciales / Empresas de Pesquisa Desarrollo), Profesionales (Conferencias y reuniones Profesionales, Asociaciones comerciales, Revistas Técnicas, bases de datos, Ferias y Exposiciones). Esa tipología de Mol y Birkinshaw (2009) es coherente con lo que proponen Nonaka y Takeuchi (1997), cuando estos discuten que una de las etapas de la socialización es la captura de conocimiento tanto de fuentes externas como en fuentes internas.

En líneas generales, Mol y Birkinshaw (2009) argumentan que cuanto más fuentes de información utilizadas por la empresa, mayor es el grado de introducción de nuevas prácticas gerenciales. Por otro lado, hay que considerar que la paradoja existente es caracterizada por una creciente cantidad de informaciones con concomitante atención limitada (Simons, 2000).

Diversos estudios relacionan aspectos del Modelo de Nonaka & Takeuchi con desempeño organizacional, pero siempre mediados por algún constructo intermediario. Ramirez, Morales y Rojas (2011) estudiaron el modelo de Nonaka y Takeuchi (1997) y argumentan que la combinación (captura e integración de nuevos conocimientos explícitos esenciales, por medio de colecta, reflexión, y síntesis) puede mejorar la internalización de esos conocimientos. Los resultados mostraron que el proceso de creación y compartimiento de conocimiento influencia directa o indirectamente el aprendizaje organizacional, y que esta influencia positivamente el desempeño organizacional (Ramirez, Morales & Rojas, 2011).

2.2 Desempeño del área de Controladuría

El área de Controladuría, como cualquier área organizacional, también necesita obtener una evaluación de desempeño favorable en relación a los diversos objetivos trazados, como, por ejemplo, atendimiento de plazos, cumplimiento del presupuesto del área, calidad en las informaciones proporcionadas, entre otras. Muy a pesar de que el desempeño pueda ser medido por el grado de participación del *controller* en la planificación estratégica (Cadez & Guilding, 2008), ese constructo todavía no abarca el desempeño del área funcional. Así pues, medidas de desempeño específicas han sido desarrolladas para atender a necesidades de gestión de diversas funciones, como Operaciones, *Marketing* o Recursos Humanos (Chenhall & Langfield-Smith, 2007).

Para el área de Controladuría, se puede identificar la propuesta por parte de Mouritsen (1996), cuyo autor estudió cinco actividades desempeñadas por el departamento de Contabilidad, como Registro, Consultoría, Gestión Financiera, Control y Gestión Administrativa, pero, sin la preocupación de reflejar esas actividades como desempeño. por otro lado, en el estudio de Tsui (2001), el constructo Sistemas de Contabilidad Gerencial fue mensurado con nueve preguntas, que pueden ser entendidas también como desempeño del área de Controladuría, una vez que las variables abarcaron ítems, como puntualidad de los

informes, informaciones predictivas, informaciones no monetarias, rapidez en el aprovisionamiento de informaciones, estimativas de probabilidad, tempestividad, informaciones no monetarias más relacionadas a las competencias y actitudes, informaciones sobre variables estratégicas como tecnología, economía, etc.

Basados en Hunton *et al.* (2000), para quien el conocimiento impacta positivamente el desempeño, y que el proceso de gestión de conocimiento aplicado al área de Controladuría pasa por la adquisición de informaciones, y en Ramirez, Morales y Rojas (2011), los cuales justificaron el relacionamiento positivo entre obtención de informaciones, aprendizaje organizacional y desempeño, se fundamenta la siguiente Hipótesis 1: Grado de Obtención de informaciones está asociado positivamente con el Desempeño de la Controladuría

2.3 Desempeño Gerencial

Diversas competencias organizacionales han sido establecidas como importantes, pero muchas de ellas pueden ser peculiares a determinadas organizaciones, sin embargo, un proceso o una rutina común a todas ellas es el proceso gerencial, el cual puede ser caracterizado como una rutina (Ray *et al.*, 2004). Una forma de medir el proceso gerencial puede ser por medio del desempeño gerencial, el cual ha sido fruto de estudios en el campo de la psicología (Robertson *et al.*, 2000; Craik *et al.*, 2002), y más recientemente en el campo de la Contabilidad Gerencial (Tsui, 2001; Agbejule & Saarikoski, 2006). De forma general, se puede decir que esos estudios se han basado en el constructo desarrollado por Mahoney, Jerdee y Carroll (1965).

Tsui (2001) estudió los relacionamientos entre participación presupuestaria, sistemas de contabilidad gerencial y desempeño gerencial, analizando el impacto de las culturas china y occidental. Los resultados mostraron que la participación presupuestaria afectaba negativamente al desempeño gerencial en las empresas chinas, mientras ocurría lo contrario en las empresas occidentales.

Por su parte Agbejule y Saarikoski (2006), con base en un *survey* con 83 gerentes de empresas finlandesas, identificaron que cuanto mayor la participación presupuestaria y mayor el nivel de conocimiento de gestión de costes, mayor es el desempeño gerencial, medido por autopercepción. En ese estudio, el desempeño gerencial fue medido por ocho variables: Representación, Negociación, Investigación, Evaluación, Supervisión, Planificación, Coordinación y Apoyo, siendo que, después del análisis factorial, este constructo fue agrupado en dos: desempeño gerencial externo, el cual agrupó representación y negociación y los demás, con excepción de investigación que fue eliminado, como desempeño gerencial interno.

