

A INFLUÊNCIA DOS GESTORES NA CULTURA ORGANIZACIONAL E OS EFEITOS NOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

Karina Tabaquim Scarsi

Universidade Estadual de Maringá – UEM
karinascarsi@outlook.com

Valter da Silva Faia

Universidade Estadual de Maringá – UEM
vsfaia@uem.br

RESUMO

O papel do gerente é fundamental para o sucesso e continuidade das organizações. Baseado no modelo de gestão e suas características pessoais, a empresa desenvolve uma filosofia de ação e um sistema de valores, constituindo uma cultura organizacional. Por sua vez, a cultura organizacional pode se tornar um facilitador ou não dos sistemas de controle gerenciais (SCGs). Sabe-se na literatura que as características pessoais dos gestores e que a cultura organizacional influenciam o uso dos SCGs. Contudo, este estudo propôs avaliar o efeito indireto das características pessoais no uso dos SCGs por meio da cultura. Para tanto, este estudo teve como objetivo caracterizar a influência que o gestor tem sobre a cultura organizacional da empresa e seus efeitos nos SCGs. Por meio de um levantamento com micro e pequenas empresas da região noroeste do Paraná, os resultados evidenciaram que o conhecimento contábil do gestor é uma característica especialmente importante para a promoção de uma cultura organizacional do tipo hierárquica. Por sua vez, a cultura hierárquica, em detrimento aos tipos de cultura inovativa, de clã e de mercado, se mostrou um fator determinante do uso dos SCGs. Um teste de mediação foi realizado e indicou que o conhecimento contábil do gestor influencia indiretamente o uso dos SCGs por meio da propagação de uma cultura organizacional hierárquica. Estes resultados contribuem com a literatura ao evidenciar o papel mediador que a cultura organizacional estabelece na relação entre o gestor e a decisão em usar o SCGs para condução dos negócios.

Palavras-chave: Cultura organizacional; Sistema de controle gerencial; Características dos gestores.

1 INTRODUÇÃO

Dadas as intermitentes crises existentes no âmbito das organizações e a necessidade de equilíbrio entre as tensões de crescimento e as demandas de controle, o papel do gerente tem se tornado cada vez mais importante para o sucesso das organizações (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009). Para um bom desempenho do seu papel, o gestor deve ter uma visão global do ambiente em que está inserido, ajustando-se às mudanças e se fazendo parte dos problemas existentes (Pelissari, Vanalle & Gonzalez, 2007). Cabe ao gestor a função de orientar as atividades da empresa, equilibrar os conflitos existentes e decidir no horizonte de curto, médio e longo prazo, fazendo com que a entidade alcance a eficiência empresarial por meio de uma própria filosofia de ação (Frezatti et al., 2009).

A filosofia empresarial resulta das crenças e valores dos gestores, que são a base do modo de operação da entidade. As empresas, influenciadas especialmente pelas características dos seus gestores, procuram desenvolver um sistema próprio de valores, denominado de cultura organizacional (Padoveze & Carvalho, 2005). A cultura organizacional é um elemento chave

para a compreensão do caráter dinâmico de uma organização, ou seja, é um padrão de metas básicas que um determinado grupo desenvolveu ou descobriu para lidar com os problemas de adaptação externa e integração interna (Schein, 1984). A cultura é definida principalmente pelo gestor, de acordo com as suas habilidades e estilo de gestão, pois é ele que assume o papel de criar, manter ou mudar as particularidades da cultura (Bass & Avolio, 1993). Por exemplo, os gestores podem valorizar uma cultura de grupo, de inovação, de foco nos resultados ou burocrática (Santos, 1998).

A cultura organizacional permite a integração de valores, crenças e metas, fazendo com que o comportamento individual, em conjunto com a organização, busque alcançar os objetivos propostos pela entidade (Faria & Assis, 2016). No entanto, faz-se necessário que a cultura organizacional seja reforçada pelos sistemas de controle gerenciais (SCGs), os quais comunicam aos indivíduos quais os objetivos estratégicos da empresa e como se espera que eles sejam atendidos (Anthony & Govindarajan, 2011). Dessa forma, a cultura organizacional influencia a adoção dos SCGs promovendo uma adequação coletiva e facilitando sua aceitação e utilização na organização (Sevenhni, Pletsch & Adam, 2017). Sendo assim, quanto mais forte for a cultura organizacional da entidade, mais a organização é vista como exemplo de possuir uma gestão forte e métodos adequados de controle gerencial (Barney, 1991, 1986).

Diversos estudos abordaram aspectos sobre as características pessoais dos gestores, a cultura organizacional e os SCGs de diferentes maneiras (Leal, Souza & Rocha, 2008; Barreto, Kishore, Reis, Baptista & Medeiros, 2012). Por exemplo, Mendes, Lunkes, Menegazzo, Schnorrenberger e Lavarda (2019) evidenciaram o papel que certas características dos gestores (ex. experiência e escolaridade) exercem no uso de informações contábeis para a condução dos negócios. De forma complementar, Sevenhni et al. (2017) identificaram que a cultura organizacional também influencia o uso das informações gerenciais e a adoção dos SCGs em empresas do setor têxtil. Portanto, sabe-se que tanto as características dos gestores, quanto a cultura organizacional influenciam a adoção dos SCGs. Contudo, considerando que a cultura organizacional é decorrente de um estilo de gestão e das características pessoais dos gestores à frente dos negócios (Padoveze & Carvalho, 2005), este estudo se diferencia por analisar a influência dos gestores na cultura organizacional, a qual, por sua vez, influencia o uso dos SCGs.

Diante disso, o presente trabalho pretende responder a seguinte questão de pesquisa: Qual a influência dos gestores na cultura organizacional e, por consequência, no uso dos sistemas de controle gerencial? Assim, o objetivo desse estudo é caracterizar a influência que o gestor tem sobre a cultura organizacional da empresa e seus efeitos nos SCGs. Essa pesquisa contribui para a literatura sobre o sistema de controle gerencial, ao identificar o papel que os gestores exercem por meio do estabelecimento de uma cultura organizacional e o uso do conhecimento contábil aplicado na gestão (Maximiniano, 2009).

Este estudo está dividido em cinco seções. Após esta seção destinada a contextualização e justificativa da pesquisa, tem-se o referencial teórico que contém uma discussão sobre as características dos gestores, a cultura organizacional e o sistema de controle gerencial. Na terceira seção são discutidos os procedimentos metodológicos da pesquisa de campo realizada. Na quarta seção são apresentados e analisados os resultados da pesquisa. Por fim, a quinta sessão é composta pelas considerações finais, limitações e sugestões de pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta sessão está subdividida em três tópicos. No primeiro tópico são descritas as características dos gestores nas organizações. O segundo se refere ao conceito de cultura organizacional e suas tipificações. Por fim, os sistemas de controle gerencial são discutidos no terceiro tópico.

2.1 CARACTERÍSTICAS DOS GESTORES

As demandas por gestores comprometidos com os objetivos das organizações, que tenham uma visão global no negócio, que reconheçam a importância de variáveis do mercado, da economia, da concorrência da política, entre outras variáveis ambientais, que saibam se ajustar as mudanças e, acima de tudo, que conheçam profundamente a organização tem se tornado um grande desafio (Pelissari et al., 2007). Destarte, para que as organizações acompanhem as mudanças e sejam eficazes, os gestores têm que efetivamente serem líderes, desempenhando um papel essencial na formação e na transmissão da cultura organizacional aos seus subordinados (Schein, 1992).

Existem teorias que destacam três dimensões principais quanto às competências gerenciais: o saber, referindo-se ao conhecimento, que é necessário para desenvolver com qualidade as funções em que lhe é atribuído; o saber fazer, que descreve as habilidades conhecidas para um bom desempenho; e, por fim, o saber agir, que está relacionado com as atitudes, visto que, é necessário proceder adequadamente para empregar os conhecimentos e habilidades de maneira precisa (Pelissari et al., 2007).

Vale ressaltar que as principais características de uma gestão, como determinar linhas de poder, elencar formas de ação da empresa, estabelecer critérios de avaliação de desempenho e formar uma cultura organizacional, são meios que vão impactar todos os sistemas da entidade, pois estão em constante interação e que são únicos. Cada empresa possui sua característica particular, inerentes a sua maneira de operar (Crozatti, 1998). Logo, as características e habilidades dos gestores influenciam diretamente a cultura organizacional, dado que um empreendimento é planejado por pessoas que criam e articulam suas opiniões, estabelecem objetivos e estruturas organizacionais, tal como, realizam atividades e administram recursos. Vale observar também que a maneira como os gestores lidam com os problemas, solucionam as crises e tratam os liderados são relevantes para a cultura organizacional (Bass & Avolio, 1993).

Dessa forma, pode-se dizer que existe uma inter-relação entre a cultura e a gestão, visto que os gestores criam normas e comportamentos que sejam proporcionais à cultura. As normas culturais surgem e mudam em virtude de onde os gestores focam suas atenções, de como reagem a crises e de quais sejam seus modelos de comportamento (Barreto et al., 2013). Destarte, os gestores possuem um papel de fortalecimento e alavancagem da cultura organizacional por meio de mecanismos relevantes para a sua sustentação (Schein, 1992).

Visto a integração, influência e complexidade do papel do gestor perante a organização, é possível observar cada vez mais a valorização do seu trabalho. O gestor contribui para mudanças no sentido de buscar novos horizontes e construir práticas mais eficazes para a organização, tornando-a mais competitiva, além de a ser o responsável pelo modelo de cultura adotado pela entidade (Bitencourt, 2004).

2.2 CULTURA ORGANIZACIONAL

O conceito de cultura organizacional surge como objeto de investigação científica no início de 1980 em decorrência da crescente internacionalização das organizações e de ambientes de negócios cada vez mais instáveis. A cultura organizacional é como uma série de atitudes, ideias, crenças, valores, ideologias, regras, sentimentos ou comportamentos coletivos. A cultura é modelo e estrutura de práticas estáveis compartilhadas por todos os membros da organização e que, ao serem implementadas, se fundem com a estrutura da organização e seus sistemas de controle com o propósito de produzir normas comportamentais (Busu & Luchici, 2017).

A cultura se concentra nos valores, crenças e expectativas que os membros da organização compartilham, sendo evidenciada como centro da organização pelos conteúdos e modelos significativos que ela fornece (Martin & Siehl, 1983). Nesse sentido, as crenças, sistemas de valores e as normas de comportamento organizacional são guias para o desenvolvimento das atividades empresariais (Padoveze & Carvalho, 2005). Visando organizar os diferentes padrões de crenças, valores e comportamento, há na literatura quatro tipos culturais constituídos a partir de dois eixos (ver figura 1). O primeiro eixo se refere ao ambiente. As empresas podem estar focadas no ambiente externo (ex. diferenciação e competidores) ou no ambiente interno, (ex. integração e uniformidade de critérios e estabilidade). O segundo eixo enfatiza a flexibilidade e dinamismo *versus* o desejo de controle e estabilidade (Cameron & Quinn, 1994). Cada quadrante explica as diferentes orientações e atitudes organizacionais, ou seja, o que os gestores e funcionários valorizam quanto ao desempenho de uma organização e o que é visto como oportuno, correto e apropriado. Em outras palavras, os quatro conjuntos de critérios definem os valores fundamentais sobre os quais os julgamentos das organizações são feitos (Cameron & Quinn, 1994).