En línea con estos estudios de Contabilidad Gerencial, pero con el propósito de identificar variables más relacionadas con el área de Controladuría, se identificó que dos principales propósitos de la Contabilidad para el proceso gerencial son planificar y controlar los recursos, lo que está de acuerdo con Malmi y Grandlund (2009), para quien las informaciones contables gerenciales sirven para planificar, evaluar, controlar y asegurar el uso apropiado y la responsabilidad por sus recursos. Otro propósito de la Contabilidad Gerencial es la toma de decisiones, lo que también es coherente con el estudio de Weibenberger y Angelkort (2011), que midió la influencia del *controller* en las decisiones gerenciales y también consonante con la afirmación de Hall (2010), para quien la información contable provista en la forma de informes es la base para la toma de decisiones por parte de los gerentes.

Teniendo como base esas fundamentaciones, se declara la siguiente hipótesis Hipótesis 2: Desempeño de la Controladuría se asocia positivamente con Desempeño Gerencial.

2.4 Desempeño Organizacional

El desempeño organizacional puede tener un significado bastante amplio, que puede incluir indicadores monetarios, como eficiencia y posibilidad de lucro, o no monetarios, como satisfacción de los empleados y tasa de innovación (Donaldson, 2001).

Crossan, Rouse, Fry y Killing (2009) también afirman que, para evitar los conflictos y la confusión entre los diferentes objetivos organizacionales, estos deben ser puestos en algún orden de prioridad, también llamado estructura de objetivos. En la misma línea, Anthony y Govindarajan (2006, p.88) enfatizan que una organización tienen diferentes objetivos, pero afirman que “en el sistema formal de control gerencial de una empresa, la posibilidad de lucro es generalmente, el objetivo más importante”. Por su parte Hitt, Ireland y Hoskisson (2001) discuten que una empresa, alcanzando competitividad estratégica y explotando su ventaja competitiva, se habilita para alcanzar su objetivo primario que es obtener retornos de lucros por encima de la media.

En ese sentido el Desempeño Organizacional en este trabajo se torna operativo como el grado de consecución de la principal meta de la organización, consonante con la afirmación destacada en la literatura de que hay una escala de prioridad de objetivos. Aunque se reconozca que la indicación de una única variable para medir este constructo pueda ser una limitación, esa elección es deliberada para evitar potenciales variabilidades que podrían ocurrir con la inclusión de diversas variables.

Los estudios que adoptan la perspectiva teórica *Resources-Based View* han adoptado relaciones causales entre competencias y desempeño. En este caso, la idea principal es que el desempeño está más influenciado por los recursos y competencias. Una competencia es, en esencia, una rutina o una serie de rutinas que interactúan (Grant, 1991; Barney, 2001), y una de esas rutinas organizacionales es el proceso gerencial aquí puesto en operación como Desempeño Gerencial. De esa forma, se fundamenta la tercera hipótesis - **Hipótesis 3**: Desempeño Gerencial se asocia positivamente con el Desempeño Organizacional.

3. Procedimientos Metodológicos

Se clasifica esta pesquisa como exploratoria, una vez que los estudios todavía pueden ser considerados en etapas iniciales, principalmente en relación a los constructos Desempeño de la Controladuría y Desempeño Gerencial. Los estudios exploratorios son particularmente importantes en un momento en que hay cuestionamientos sobre las contribuciones de las pesquisas académicas para el campo de los prácticos (Baldvinsdottir, Mitchell & Norreklit, 2010). De esa forma, esta pesquisa es exploratoria, descriptiva y con método cuantitativo de análisis (Hair Jr., Anderson & Black, 2005; Flick, 2009).

3.1 Muestra

Con el objetivo de garantizar mejor entendimiento sobre las cuestiones, fue efectuado un test previo (Dillman, 2000) con un director financiero de una industria de piezas de automóvil y dos profesores doctores con experiencia en pesquisas del tipo *survey*. Pequeñas alteraciones de redacción fueron efectuadas sin que hubiese mudanza en los constructos.

La población considerada fue la de gerentes de Controladuría, gerentes financieros, gerentes de contabilidad de empresas brasileñas. No obstante, dado que no existe una base unificada de empresas que abarque empresas de diferentes portes, como es la realidad de las empresas brasileñas, se optó por desarrollar una base que pueda representar de forma más adecuada la población de empresas brasileñas. De esa forma, se optó por construir una base abarcando (1) Catastro de aquellos originarios de pesquisas anteriores que dieron sus respuestas; (2) Catastro de gerentes de Controladuría de una empresa de consultoría y entrenamiento; (3) Miembros de un grupo de red social enfocado en Controladuría y Contabilidad. La elección de miembros de red social es justificada en función de que esas redes auxilian en la producción y diseminación de conocimiento e innovaciones relacionadas al mundo corporativo (Martins, Quincozes, Pereira & Fialho, 2009).

Por tanto, a despecho de ser construida por conveniencia como gran parte de las pesquisas brasileñas en contabilidad gerencial, se entiende que esa muestra refleja con mejor propiedad el universo de gestores que actúan en empresas brasileñas, una vez que incluye a gestores que actúan en medianas empresas, las cuales no divulgan datos contables.

La pesquisa fue desarrollada durante los meses de noviembre y diciembre de 2010 y el cuestionario fue enviado por correspondencia electrónica, por medio de un servicio de ofrecimiento de cuestionario de forma electrónica.

3.1.1 Informaciones Descriptivas sobre aquellos que dieron sus respuestas.

La Tabla 1 y Tabla 2 proporcionan informaciones descriptivas sobre los que dieron sus respuestas, mientras que la Tabla 3 permite el entendimiento del porte de las empresas en que actúan los que dieron sus respuestas. Con base en las informaciones contenidas en esas tablas, se puede considerar que los que repondieron atienden al perfil deseado para la realización de esa pesquisa, teniendo en vista los objetivos propuestos.