Figura 1. Tipologia da cultura organizacional



Fonte: Adaptado Cameron & Quinn (1994, p. 37)

A cultura clã é denominada assim devido à sua semelhança com uma organização do tipo familiar. Em vez das regras e procedimentos das hierarquias ou dos centros de lucros competitivos dos mercados, as características típicas das empresas do tipo clã é o trabalho em equipe, os programas de envolvimento e compromisso corporativo com os funcionários, ou seja, enfatiza o desenvolvimento das pessoas e valoriza as participações nas tomadas de decisões. A organização tem o objetivo de desenvolver um ambiente de trabalho humano, em que o gestor assume uma postura participativa, oferecendo suporte e facilitando a participação, comprometimento e lealdade (Cameron & Quinn, 1994).

Cultura inovativa, também conhecida como Cultura *ad hoc*, refere-se algo que é temporário, especializado e dinâmico. Essa cultura parte do pressuposto que iniciativas inovadoras, que possuem criatividade e diversificação nas tarefas, conduzem para o sucesso. Essas organizações estão focadas em desenvolver novos produtos e serviços e, além disso, prezam em correr riscos, gostam de prever o futuro e se preocupam em obter recursos, tendo a gerência o papel de fomentar o empreendedorismo, a criatividade e a atividade na linha de frente (Cameron & Quinn, 1994).

A cultura de mercado se refere a um tipo de organização que funciona como um mercado em si. Seu principal foco são as transações com grupos externos, como fornecedores, clientes, sindicatos e órgãos reguladores, ou seja, conduzir as transações (trocas, vendas, contratos) com outros grupos constituintes para criar vantagem competitiva. A rentabilidade, os resultados finais, a força em nichos de mercado, as metas estendidas e as bases seguras de clientes são os objetivos principais da organização, por isso, os valores centrais que dominam as organizações do tipo de mercado são a competitividade e produtividade. Os gestores desempenham a função de realizadores, competidores, orientados para atingir a meta e estão constantemente encorajando a produtividade (Cameron & Quinn, 1994).

Por fim, a cultura hierárquica possui características claras de autoridade para tomar decisões, regras e procedimentos padronizados e mecanismos de controle e responsabilidade chaves para o sucesso. As preocupações de longo prazo da organização são estabilidade, previsibilidade e eficiência, assim como, as regras e políticas formais mantêm a organização unida. A linha de frente tende a ser conservadora em relação aos problemas de natureza técnica e possui um senso de coordenação e controle (Cameron & Quinn, 1994).

Desse modo, a cultura de uma organização é manifestada pela maneira que são executadas as tarefas, definição de objetivos e a administração de recursos necessários, afetando o modo de pensar, agir e de tomar decisões em resposta as oportunidades e ameaças que incidem sobre a organização, de forma mais direta, cada tipologia cultural pode identificar como a gestão de informação e do conhecimento é mais ou menos estimulada pelas lideranças (Barthorpe, Duncan & Miller, 2000).

2.3 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

Existe uma ampla variação na natureza dos SCGs, desde combinações de medidas financeiras e não financeiras até sistemas mais abrangentes que ligam as operações a várias perspectivas e estratégias (Chenhall, 2005). Tradicionalmente, os SCGs eram considerados sistemas de controle formais e eram utilizados o *feedback* para monitorar os resultados organizacionais e corrigir os erros de desempenho definidos. Atualmente, os SCGs são utilizados para definir estratégias, além de promover a flexibilidade e apoiar a mudança e a aprendizagem dentro do ambiente organizacional (Santos, Beuren, Bernd & Kaveski, 2018).

Contudo, para entender o conceito de sistema de controle gerencial, é necessário entender que um *sistema* é um conjunto coordenado de elementos interdependentes que interagem para atingir determinado objetivo (Frezatti *et al.*, 2009). Já o controle gerencial é o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos da organização sejam atingidos. Este conjunto demanda recursos e estrutura para que as atividades sejam desenvolvidas (Anthony & Govindarajan, 2011).

Assim, os SCGs podem ser definidos como sistemas formais de informação que os gerentes usam para monitorar os resultados organizacionais e corrigir os erros de desempenho (Simons, 1995), ou seja, são sistemas, regras, práticas e valores e outras atividades de gestão implementadas para direcionar o comportamento dos funcionários, em busca dos objetivos organizacionais (Malmi & Brown, 2008). Em síntese, os SCGs são uma forma de mecanismo que os indivíduos utilizam para atingir os objetivos e as estratégias organizacionais (Altoé, 2017).

Geralmente, a configuração dos SCGs compreende o desenho e o uso. A dimensão do desenho compreende os aspectos técnicos de sua estrutura e configuração, enquanto a dimensão de uso se refere ao alcance dos objetivos da entidade e na resolução dos problemas por parte dos gestores, isto é, a maneira como esses controles são utilizados nas organizações e com quais finalidades (Alves, 2010).

Contudo, existem fatores e características internas e externas às organizações que podem afetar os SCGs. A cultura interna e externa da organização, a estrutura interna, estrutura do mercado, tamanho da empresa, nível de competição, tecnologia empregada nos processos organizacionais, experiência e conhecimento do gestor podem ser determinantes para a utilização adequada e o sucesso dos SCGs (Teixeira, Gonzaga, Ferreti & Ferreira, 2010). Nesse sentido, os SCGs fornecem informações, sejam elas financeiras ou não financeiras, que são úteis para os gestores na realização de seus trabalhos e para ajudar as organizações a se desenvolverem (Otley, 1999).

Dessa forma, os SCGs tem como base nesse estudo a Tipologia de Uso de Informações Gerenciais e pode ser agrupado em quatro tipos, *score keeping*, *improving understanding*, *focusing organizational attention and learning* e *legitimizing decisions* (Vandenbosch, 1999), principalmente para fins de mensuração.

Na dimensão *score keeping*, a informação contábil tem como principal função acompanhar o progresso da organização em direção as metas (Wee, Foong & Tse, 2014). É um método mecanicista, ou seja, padronizado, de revisar medidas-chave de desempenho, monitorar resultados e comparar com as expectativas (Santos et al., 2018). Na dimensão *improving understanding*, a informação contábil é utilizada principalmente para identificar pontos fracos e avaliar os impactos externos (Wee et al., 2014). Além disso, é utilizado para construir cenários e para analisar e modelar os resultados (Vandenbosch, 1999).

A dimensão *focusing organizational attention and learning* desenvolve um vocabulário na organização e fornece uma visão comum de todo o ambiente organizacional. Isso faz com que a organização tenha enfoque em problemas comuns e áreas problemáticas (Wee et al., 2014). Essa dimensão pode ajudar o gestor a determinar se a organização se concentrará em melhorias táticas e nas estratégias existentes ou responderá criativamente às oportunidades e ameaças ambientais (Santos et al., 2018). Já na dimensão *legitimizing decisions*, os gestores usam as informações para justificar e validar suas decisões e acreditam que o uso dos SCGs permite a competitividade de sua organização (Santos et al., 2018).

Nesse sentido, o uso da informação contábil tem a capacidade de melhorar a competitividade dos produtos e serviços, formular novas ideias, assim como, reforçar as crenças, aumentar o foco, validar pontos de vistas e suportar ações (Wee et al., 2014). Assim, o gestor possui meios para capacitar e controlar a organização.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para responder ao objetivo deste estudo, foi realizada uma pesquisa descritiva (Gil, 2008) almejando estabelecer relações entre as características dos gestores, a cultura organizacional e os SCGs. Em relação a coleta de dados, foi realizado um levantamento (*survey*), cuja população abrangeu as empresas localizadas na região noroeste do estado do Paraná. O levantamento foi realizado a partir de um questionário estruturado aplicado aos empresários e gerentes de empresas. Inicialmente, foi distribuído um questionário pré-teste para quatro gestores de empresas para revelar possíveis falhas na redação do questionário, como a complexidade das questões, imprecisão na redação, desnecessidade das questões, constrangimentos ao informante, exaustão, entre outros (Gil, 2008). Após as correções, aplicou-se o questionário final de forma direta com os gestores e empresários durante o mês de agosto de 2019, totalizando uma amostra de 53 empresas. É importante ressaltar que o presente trabalho ainda está em fase de construção, sendo este um relato parcial dos resultados encontrados. Portanto, espera-se atingir uma amostra maior para maior robustez das análises e dos resultados.

A amostra foi selecionada em função da disponibilidade e do acesso, caracterizando uma técnica de amostragem não probabilística por conveniência (Malhotra, 2019). Os

respondentes foram abordados em seu ambiente de trabalho e convidados a participarem da pesquisa. Primeiro, foi revelado qual o objetivo da pesquisa e garantido aos respondentes o anonimato das respostas. O questionário foi autopreenchível e continha instruções referentes ao tipo de escala adotada, do tipo *Likert* de cinco pontos ancorados em 1-discordo totalmente e 5-concordo totalmente. Além disso, o questionário apresentava um exemplo de como deveria ser preenchido, tornando o processo de resposta mais didático. Vale ressaltar, que o questionário foi acompanhado de uma carta de apresentação revelando os interesses da pesquisa e os nomes e contatos dos pesquisadores.

A primeira parte do questionário baseou-se na tipificação da cultura organizacional (cultura clã, cultura inovativa, cultura de mercado e cultura hierárquica), tendo como base o modelo de Cameron e Quinn (1994). Os respondentes foram questionados sobre as seguintes dimensões: características dominantes da organização, o papel do líder, a equipe de trabalho, a estratégia e, por fim, o conceito de sucesso. Para mensurar estas dimensões, utilizou-se a escala de Tarifa e Almeida (2019), a qual estabelece 4 itens para cada uma das cinco dimensões. Já a segunda parte do questionário está associado à mensuração dos SCGs. Foram adotados doze itens propostos por Vandebosch (1999) para captar o uso das informações do SCGs em relação as dimensões *score keeping* (4 itens), *improving understanding* (3 itens), *focusing organizational attention and learning* (2 itens) e *legitimizing decisions* (3 itens).

Por fim, foram adicionadas perguntas para caracterizar o gerente ou empresário. Os respondentes foram questionados sobre o grau de conhecimento contábil. Para tanto, adotou-se a escala de cinco itens extraídos de Schäffer (2007). Ademais, mensurou-se o perfil dos respondentes em relação a idade, gênero, grau de escolaridade, experiência em anos à frente da companhia e experiência como gestor (quantidade de empresas geridas anteriormente). Por fim, mensurou-se o tamanho da empresa (número de funcionários) e o tempo em anos de atuação como variáveis de controle.

Para análise dos resultados calculou-se a média simples dos itens de cada construto como forma de mensuração dos tipos de cultura organizacional, do uso do Sistema de Controle Gerencial e do grau de conhecimento contábil dos gestores. Posteriormente, os dados foram submetidos aos testes de regressão linear múltipla (Corrar, Paulo & Dias Filho, 2007) como forma de avaliar o efeito das características dos gerentes sobre os tipos de cultura, e o efeito dos tipos de cultura no uso dos Sistemas de Controle Gerencial.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente artigo se refere a um relato parcial dos resultados da pesquisa. Até o momento, a amostra totalizou 53 empresas da região noroeste do estado do Paraná, as quais são predominantemente do setor varejista. As principais características dos gestores e das empresas são descritas na tabela 1.

70% dos questionários foram respondidos pelos próprios donos das empresas, enquanto 30% foram respondidos por funcionários que exercem o cargo de administrador ou gerente principal dos negócios. Os pesquisadores tomaram o cuidado para que nenhuma pessoa fora deste perfil participasse da pesquisa. No decorrer deste trabalho, usaremos o termo gestores para se referir ao dono ou gerente. Praticamente metade dos gestores pesquisados são do gênero masculino (51%) e possuem ensino superior completo (45%). A idade média dos gestores é de 37 anos (Desvio padrão = 13, Coeficiente de variação = 35%), o tempo médio à frente da empresa é 17 anos (DP = 12, CV = 71%) e a maioria não tem experiência prévia de gestão em outros negócios (32%). Dado as frequências, os valores médios e os desvios padrão dos dados dos gestores, é possível dizer que a amostra é heterogênea em relação a idade, escolaridade e experiência dos gestores. Como o objetivo é testar o efeito destas características sobre a cultura organizacional, a heterogeneidade é desejada.