Tabla 1

Personas que respondieron por Departamento

Departamento	Cantidad	Porcentaje
Centro de Servicios Compartidos	2	2,5%
Contabilidad	10	12,5%
Controladuría	50	62,5%
Costes y Presupuestos	6	7,5%
Financiero	12	15,0%
Total	80	100,0%

Fuente: Datos de la pesquisa

Tabla 2

Personas que respondieron por cargo

Cargo	Cantidad	Porcentaje
Jefe	1	1,3%
Coordinador	15	18,8%
Director	12	15,0%
Gerente	41	51,3%
Gerente General	6	7,5%
Supervisor	5	6,3%
Total	80	100,0%

Fuente: Datos de la pesquisa

Tabla 3

Porte de las empresas

Intervalo de Classes em Quantidade de Empregados	Quantidade de empresas	Porcentagem
[0 ; 100]	11	13,75%
[101 ; 500]	18	22,50%
[501 ; 1.000]	14	17,50%
[1.001 ; 5.000]	24	30,00%
[5.001 ; 10.000]	9	11,25%
[Por encima de 10.000]	4	5,00%
Total	80	100,00%

Fuente: Datos de la pesquisa

3.2 Elaboración del cuestionario

3.2.1 Fuentes de obtención de conocimiento

Muy a pesar de que la tipología desarrollada por Mol y Birkinshaw (2009) sea importante, se entiende que esta fue desarrollada para innovaciones organizacionales con gran alcance, siendo necesario introducir algunos ítems más aplicables al departamento de Controladuría. En ese sentido, tres variables fueron incluidas para fines de este estudio:

- **Libros** – Los libros han sido presentados como importantes en el papel de la institucionalización de las prácticas de contabilidad gerencial (Scapens, 1994).
- **Artículos académicos** – Van Helden, Aardema, Ter Bogt y Groot (2010) identificaron que investigadores buscan ese conocimiento en periódicos académicos internacionales, mientras que los consultores obtienen conocimiento por medio de contactos con colegas y en revistas profesionales. Aunque haya esa disonancia, esa variable fue incluida en la tentativa de verificar la relevancia de la producción académica para la práctica, una preocupación manifestada por diversos autores como Malmi y Grandlund (2009), y Baldvinsdottir, Mitchel y Nørreklit (2010).
- **Red de contactos** – Calhoun y Starbuck (2003) proporcionan una explicación de los relacionamientos entre información y conocimiento. Para ellos, las personas y las organizaciones adquieren información por medio de redes sociales, y una porción de esa información se torna conocimiento (Calhoun & Starbuck, 2003). Pettigrew y Massini (2003) también destacan el papel del compartimiento de información, más allá de las fronteras organizacionales.

Las demás variables fueron adaptadas del estudio de Mol y Birkinshaw (2009).

Los que respondieron tenían que indicar la importancia de cada una de las principales fuentes de conocimiento o información utilizadas para generar innovaciones en las técnicas de control gerencial, en un total de nueve ítems, teniendo como base los últimos dos años. Escala 1. No Utilizado, 2. Poca Importancia, 3. Media Importancia, 4. Gran Importancia. La Tabla 4 presenta los datos sobre las variables que componen el constructo Fuentes de Información.

Para evitar repetir los datos de media y desvío estándar, se optó por ya situar esos datos junto con la puesta en operación de las variables.

Tabla 4

Fuentes de Información

Fuente de información	Variable	Clasificación según Mol & Birkinshaw (2009)	Media	Desvío Estándar	Referencial
Informaciones obtenidas en los otros departamentos	F1	Interna	3,6	0,7	Adaptada de Mol y Birkinshaw (2009)
Consultores externos	F2	Mercado	2,8	0,8	Mol y Birkinshaw (2009)
Competencia	F3	Mercado	2,9	0,9	Mol y Birkinshaw (2009)
Libros	F4	Profesional	3,0	0,8	Basado en Scapens (1994)
Proveedores de Software	F5	Mercado	3,0	0,8	Mol y Birkinshaw (2009)
Periódicos y Revistas de Negocios	F6	Profesional	3,0	0,7	Mol y Birkinshaw (2009)
Artículos Académicos	F7	Profesional	2,8	0,8	Basado en Van Helden <i>et al.</i> (2010)
Asociaciones de clase (empresariales y profesionales)	F8	Profissional	3,0	0,9	Mol y Birkinshaw (2009)
Red de contactos	F9	Profissional	3,3	0,8	Calhoun y Starbuck (2003)
Seminarios y Cursos	F10	Profissional	3,2	0,7	Mol y Birkinshaw (2009)

Fuente: Datos de la pesquisa

3.2.2 Desempeño de la Controladuría

Aunque no sea el principal objetivo de este trabajo, una vez que un relato detallado de la puesta en operación del constructo Desempeño de la Controladuría podría ser objeto de artículo específico, esta sección describe sintéticamente los principales procedimientos involucrando este trabajo para desarrollar el constructo Desempeño de la Controladuría.

Un cuestionario fue enviado a una muestra, definida por conveniencia, abarcando profesores/pesquisidores del área de Contabilidad Gerencial y profesionales actuantes en empresas. La muestra de académicos buscó parte de los profesores vinculados a los Programas de Posgraduación (*Stricto Sensu*) en Contabilidad, con envío de diez cuestionarios y retorno de seis válidos. La muestra de profesionales fue obtenida por medio de contacto con profesionales vinculados a la asociación de profesionales de finanzas y contabilidad como el Instituto Brasileño de Ejecutivos en Finanzas (Ibef-SP) y la Asociación Nacional de Ejecutivos de Finanzas, Administración y Contabilidad (Anefac), además de algunos profesionales de la red de contacto de los pesquisidores, todos con cargos por encima de gerente y con formación académica mínima en MBA/Especialización. En ese caso, nueve cuestionarios fueron considerados de un total de dieciocho cuestionarios enviados.