Tabela 1. Características da amostra

Características	n=53
Resposta ao questionário:	
Dono ou sócio	70%
Administrador ou gerente	30%
Características do Dono/Gerente:	
Gênero	
Masculino	51%
Feminino	49%
Escolaridade (ensino completo)	
Ensino Fundamental	6%
Ensino Médio	38%
Ensino Superior	45%
Especialização	11%
Experiência como gestor de outras empresas (Qtd)	
Nenhuma	68%
Uma empresa ou mais	32%
Idade média em anos	37 (13) ^a
Experiência em ano à frente da empresa	17 (12) ^a
Grau de conhecimento contábil (escala 1-5)	3,9 (0,6) ^a
Características da Empresa:	
Idade média da empresa em anos	11 (11) ^a
Quantidade média de funcionários (tamanho)	7 (6) ^a

Notas. ^a Média (Desvio padrão).

Em relação as empresas, em média, elas estão há 11 anos no mercado (DP = 11, CV = 86%) e empregam 7 pessoas (DP = 6, CV = 86%). Conforme critério estabelecido pelo SEBRAE (2018), conclui-se que a amostra é formada exclusivamente por micro e pequenas empresas (MPEs). Sabe-se que as MPEs são de grande importância econômica para o Brasil em termos de geração de empregos e renda, contudo sofrem de muitos problemas de gestão, entre eles o pouco uso de informações contábeis gerenciais para planejamento, controle e tomada de decisão (Moreira, Encarnação, Bispo, Colauto & Angotti, 2013). Sabe-se também que as MPEs, em geral, apresentam um modelo de gestão do tipo familiar associado à uma cultura organizacional de clã. Como é possível observar na tabela 2, este tipo de cultura foi que apresentou o maior grau entre as empresas pesquisadas. Portanto, essa caracterização da amostra torna mais relevante este estudo na tentativa de compreender o uso dos SCGs neste segmento de empresas.

Tabela 2. Grau de cultura organizacional da amostra

Tipificação da cultura organizacional	Média	Desvio Padrão
Cultura Clã	4,33	0,56
Cultura Inovativa	3,72	0,64
Cultura de Mercado	3,91	0,67
Cultura Hierárquica	3,65	0,76

Notas. O teste *t* de amostra pareadas não revelou diferença significativa apenas na combinação entre as culturas inovativas e hierárquica.

O primeiro interesse desta pesquisa é compreender a influência das características dos gestores no tipo de cultura organizacional. Para tanto, foram testados quatro modelos de regressão em que as variáveis dependentes foram as tipificações da cultura organizacional e as

variáveis independentes as características dos gestores. Ressalta-se que um teste ANOVA foi realizado em relação a escolaridade dos gestores e as tipificações da cultura e nenhuma diferença significativa foi encontrada. Portanto, escolaridade não foi incluída nos modelos de regressão. Destaca-se também que modelo de regressão para a cultura de mercado não foi significativo. Os resultados dos testes de regressão são apresentados na tabela 3.

Tabela 3. Efeitos das características dos gestores nas tipificações da cultura organizacional

	Clã		Inovativa		Mercado		Hierárquica	
	Beta	t	Beta	t	Beta	t	Beta	t
Gênero	0,128	0,955	0,153	1,165	0,058	0,403	0,341	2,665*
Idade	-0,021	-0,107	0,076	0,397	0,095	0,455	0,016	0,083
Experiência na empresa	-0,144	-0,735	-0,376	-1,959†	-0,118	-0,564	0,007	0,037
Experiência em gestão	0,099	0,710	0,147	1,073	0,057	0,381	0,167	1,255
Conhecimento contábil	0,420	3,010**	0,361	2,638*	0,321	2,157*	0,388	2,908**
R ²	0,219		0,248		0,113		0,286	
F	2,643*		3,108*		1,193		3,766**	

Notas. Beta = Coeficiente padronizado de regressão.

** $p < 0,01$; * $p < 0,05$; † $p < 0,06$.

Inicialmente, destaca-se o modelo cujo interesse foi explicar o grau de cultura organizacional do tipo hierárquica. Este modelo apresentou o maior coeficiente de determinação e, portanto, o melhor poder de explicação entre os modelos apresentados ($R^2 = 0,286$). Os resultados revelaram que o grau de conhecimento contábil do gestor influencia positivamente a implantação de uma filosofia de ação do gestor do tipo burocrática ($\beta = 0,388$; $p < 0,01$). Portanto, quanto maior for a facilidade do gestor em interpretar e apurar os resultados econômicos e financeiros do negócio, o conhecimento de mecanismos de planejamento e controle e o conhecimento das informações necessárias para embasar uma tomada de decisão, maior é também propensão de um modelo de gestão focado na padronização dos processos, na eficiência, na previsão dos resultados e no controle dos recursos. Ademais, os resultados evidenciaram que o gênero do gestor também influencia na cultura hierárquica ($\beta = 0,341$; $p < 0,05$). As empresas da amostra geridas por mulheres apresentaram um grau de cultura hierárquica superior ($M_{\text{homens}} = 3,5$ vs. $M_{\text{mulheres}} = 3,9$).

Os resultados dos modelos de regressão também evidenciaram um efeito significativo do conhecimento contábil do gestor nas culturas organizacionais do tipo de clã ($\beta = 0,420$; $p < 0,01$) e inovativa ($\beta = 0,361$; $p < 0,05$). Portanto, apesar do conhecimento contábil estar relacionado a um tipo de cultura formal e com fortes características de controle (hierárquica), ele também está associado à um modelo de gestão que valoriza o desenvolvimento pessoal e uma gestão mais participativa (clã), assim como à um modelo de gestão que valoriza a inovação de produtos e processos e a tomada de risco. É importante ressaltar que as culturas organizacionais não são excludentes. As empresas apresentarão algum tipo de cultura organizacional predominante. No entanto, elas apresentarão traços relacionados a outros tipos de cultura como forma de responder as demandas ambientais e se manter em continuidade no longo prazo (Gibson & Birkinshaw, 2004).

Outro resultado importante está relacionado ao tempo na gestão dos negócios da empresa (experiência na empresa) e a cultura do tipo inovativa. O coeficiente de regressão negativo revela que quanto maior o tempo, menor é o foco em inovação de processos e produtos e a exposição ao risco ($\beta = -0,376$; $p < 0,06$). A inovação é uma característica muito importante no início dos negócios, porém demanda um maior consumo de recursos dado as atividades de pesquisas e a experimentação. Sendo assim, com o decorrer do tempo, a estratégia de diferenciação é substituída pela estratégia de eficiência e o foco passa a ser

a maximização dos recursos e o retorno dos investimentos. Contudo, esta relação negativa pode prejudicar a empresa no longo prazo, na medida que a empresa deixa de inovar e se torna mais vulnerável aos competidores.

O segundo interesse desta pesquisa é compreender a influência dos tipos de cultura organizacional no uso dos SCGs. Um novo modelo de regressão foi criado, estabelecendo agora o uso dos SCGs como variável dependente e as tipificações da cultura organizacional como variáveis independentes. O tamanho das empresas e o tempo de atuação também foram inseridos no modelo como variáveis de controle. Os resultados são apresentados na tabela 4.

Tabela 4. Efeito das tipificações da cultura organizacional no uso dos SCGs

	Uso dos SCGs	
	Beta	T
Cultura organizacional		
Clã	0,247	1,653
Inovativa	0,064	0,363
Mercado	0,040	0,235
Hierárquica	0,377	2,227*
Covariáveis		
Idade média da empresa	0,022	0,174
Tamanho da empresa (func.)	-0,044	-0,330
R ²	0,341	
F	3,961**	

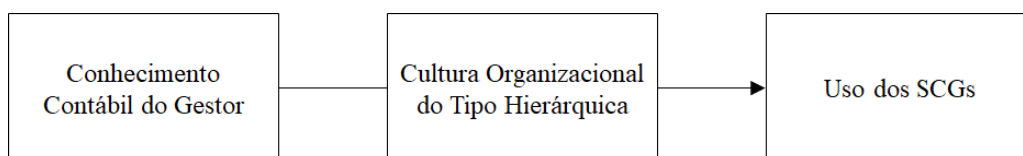
Notas. Beta = Coeficiente padronizado de regressão.

** $p < 0,01$; * $p < 0,05$; † $p < 0,06$.

Apesar da relação do conhecimento contábil com quase todas as tipificações da cultura organizacional, apenas a cultura hierárquica apresentou relação significativa com o uso dos SCGs ($\beta = 0,377$; $p < 0,05$). O uso dos SCGs foi mensurado em relação ao uso das informações para fins de acompanhamento do progresso, aprendizado, entendimento do negócio e suporte às decisões. Deste modo, um modelo de gestão formal, com regras e responsabilidades bem definidas e focado na eficiência do uso dos recursos parece favorecer o uso dos sistemas de controle gerencial em detrimento a um modelo de gestão focado nas pessoas (clã), na inovação ou na orientação ao mercado.

Sabendo do papel que a cultura organizacional hierárquica exerce sobre o uso dos SCGs e considerando que o conhecimento contábil favorece este tipo de cultura, realizou-se um teste de mediação para avaliar a influência indireta do conhecimento contábil sobre uso dos SCGs por meio da promoção de uma cultura hierárquica conforme representado na figura 2 (Hayes, 2013). Ou seja, o objetivo foi identificar o quanto o uso dos SCGs é influenciado pelo conhecimento contábil dos gestores por meio de uma sequência causal em que o conhecimento contábil influencia a adoção de uma cultura organizacional do tipo hierárquica, a qual influencia no uso dos SCGs.

Figura 2. Efeito indireto do conhecimento contábil sobre o uso dos SCGs



Para o teste de mediação, adotou-se a macro Process para o software SPSS (Hayes, 2013). A significância do teste foi apurada por meio do teste de Sobel e do intervalo de confiança de 95% estimado após 50.000 reamostragem pela técnica de *bootstrap* (Hair, Black, Babin, Anderson & Tatham, 2009). Os resultados evidenciaram que o conhecimento contábil influencia indiretamente o uso dos SCGs por meio de uma cultura organizacional do tipo hierárquica ($\beta = 0,136$, 95% IC = [0,038; 0,319], $Z = 2,069$, $p < 0,05$). Em outras palavras, o conhecimento contábil favorece uma cultura organizacional hierárquica, a qual, por sua vez, favorece o uso dos SCGs na condução dos negócios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal desse estudo foi caracterizar a influência que o gestor tem sobre a cultura organizacional e seus efeitos no uso dos SCGs. Para isso, foi realizado um levantamento com empresas do noroeste do Paraná cujo resultados são de grande importância para compreender o papel do gestor no estabelecimento de uma cultura organizacional favorável ou não ao uso dos SCGs. Nesta sessão, são apresentadas as principais discussões teóricas e gerenciais deste estudo, evidenciando também as limitações e oportunidades de pesquisas futuras.

Em relação a discussão teórica, destaca-se duas principais contribuições. Primeiro, os resultados deste trabalho evidenciaram o quanto o conhecimento contábil dos gestores é importante para a promoção de uma cultura organizacional do tipo hierárquica. Este tipo de cultura revela uma forte orientação para normatização e controle dos negócios, sendo o conhecimento contábil fundamental para que os mecanismos de atribuição de responsabilidade e de controle dos resultados (*accountability*) possam funcionar de forma adequada. Ou seja, é preciso que o gestor conheça claramente como um resultado organizacional é apurado, assim como qual o reflexo neste resultado das decisões gerenciais tomadas. Ademais, é importante também que o gestor saiba da importância das informações contábeis para suportar as decisões, o que contribui para que a importância da informação seja um valor importante na organização.