A aquellos que respondieron les fue solicitado que informasen, por medio de un cuestionario electrónico por internet, sobre qué aspectos el área de Controladuría debería tener el desempeño medido y evaluado y solicitaba justificativas. Procedimiento semejante fue adoptado por Frezatti, Aguiar y Guerreiro (2007) para evaluar las diferencias entre Contabilidad Financiera y Gerencial, sólo que involucrando solamente académicos, mas de diversos países.

En síntesis, los principales aspectos que académicos y profesionales mencionaron pueden ser identificados en la Figura 1.

Variable	Académicos	Profesionales
Cumplimiento de plazos	Cumplimiento de plazos y Tempestividad de la información	Calidad de la información prestada y plazo
Calidad de las informaciones prestadas	Oportunidad y relevancia de la información. Evaluar si las informaciones prestadas condujeron a los mejores resultados	Puntualidad en la entrega; nivel de errores; nivel de entendimientos de sus informaciones
Control presupuestario de los gastos departamentales	Eficiencia en relación a los servicios prestados	Control de los gastos del departamento
Satisfacción de los usuarios (clientes internos)	Evaluar si las informaciones prestadas condujeron a los mejores resultados	Satisfacción de los usuarios
Ejecución de proyectos del departamento	Implementación de nuevas herramientas	Planificación y efectividad de las actividades bajo gestión de la Controladuría. Ejecución de los proyectos del departamento

Fuente: Elaborado por los autores con base en datos de la pesquisa

Figura 1. Conexión de las variables con evidencias de académicos y profesionales

El análisis de contenido consonante propuesto por Bardin (2004) muestra que los dos aspectos más citados son cumplimiento de plazos y calidad de la información prestada. Esos son aspectos muy presentes en una relación de prestación de servicios, sugiriendo que la Controladuría es vista como un departamento prestador de servicios orientado para atender las demandas de clientes internos y externos en una tácita relación contractual.

Dos otros aspectos fueron destacados: uno de ellos fue el de que la Controladuría tenga como objetivo el control de sus propios gastos. Esto demuestra que la Controladuría, como cualquier otra área de la empresa, debe responder por su presupuesto de gastos. Otro aspecto considerado relevante es la cuestión de la ejecución de los proyectos, siendo que uno de los que respondieron destacó el hecho de que el área de Controladuría esté desarrollando diversos proyectos de cómo adoptar las nuevas normas contables. Por fin, la satisfacción de los usuarios es una preocupación tanto de académicos como de usuarios, siendo que los académicos destacaron el aspecto de la toma de decisión.

De esa forma, después de un análisis de contenido consonante sugerido por Bardin (2004), los siguientes ítems fueron considerados: (1) Cumplimiento de plazos; (2) Calidad de las informaciones prestadas; (3) Control presupuestario de los gastos departamentales; (4) Satisfacción de los usuarios (clientes internos); (5) Ejecución de proyectos del departamento. De esa forma gran parte del desempeño, excepto el ítem 4, está alineada con lo que Borinelli (2006) llamó Estructura Conceptual Básica de Controladuría en su perspectiva “aspectos procedimentales”, que son las actividades, funciones y artefactos utilizados.

A los que respondieron les fue solicitado que indicasen el grado de cumplimiento en relación a los objetivos del departamento de Controladuría, siendo utilizada una escala Likert de “1. Muy Abajo de lo Esperado” a “7. Muy por encima de lo Esperado”. La Tabla 5 presenta los datos relativos al constructo Desempeño de Controladuría.

Tabla 5

Variables Desempeño de la Controladuría

Asertiva	Variable	Media	Desvío Estándar	Fuente
Cumplimiento de plazos	DC1	5,4	1,2	Pesquisa
Calidad de las informaciones prestadas	DC2	5,7	0,9	Pesquisa
Control presupuestario de los gastos departamentales	DC3	5,3	1,3	Pesquisa
Satisfacción de los usuarios (clientes internos)	DC4	5,3	1,1	Pesquisa
Ejecución de proyectos del departamento	DC5	5,1	1,3	Pesquisa

Fuente: datos de la pesquisa

3.2.3 Desempeño Gerencial

La mensuración del Constructo abarcó tres variables (planificación de las actividades, control de los recursos y toma de decisión). A los que respondieron les fue solicitado que indicasen cómo ellos evalúan a los gestores en relación a algunas actividades, siendo utilizada una escala Likert de “1. Muy por debajo de lo Esperado” a “7. Muy por encima de lo Esperado”, y cuyos datos estadísticos son presentados en la Tabla 6.

Tabla 6

Variables Desempeño Gerencial

Asertiva	Variable	Media	Desvío Estándar	Referencial
Planificación de las actividades	DG1	4,56	1,32	Malmi y Grandlund (2009)
Control de los Recursos	DG2	4,83	1,29	Malmi y Grandlund (2009)
Toma de Decisión	DG3	4,96	1,20	Malmi y Grandlund (2009)

Fuente: datos de la pesquisa

3.2.4 Desempeño Organizacional

El desempeño organizacional medido por solamente una variable, no obstante, es coherente con el propósito del estudio y del encadenamiento de las variables. Los que respondieron fueron solicitados a evaluar a los gestores en relación a la consecución de la principal meta de la organización, clasificando el desempeño de 1. Muy por debajo de lo Esperado a 7. Muy por encima de lo Esperado.

Tabla 7

Variable Desempeño Organizacional

Asertiva	Variable	Media	Desvío Estándar	Referencial
Consecución de la principal meta de la organización	DO	5,2	1,2	Anthony y Govindarajan (2006) Crossan <i>et al.</i> (2009)

Fuente: datos de la pesquisa

3.3 Modelaje de ecuación estructural

Se utilizó la técnica de Modelaje de Ecuación Estructural (MEE), apropiada para estimar una serie de relaciones de dependencia interrelacionadas simultáneamente (Hair Jr. *et al.*, 2005), basada en mínimos cuadrados parciales, pues este método puede ser utilizado con muestras menores (Smith & Langfield-Smith, 2004; Zwicker, Souza & Bido, 2008).

3.4 Procedimientos estadísticos

El análisis de los resultados se basó en las etapas recomendadas por Hair Jr *et al.* (2005), las cuales incluyen:

Etapas 1: Análisis previo de los 80 casos, buscando identificar casos no válidos, lo que no fue identificado.

Etapas 2: En esta etapa, se evaluó el modelo de mensuración por medio de la:

- Evaluación de la correlación de cada indicador con sus respectivos constructos o variables latentes, y por el hecho de que se trata de un estudio exploratorio no fue excluida ninguna variable, muy a pesar de que para dar mayor robustez al modelo esa correlación debería ser superior a 0,7 consonante Hair Jr *et al.* (2005).
- Análisis de la confiabilidad compuesta de cada constructo, cuyo índice debería ser superior o igual a 0,7, así como Alpha de Cronbach, los cuales tienen la función de evaluar si el indicador mensura adecuadamente el constructo (Hair Jr. *et al.*, 2005; Zwicker *et al.*, 2008). Para constructos unidimensionales, ese procedimiento no es necesario, que, en el caso de la pesquisa, el constructo es Desempeño Organizacional, con Alpha de Cronbach igual a 1.
- Verificación de la Variancia Media Explicada (VME), que debería ser superior al 50% (Hair Jr. *et al.*, 2005). La Variancia Media Explicada es una medida de validez convergente y refleja la cuantía general de variancia en los indicadores explicada por el constructo latente. En este estudio solamente el constructo Fuentes de Conocimiento quedó con una VME del 25%, afectada por el procedimiento de no excluir variables con carga por debajo de 0,7.
- Validez Discriminante, cuyo test es puesto en operación por la Raíz Cuadrada de la VME, la cual no puede ser menor que las correlaciones entre los constructos (Tenenhaus, Vinzi, Chatelini & Lauro, 2005). El objetivo de la validez discriminante es determinar si los indicadores tienen una relación más fuerte con sus respectivas variables latentes que con cualquier otra variable latente presente en el modelo.

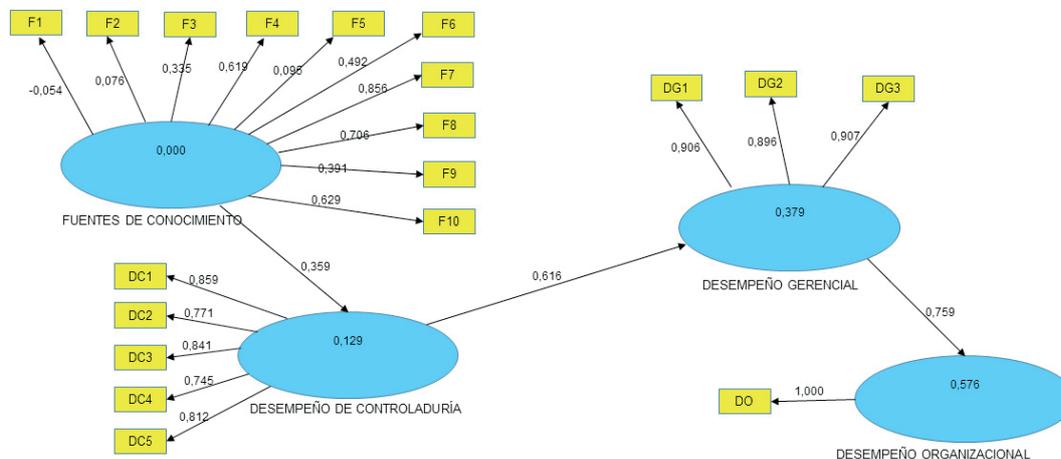
Etapas 3: Validación del Modelo Estructural consistiendo en:

- Verificación de los valores de R^2 , que significa el porcentaje de variancia de una variable latente que es explicado por otras variables latentes.
- Comprobar la hipótesis de que los coeficientes de la regresión sean iguales a cero por medio del Test t de Student. Para un nivel de significancia de 0,05, el valor de la t es de aproximadamente 1,96. El procedimiento adoptado fue utilizar la técnica *bootstrapping*, la cual consiste en un tipo de re-muestreo aleatorio con repetición (Hair Jr. *et al.*, 2005). En esa pesquisa, fueron utilizados 200 re-muestréos para el cálculo de los valores t.

El software utilizado para el test fue el **SmartPLS 2.0 M3** (Ringle, Wende, & Will, 2005).

4. Presentación y Discusión de los Resultados

En la Figura 2 pueden ser visualizados los relacionamientos entre los constructos y respectivas cargas factoriales.



Fuente: SMARTPLS con base en datos de la pesquisa

Figura 2. Modelo PLS de los relacionamientos estructurales.

En la Tabla 8, pueden ser visualizadas las estadísticas de los constructos.

Tabla 8

Estadísticas de los constructos

Constructo	Sigla	VME	Confiabilidad Compuesta	R2	Alpha de Cronbach
Desempeño del Área de Controladuría	Des Controlad	0,65	0,90	0,13	0,87
Desempeño Gerencial	Des Gerencial	0,82	0,93	0,38	0,89
Desempeño Organizacional	Des Organizacional	1,00	1,00	0,58	1,00
Fuentes de Conocimiento	Fuentes Conhec	0,25	0,70	-	0,71

Fuente: datos de la pesquisa

Los resultados sugieren que solamente un 13% de las variaciones en el desempeño de controladuría son explicadas por las variaciones en el constructo fuentes de conocimiento. Por un lado, eso sugiere que pueden existir otros factores que explican el desempeño del área de Controladuría, como calidad de personal, infraestructura (espacio físico y condiciones de trabajo, entre otras), tecnología (computadores y sistemas de informaciones), cultura organizacional, entre otros. Oyadomari, Aguiar, Chen y Dultra-de-Lima (2013) desarrollan un análisis más profundizado sobre esos datos.