Ademais, os resultados evidenciaram que o conhecimento contábil também influencia positivamente as culturas organizacionais do tipo clã e do tipo inovativa, mais focadas no desenvolvimento pessoal e na inovação, respectivamente. Este resultado reforça a noção de que o conhecimento contábil envolve o domínio de aspectos que vão além dos aspectos financeiros, econômicos e patrimoniais (ex. fluxos de caixa, análise custo-volume-lucro ou índices de liquidez, endividamento, lucrativa e rentabilidade). Cada vez mais é exigido que estes tipos de informações sejam conectados com informações não financeiras (ex. de clientes, operacionais, pessoas, intangíveis, qualidade, inovação) como forma de estabelecer uma relação de causa e efeito (Kaplan & Norton, 1997). Este conhecimento mais amplo e holístico dos negócios permite aos gestores tornar mais coerente e eficaz o processo de diagnóstico dos pontos fortes e fracos e das oportunidades e ameaças do negócio e o processo de tomada de decisão (Abreu, Pires, Rocha, Pinheiro & Lopes, 2013).

A segunda contribuição teórica se refere a influência da cultura no uso dos SCGs. Os resultados evidenciaram que a cultura hierárquica é um contexto mais favorável para o uso dos SCGs. Por valorizar o controle e a normatização das atividades, é de se esperar que a cultura organizacional do tipo hierárquica favoreça os controles gerenciais. Contudo, os resultados são relevantes por revelarem também que este tipo de cultura medeia a relação entre o conhecimento contábil e o uso dos SCGs. Dessa forma, para que o conhecimento contábil se concretize no uso efetivo dos controles gerenciais é importante que ele primeiro seja disseminado em toda organização por meio de valores e normas compartilhadas entre as pessoas.

Estes resultados oferecem também algumas implicações gerenciais. Primeiro, é importante que os gestores, responsáveis pela condução dos negócios, se aprimorem quanto aos procedimentos contábeis para apuração das informações. Ao compreenderem a contabilidade enquanto linguagem dos negócios, os gestores se tornam capazes de não apenas estabelecer uma cultura forte de controle e de atribuição de responsabilidades, mas também de valorização do pessoal e do processo de inovação. Tanto as pessoas, quanto a inovação são elementos importantes para que as organizações prosperem e prolonguem seu ciclo de vida.

Segundo, apesar das empresas apresentarem uma cultura organizacional dominante que pode ser do tipo clã, hierárquica, inovativa ou de mercado, sabe-se que traços de outras culturas podem coexistir no contexto da organização (Gibson & Birkinshaw, 2004). Empresas que lidam bem com focos, estratégias ou atividades conflitantes (ex. ambidestria organizacional) reduzem as fragilidades do seu modelo de gestão e são mais propensas ao sucesso no longo prazo (Bastiani & Gutierrez, 2016; Roman, Piana, Lozano, Mello & Erdmann, 2012). Portanto, recomenda-se especialmente às empresas do tipo clã, inovativa e de mercado que adotem também perspectivas da cultura organizacional hierárquica já que esta se mostrou favorável ao uso dos SCGs, os quais são fundamentais para a eficácia do processo de gestão organizacional. Esta recomendação é especial para as empresas da nossa amostra, as quais são MPEs e possuem como cultura dominante a do tipo clã (familiar). As MPEs normalmente sofrem mais com as ameaças do ambiente externo e possuem menor grau de instrução (ex. conhecimento contábil) dos seus gestores.

Por fim, recomenda-se que os resultados deste trabalho sejam analisados com cautela dado ao pequeno tamanho amostral. Ressalta-se que este é um relato parcial da pesquisa, o qual ainda se encontra na fase de coleta de dados. Além disso, a nossa amostra foi representada apenas por MPEs predominantemente varejistas e não se sabe se as relações encontradas são as mesmas para empresas de maior porte ou de outros setores. As MPEs possuem uma cultura predominante do tipo clã, enquanto empresas maiores podem focar mais na hierarquia, inovação ou mercado. Além disso, há setores em que predominam o foco na inovação e no mercado, como por exemplo, empresas de tecnologias e serviços. Portanto, novos estudos podem analisar diferentes setores como forma de corroborar ou complementar nossos resultados. Além disso, este estudo adotou uma perspectiva de análise transversal por meio de levantamento, o que não permite avaliar as empresas e gestores ao longo do tempo. Novos estudos podem buscar uma profundidade maior nas nossas relações, investigando os gestores no processo de aquisição de conhecimento contábil e nas mudanças seguintes no modelo de gestão e no uso dos SCGs. Abordagens de pesquisas qualitativas e de estudos de caso podem contribuir com os achados deste estudo.

REFERÊNCIAS

- Abreu, E. S., Pires, E. G., Rocha, J. S., Pinheiro, F. M. G., & Lopes, L. M. S. (2013). Indicadores financeiros e não-financeiros: um estudo na perspectiva do olhar inter-grupos. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Uberlândia, MG, Brasil.
- Altoé, S. M. L. (2017). *Associação dos estilos de liderança no uso do sistema de controle gerencial e o efeito moderador das características observáveis de gestores de topo: evidências em empresas familiares do segmento supermercadista* (Tese de doutorado). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Alves, A. B. (2010). *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional* (Tese de doutorado). Faculdade