Por otro lado el Desempeño Gerencial, medido por las variables, planificación, control de recursos y toma de decisiones, tiene el 38% de las variaciones explicadas por la variación en el desempeño de la Controladuría, lo que puede ser considerado bastante representativo. Esos resultados sugieren la importancia de la Controladuría para obtención de Desempeño Gerencial.

El alto poder de explicación del Desempeño Organizacional, con un 58% de las variaciones explicadas por las variaciones en el Desempeño Gerencial, puede estar reflejando un elevado direccionamiento de las operacionalizaciones de esos constructos, que son enfocadas en aspectos más relacionados con el papel del Sistema de Control Gerencial. Por otro lado, los resultados están en la misma dirección que indican la importancia de las Capacidades Dinámicas propuestas por Teece, Pisano y Shuen (1997), y más específicamente en los aspectos gerenciales relacionados a planificación, control y decisiones.

La Tabla 9 presenta las correlaciones entre las variables latentes y, en la diagonal, en negrita, fueron incluidos los valores de la raíz cuadrada de la VME. En ese caso, la raíz cuadrada de la VME siempre fue mayor que las correlaciones, indicando validez discriminante.

Tabla 9

Matriz de Correlaciones y Raíz Cuadrada de la VME

Variable latente	1	2	3	4
(1) Des Controlad	0,81	-	-	-
(2) Des Gerencial	0,62	0,90	-	-
(3) Des Organizacional	0,60	0,76	1,00	-
(4) Fuentes Conhec	0,36	0,28	0,25	0,50

Nota: En la diagonal, en negrita, fueron incluidos los valores de la raíz cuadrada de la VME.

Fuente: datos de la pesquisa

Los tests estadísticos sobre los relacionamientos estructurales pueden ser visualizados en la Tabla 10.

Tabla 10

Coefficientes Estructurales del Modelo

Tabla 10 Coeficientes Estructurales del Modelo	Coefficiente	Erro Padrão	Valor T
Relacionamiento Estructural	Coefficiente	Error Estándar	Valor T
Des Controlad ⇒ Des Gerencial	0,62	0,07	8,88 *
Des Gerencial ⇒ Des Organizacional	0,76	0,07	10,47 *
Fuentes Conhec ⇒ Des Controlad	0,36	0,08	4,49 *

Nota: *estadísticamente significativa al nivel de 5%

Fuente: datos de la pesquisa

Se percibe, con base en los valores T, que los tres relacionamientos examinados en este estudio son significativos, considerando un nivel de significancia del 5%. De esa forma, no fue posible rechazar las hipótesis, siendo aceptado que:

H1: Grado de Obtención de informaciones tiene asociación positiva con el Desempeño de la Controladuría

H2: Desempeño de la Controladuría tiene asociación positiva con Desempeño Gerencial

H3: Desempeño Gerencial tiene asociación positiva con el Desempeño Organizacional

Esos resultados sugieren que cuanto mayor la búsqueda de conocimiento, mayor será el desempeño de la Controladuría. Eso indica que los profesionales que actúan en esa área deban mantenerse constantemente actualizados, particularmente en un momento caracterizado por alteraciones en las normas contables, las cuales deberán influenciar las informaciones gerenciales proporcionadas por el área de Controladuría, una vez que es tenue la frontera entre Contabilidad Financiera y Contabilidad Gerencial.

Los resultados son importantes y sugieren que la educación continuada de los profesionales de Controladuría caracterizada por las variables libros, artículos académicos, seminarios y cursos ha contribuido para mejorar el desempeño de la Controladuría, lo que es un argumento más para que las políticas de desarrollo de esos profesionales incentiven la educación continuada. Otro factor importante es que la búsqueda de conocimiento también se hace por medio de participación en reuniones de asociaciones empresariales y profesionales, lo que destaca el papel que asociaciones como Consejo Regional de Contabilidad, Asociación Nacional de Executivos

de Finanzas y Contabilidad (Anefac) y entidades empresariales poseen en la disseminación de conocimiento entre los profesionales de Controladuría. Por otro lado, a pesar de la media alta, la búsqueda de informaciones en otros departamentos presentó alta variabilidad. Por tanto, se torna necesario estimular esa búsqueda de información entre las áreas, una vez que pueden contribuir para generar conocimiento tácito.

En relación al Desempeño de la Controladuría, las notas altas evidencian que esos atributos están teniendo buen desempeño, indicando que Controladuría atiende a los usuarios de forma bastante satisfactoria.

Los resultados también sugieren que hay asociación positiva entre Desempeño de la Controladuría y Desempeño Gerencial, indicando que una buena actuación de la Controladuría implica positivamente mejor planificación de las actividades, control de los recursos y toma de decisiones por parte de los gestores. Esas variables son bastante influenciadas por un área de Controladuría que proporcione informaciones en el tiempo adecuado y con buena calidad, y que haga eso utilizando recursos dentro del presupuesto, desarrollando proyectos de mejoría dentro de su propia área, obteniendo así un elevado grado de satisfacción de los usuarios internos.

Por fin, hay asociación positiva entre Desempeño Gerencial y Desempeño Organizacional, este último medido por el grado de consecución de la principal meta de la organización. Este resultado, por un lado, puede estar siendo afectado por el ambiente económico favorable que permea el período en que la pesquisa fue realizada, pero por otro lado puede indicar la importancia de que un gestor planifique las actividades, controlar los recursos y tomar decisiones, soportado por un adecuado y ágil sistema de informaciones y que atienda a las necesidades gerenciales.