- de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Anthony, R. N., Govindarajan, V. (2011). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: McGraw Hill Brasil.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- Barney, J. B. (1986). Organizational culture: can it be a source of sustained competitive advantage?. *The Academy of Management Review*, 3(11), 656-665.
- Barreto, L. M. T. S., Kishore, A., Reis, G. G., Baptista, L., & Medeiros, C. A. F. (2013). Cultura organizacional e liderança: uma relação possível?. *Revista de Administração*. 48(1), 34-52.
- [Barthorpe, S., Duncan, R., & Miller, C.](#) (2000). The pluralistic facets of culture and its impact on construction. *Property Management*, 18(5), 335-351.
- Bass, B. M., & Avolio, B. J. (1993). Transformational leadership and organizational culture. *Public Administration Quarterly*, 17(1), 112-121.
- Bastiani, V., & Gutierrez, R. H. (2016). Ambidestria organizacional e gestão de processos: uma revisão integrada da literatura. Anais do Congresso Nacional de Excelência em Gestão, Brasília, DF, Brasil.
- Bitencourt, C. C. (2004). A gestão de competências gerenciais e a contribuição da aprendizagem organizacional. *Revista de Administração de Empresa – RAE*, 44(1), 58-69.
- Busu, O. V., & Luchini, A. I. (2017). [Particularities of organizational commitment in the specific culture of the Romanian companies](#). *Journal Social Sciences and Education Research Review*, 4(1), 98-113.
- Cameron, Kim S., & Quinn, R. E. (1994). Diagnosing and changing organizational culture: based on the competing values framework. San Francisco: Jossey-Bass.
- Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395-422.
- Corrar, L. J., Paulo, E.; Dias Filho, J. M. (Eds.) (2007). *Análise multivariada: para Cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia*. São Paulo: Atlas.
- Crozatti, J. (1998). Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. *Caderno de Estudos*, 10(18), 1-20.
- Faria, A. M. B., & Assis, A. R. (2016). Contribuições das teorias organizacionais para as ferramentas de controle gerencial: um estudo de caso no Banco Central do Brasil. Anais Congresso Brasileiro de Custos, Vitória, ES, Brasil.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gibson, C. B., & Birkinshaw, J. (2004). The antecedents, consequences, and mediating role of organizational ambidexterity. *Academy of management Journal*, 47(2), 209-226.
- Gil, A. C. (2008). Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Hair, J. F., Jr., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados* (6a ed). Porto Alegre: Bookman.
- Hayes, A. F. (2013). *Introduction to mediation, moderation, and conditional process analysis: A regression-based approach*. New York, NY: Guilford Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus.
- Leal, R. S., Souza, E. E. S., & Rocha, N. M. F. (2008). O papel dos gestores no processo de mudança cultural: o caso de uma fábrica de fertilizantes. *Anais do Encontro de Estudos Multidisciplinares em Cultura*, Salvador, BA, Brasil.

- Malhotra, N. K. (2019). *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada* (7a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Malmi, T., & Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Martin, J., & Siehl, C. (1983). Organizational culture and counterculture: an uneasy symbiosis. *Organisational Dynamics*, 12(2), 52-64.
- Maximiniano, A. C. A. (2009). *Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital* (6a ed.) São Paulo: Atlas.
- Mendes, A. C. A., Lunkes, R. J., Menegazzo, G. D., Schnorrenberger, D., & Lavarda, C. E. F. (2019). Características observáveis dos gestores e a utilização da informação contábil: um estudo com base na teoria dos escalões superiores. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 38(1), 67-84.
- Moreira, R. L., Encarnação, L. V., Bispo, O. N. A., Colauto, R. D., & Angotti, M. (2013). A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(19), 119-140.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Padoveze, C., & Benedicto, G. C. (2005). Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. *Revista Eletrônica de Administração*, 11(2), 1-24.
- Pelissari, A. S., Vanalle R. M., & Gonzalez, I. V. D. (2007). Gestores de pequenas empresas: estudo do papel e das funções gerenciais. Anais do Simpósio de excelência em gestão e tecnologia, Resende, RJ, Brasil;
- Roman, D. J., Piana, J., Lozano, L., Mello, R. N., & Erdmann, R. H. (2012). Fatores de competitividade organizacional. *Brazilian Business Review - BBR*, 9(1), 27-46.
- Santos, N. M. B. F. (1998). Cultura e desempenho organizacional: um estudo empírico em empresas brasileiras do setor têxtil. *Revista de Administração Contemporânea*, 2(1), 47-76.
- Santos, V. S., Beuren, I. M., Bernd, D.C., & Kaveski, I.D.S. (2018). Efeitos do sistema de controle gerencial no desempenho individual mediado pela aprendizagem organizacional. Anais do XVIII USP International Conference in Accounting, São Paulo, SP, Brasil.
- Schäffer, U. (2007). *Management accounting & control scales handbook*. Wiesbaden: Springer Science & Business Media.
- Schein, E. H. (1984). Culture as an environmental context for careers. *Journal of Organizational Behavior*, 5(1), 71-81.
- Schein, Edgar. (1992). *Organization culture and leadership: a dynamic view*. San Francisco: Jossey Bass.
- SEBRAE (2018). *Anuário do trabalho nos pequenos negócios: 2016* (9a ed.). São Paulo: DIEESE.
- Sevenhani, N., Pletsch, C. S., & Adam, C. (2017). A cultura organizacional e sua interface com os sistemas de controle gerencial em empresas do setor têxtil situadas no médio vale do Itajaí (SC). *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, SC, Brasil.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Tarifa, M. R., & Almeida, L. B. (2019). A tipificação de cultura organizacional na perspectiva da contabilidade gerencial: um estudo em cooperativas agropecuárias. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 38(1), 33-46.
- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Ferretti, R. C., & Ferreira, E. S. (2010). Estrutura do Sistema de Controle Gerencial e Fatores Organizacionais Autoria. Anais do Encontro ANPAD, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

- Vandenbosch, B. (1999). An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), 77-92.
- Wee, S. H., Foong, S. Y., & Tse, M. S. C. (2014). Management control systems and organizational learning: design and use. *Accounting Research Journal*, 27(2), 169-187.