Resumidamente, los resultados sugieren que un área de Controladuría que busca conocimiento en las fuentes internas y externas consigue generar informaciones con buena calidad y en el tiempo adecuado, a un coste compatible, auxiliada por la gestión de proyectos departamentales, consigue atender a las expectativas de los usuarios. Esos gestores, por su vez, soportados por una Controladuría eficaz y eficiente, planifican, controlan y toman decisiones más asertivas, contribuyendo para que la organización alcance satisfactoriamente su principal objetivo.

Los resultados están en consonancia con la preocupación de identificar el papel del área de Controladuría, y confirma que el Sistema de Control, junto con otro recurso, en el caso el Desempeño Gerencial, puede ser considerado como un recurso importante para obtención de ventaja competitiva consonante Barney (2007). También se junta a los estudios que intentan identificar los efectos de una gestión de buenas prácticas de Controladuría, identificando los efectos de esta para la organización, como los estudios de Tsui (2001), Agbejule y Saarikoski (2006) y Weißenberger y Angelkort (2011).

Al mismo tiempo, los resultados de la pesquisa contribuyen con la literatura nacional e internacional al estudiar específicamente el constructo Desempeño de la Controladuría y relacionar con el Desempeño Gerencial, que parece ser el relacionamiento más próximo dado que la Controladuría genera informaciones para que los gestores planifiquen, ejecuten y controlen los recursos y acciones.

5. Consideraciones Finales

Este estudio identificó si existen asociaciones entre la búsqueda de conocimiento, desempeño de la Controladuría, desempeño gerencial y desempeño organizacional, un tema que tiene como telón de fondo los intereses de los prácticos en identificar las llamadas mejores prácticas, interés este que también es el propósito de la creación de la Teoría en Contabilidad Gerencial.

El estudio avanza al proponer un constructo de Desempeño de la Controladuría, además de ser una adaptación de constructo de Desempeño Gerencial y de Desempeño Organizacional, más relacionado con el papel de la Controladuría. Los resultados indicaron que, para 80 profesionales de Controladuría que actúan en empresas brasileñas, existen asociaciones positivas entre la busca de conocimiento, desempeño del área de Controladuría, desempeño gerencial y desempeño organizacional, con esos relacionamientos encadenados con asociación positiva y con significancia estadística.

Los resultados apuntan hacia contribuciones para la práctica, indicando que esos profesionales deben continuar haciendo esfuerzos en educación continuada, y que todavía hay oportunidad para buscar conocimiento dentro de la organización. Esos esfuerzos se conjugan para la obtención de desempeño del área de Controladuría, y que esta es importante para que los gestores planifiquen, controlen y tomen decisiones de forma adecuada, y que eso contribuye positivamente para la consecución del principal objetivo de la organización.

Para la literatura, se entiende que la pesquisa contribuye al confirmar empíricamente el entendimiento del área de Controladuría como un recurso valioso, validando lo preconizado por los libros-textos. Esa área puede ser entendida como una generadora de capacidades dinámicas, principalmente adaptando mecanismos de mensuración e instrumentos de evaluación de desempeño vinculados a la realidad organizacional y a los objetivos estratégicos de la empresa.

Para la comunidad científica, los resultados pueden ser útiles para, aunque inicialmente, mostrar que las fuentes de informaciones más utilizadas por esos profesionales no son los artículos académicos, y, sí, informaciones obtenidas por el proceso de socialización por medio de red de contactos y asociaciones profesionales, lo que puede ser visto como un espacio para que académicos puedan interactuar con los profesionales de la práctica y así crear conocimiento.

Al mismo tiempo, los resultados deben ser vistos con cuidado, pues la percepción de desempeño fue efectuada con base en la opinión de profesionales del área de Controladuría. Así pues otros estudios que capturen la dimensión desempeño del área de Controladuría por la percepción de los usuarios de la Controladuría podrían ser desarrollados para evitar esa tendencia.

Muy a pesar que los resultados no puedan ser generalizados, ellos pueden ser considerados embriones de futuras pesquisas que identifiquen, por medio de estudios de casos, como el área de Controladuría crea y comparte conocimiento, y que identifiquen la contribución del área de Controladuría a los gestores organizacionales en su trabajo rutinario de planificación, control y toma de decisión.

6. Referencias

- Agbejule, A., & Saarikoski, L. (2006) The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance. *The British Accounting Review*, 38(4), pp.427-440.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2006). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2010) Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), pp.79-82.
- Bardin, L. (2004) *Análise de conteúdo* (3rd ed.). Lisboa: Edições 70.
- Barney, J. (2007) *Gaining and sustaining competitive advantage* (3rd ed.) Upper Saddle River, NJ: Pearson Education.
- Barney, J. B. (2001) Resource-based theories of competitive advantage: a ten-year retrospective on the resource-based view. *Journal of Management*, 27(6), pp.643-650. doi:10.1177/014920630102700602
- Borinelli, M. L.(2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria : sistematização à luz da teoria e da práxis* Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária – FEA – São Paulo, SP, Brasil.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), pp. 836-863.
- Calhoun, M. A., & Starbuck, W. H. (2003) Barriers to Creating Knowledge. In: M. Easterby-Smith, & M. A. Lyles (Eds.) *The Blackwell handbook of organizational learning and knowledge management*. Oxford: Blackwell, pp.473-492.

- Catelli, A. (1999) *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON*. São Paulo: Atlas.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (2007) Multiple perspectives of performance measures. *European Management Journal*, 25(4), pp. 266-282.
- Craik, K. H., Ware, A. P., Kamp, J., O'Reilly, C., Staw, B., & Zedeck, A. (2002) Exploration of construct validity in a combined managerial and personality assessment programme. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 75, pp.171-193. doi: 10.1348/09631790260098758
- Crossan, M. M., Rouse, M. J., Fry, J.N., & Killing, J.P. (2009) *Strategic analysis and action*. Toronto, Ontario: Pearson.
- Dillman, D. (2000) *Constructing the questionnaire. Mail and internet surveys*. New York: John Wiley & Sons.
- Donaldson, L. (2001) *The contingency theory of organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Flick, U. (2009) *Introdução à pesquisa qualitativa (3ª ed)*. Porto Alegre: Bookman.
- Frezatti, F., Aguiar, A. B., & Guerreiro, R. (2007) Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista Contabilidade e Finanças*, 18(44), pp. 9-22.
- Garrison, .R., Noreen, E.W.; & Brewer, P.C. (2007). *Contabilidade gerencial*. 11. ed Rio de Janeiro: LTC.
- Grant, R. M. (1991) The resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. *California Management Review*, Spring, 34(1), pp. 114-135,
- Hair Jr., J. F., Anderson, R. E., & Black, W. (2005) *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman.
- Hall, M. (2010) Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), pp. 301-315.
- Henri, J. F. (2006) Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), pp.529-558.
- Hitt, M. A., Ireland, R. D., & Hoskisson, R. E. (2001) *Strategic Management: competitiveness and globalization (concepts)*. Thomson Learning.
- Hunton, J. E., Wier, B., & Stone, D.N. (2000) Succeeding in managerial accounting. Part 2: knowledge, ability, and rank. *Accounting, Organizations and Society*, 25(2), pp.751-762.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & Rosa, F. S. (2013). Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(47), pp.283-299.
- Mahoney, T. A., Jerdee, T. H. & Carroll, S. J. (1965). The Jobs of Management. *Industrial Relations*, 4(2), pp. 97-110. DOI: 10.1111/j.1468-232X.1965.tb00922.x
- Malmi, T., & Grandlund, M. (2009) In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, 18 (3), pp.597-620.
- Martins, J. T., Quincozes, E. R. F., Pereira, M. F., Fialho, F.A.P. (2009). *A contribuição das redes sociais para o desenvolvimento de projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação (P,D&I): o caso da Embrapa*. Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Recuperado em 15/10/2013 de www.aedb.br/seget/artigos09/290_artigo.pdf.
- Mol, M. J., & Birkinshaw, J. (2009) The sources of management innovation: When firms introduce new management practices. *Journal of Business Research*, 62(12), pp.1269-1280.
- Morris, T., & Empson, L. (1998) Organization and Expertise: an exploration of knowledge bases and the management of accounting and consulting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (5-6), pp. 609-624.

- Mouritsen, J. (1996) Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research*, 7(3), pp. 283-303.
- Nonaka, I., & Takeuchi, H. (1997) *Criação de Conhecimento na Empresa: Como as Empresas Japonesas Geram a Dinâmica da Inovação*. Rio de Janeiro: Elsevier. Oyadomari, J.C.T; Aguiar, A.B. Chen, Y-T. Dutra-de-Lima, R.G. (2013) Inovação de práticas de controle gerencial e fontes de informação. *Revista Contabilidade e Organizações*, 19, pp.17-26
- Pettigrew, A., & Massini, S. (2003) Innovative forms of organizing: trends in Europe, Japan and the USA in the 1990s. In A. Pettigrew, R. Whittington, L. Melin, C. Sánchez-Runde, F. van den Bosch, W. Ruigrok, & T. Numagami (Eds.), *Innovative forms of organizing: International Perspectives*. London: Sage. pp. 1-33.
- Ramírez, A. M., Morales, V. J. G., Rojas, R. M., (2011). Knowledge Creation, Organizational Learning and Their Effects on Organizational Performance. *Engineering Economics*, 22(3), pp. 309-318.
- Ray, G., Barney, J. B., & Muhanna, W. A. (2004) Capabilities, Business Processes, and Competitive Advantage: Choosing the Dependent Variable in Empirical Tests of the Resource-Based View. *Strategic Management Journal*, 25(1), pp. 23-37. DOI: 10.1002/smj.366.
- Ringle, C. M., Wende, S. & Will, A. (2005) *Smartpls 2.0 M3 (Beta)*. Germany: University of Hamburg. Recuperado em 15 outubro, 2013, de <<http://www.smartpls.de>>.
- Robertson, I.T., Baron, H., Gibbons, P., Maciver, R. & Nyfield, G. (2000) Conscientiousness and managerial performance. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 73(2), pp.171-180. doi: 10.1348/096317900166967
- Scapens, R. W. (1994) Never Mind the Gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), pp.301-321.
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice Hall Upper Saddle River NJ, pp. 77-109.
- Smith, D., & Langfield-Smith, K. (2004) Structural equation modeling in management accounting research: critical analysis and opportunities. *Journal of Accounting Literature*, 23, pp.49-86.
- Teece, D. J., Pisano, G. & Shuen, A. (1997) Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), pp.509-533.
- Tenenhaus, M., Vinzi, V. E., Chatelin, Y.-M., & Lauro, C. (2005) PLS path modelling. *Computational Statistics and Data Analysis*, 48(1), pp.159-205.
- Tsui, J. S. L. (2001) The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: an analysis of Chinese and Western managers. *The International Journal of Accounting*, 36(2), pp.125-146.
- Van Helden, G. J., Aardema, H., Ter Bogt, H. J., & Groot, T. L. C. M. (2010) Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research. *Management Accounting Research*, 21(2), pp. 83-94.
- Vera-Muñoz, S. C., Ho, J. L., & Chow, C. W. (2006) Enhancing Knowledge Sharing in Public Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 20 (2), pp. 133-155.
- Weissenberger, B.E., & Angelkort, H. (2011). Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research*, 22(3), pp.160-180.
- Zwicker, R., Souza, C. A., & Bido, D. S. (2008) Uma revisão do Modelo do Grau de Informatização de Empresas: novas propostas de estimação e modelagem usando PLS (partial least squares). *Anais do XXXII Encontro da ANPAD*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.