

O Papel Mediador da Cultura Organizacional Na Relação Entre o Conhecimento Contábil e o Sistema de Controle Gerencial

KARINA TABAQUIM SCARSI

Universidade Estadual de Maringá

VALTER DA SILVA FAIA

Universidade Estadual de Maringá

Resumo

Há evidências na literatura de que tanto a cultura organizacional, quanto as características individuais dos gestores são fatores determinantes do sucesso das práticas gerenciais como o uso do sistema de controle gerencial (SCG). No presente artigo, propõe-se um novo caminho, no qual a característica do gestor influencia o uso do SCG via a mediação de uma cultura organizacional que favoreça a prática de controle. A característica do gestor investigada é o grau de conhecimento contábil, o qual consiste na capacidade do indivíduo compreender e adotar as métricas e os sistemas contábeis para as atividades de planejamento, controle e tomada de decisão. Adotando como objetivo de pesquisa evidenciar a influência que o conhecimento contábil do gestor tem sobre a cultura organizacional e seu efeito indireto no SCG, um modelo teórico foi proposto e testado por meio de um levantamento. Os resultados evidenciaram que o conhecimento contábil do gestor é uma característica 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: Conhecimento contábil, Cultura organizacional, Sistema de controle gerencial.

1 Introdução

A cultura organizacional representa para uma organização o conjunto de valores, premissas, expectativas, memórias coletivas e definições que os indivíduos carregam. A cultura reflete como as coisas funcionam, transmite um senso de identidade e fornece orientações não escritas ou ditas sobre o funcionamento de uma organização (Cameron & Quinn, 2006). A cultura organizacional é um importante determinante do comportamento e do resultado nas organizações e um fator crucial para a implementação das práticas gerenciais (Ax & Greve, 2017). O sucesso das práticas gerenciais depende de uma compatibilidade com o sistema de crenças e valores que permeia a organização, o qual pode facilitar ou restringir a interpretação por parte dos indivíduos e a sua implementação (Alofan, Chen, & Tan, 2020).

Dentre os fatores que determinam a cultura de uma organização, pode-se destacar o estilo de liderança dos gestores, o que é definido por eles como sinônimos de sucesso e de bom desempenho e o que é valorizado no comportamento dos indivíduos (Cameron & Quinn, 2006). Portanto, os gestores e suas características de gestão desempenham um papel crítico no tipo de cultura que uma organização apresenta (Ke & Wei, 2008). As organizações, influenciadas especialmente por estas características pessoais, desenvolvem um sistema próprio de valores, cabendo aos gestores o papel de criar, reforçar ou mudar as particularidades da cultura (Bass & Avolio, 1993; Padoveze & Carvalho, 2005).

Estudos anteriores investigaram diversos aspectos dos gestores que influenciam na formação da cultura, como por exemplo, o grau de suporte gerencial oferecido aos indivíduos (Chandler, Keller & Lyon, 2000), as práticas de treinamento e de liderança pelo exemplo (Schraeder, Tears, & Jordan, 2005), os estilos de liderança transformacional e transacional (Barreto, Kishore, Reis, Baptista, & Medeiros, 2013), os valores, a expertise e o acesso aos recursos dos gestores (Berson, Oreg, & Dvir, 2008; Hoffman & Hegarty, 1993), as práticas adotadas para recrutamento, seleção e retenção de pessoas (Schneider, 1987) e as características demográficas como idade, experiência, educação formal, posição financeira e posição socioeconômica (Hambrick & Mason, 1984). Este estudo pretende avançar nesta literatura ao propor e testar o conhecimento contábil dos gestores como novo determinante da cultura organizacional.

O conhecimento contábil se refere ao quanto o gestor se considera capaz de compreender e adotar as métricas contábeis para planejar, controlar e tomar decisões a frente do negócio (Schäffer, 2007). Quanto maior for o conhecimento do gestor, mais importante se torna a informação contábil como suporte para o desenvolvimento e crescimento organizacional, pois facilita a definição de objetivos, a compreensão das atividades e recursos para alcançá-los, a antecipação de problemas e de gargalos e o controle e monitoramento dos recursos e dos resultados-chave (Pelz, 2019). Defende-se que o conhecimento contábil oferece ao gestor uma compreensão maior sobre a relação entre o uso de recursos e o resultado organizacional, o que influencia na visão de sucesso e na valorização de uma cultura orientada para o controle e para o ambiente interno.

Ao propor a cultura organizacional como resultado do conhecimento contábil, defende-se também que a cultura organizacional medeia a relação entre o conhecimento contábil e os sistemas de controle gerenciais (SCGs). Os controles gerenciais comunicam aos indivíduos os objetivos estratégicos da organização e como se espera que eles sejam alcançados. A adoção de um sistema de controle é eficaz na medida em que houver uma compatibilidade com a cultura organizacional, o que significa que as crenças e valores compartilhados entre os indivíduos são os mesmos que são incentivados e monitorados por meio dos mecanismos de controle (Ax & Greve, 2017). Desse modo, a cultura organizacional influencia a adoção dos SCGs, promovendo uma compreensão coletiva e facilitando sua aceitação e adoção na organização (Alofan et al., 2020).

Sabe-se, por meio da literatura, que determinadas características dos gestores influenciam no uso das informações contábeis na condução dos negócios (Mendes, Lunkes, Menegazzo, Schnorrenberger, & Lavarda, 2019). Do mesmo modo, há evidências de que a cultura organizacional também influencia o uso das informações contábeis e dos SCGs (Ax & Greve, 2017; Alofan et al., 2020; Padoveze & Benedicto, 2005; Tarifa & Almeida, 2019). Assim, tanto as características dos gestores, quanto a cultura organizacional influenciam a adoção dos SCGs. Considerando que a cultura organizacional é determinada por um estilo de gestão e pelas características pessoais dos gestores à frente dos negócios, este estudo pretende conciliar estes resultados ao testar o papel mediador da cultura organizacional na relação entre conhecimento contábil e o SCG. Espera-se que o conhecimento contábil do gestor exerça influência na cultura organizacional que, por sua vez, influencia na adoção dos SCGs.

Diante disso, o presente trabalho responde a seguinte questão de pesquisa: Qual a influência do conhecimento contábil dos gestores na cultura organizacional e, por consequência, no uso dos SCGs? O objetivo deste estudo é evidenciar a influência que o conhecimento contábil do gestor tem sobre a cultura organizacional da empresa e seu efeito indireto no SCG. Para tanto, foi realizado um levantamento com empresas de uma determinada região do país. A estrutura do restante deste artigo se inicia com uma revisão da literatura e descrição das hipóteses. Em seguida são apresentados os procedimentos metodológicos e os resultados das análises. Por fim, são apresentadas as discussões dos resultados e as conclusões com as contribuições teóricas e empíricas do estudo.

2 Cultura Organizacional

A cultura organizacional é um modelo de práticas estáveis compartilhadas por todos os membros de uma organização e que se fundem com a estrutura e com os sistemas de controle, produzindo normas comportamentais formais e informais (Busu & Luchici, 2017). A cultura se concentra nos valores, crenças e expectativas que os membros da organização compartilham, se tornando um guia para o desenvolvimento das atividades empresariais (Padoveze & Carvalho, 2005; Martin & Siehl, 1983). Diante dos esforços de diversos autores para mensuração e tipificação da cultura organizacional, Quinn e Rohrbaugh (1983) propuseram um modelo baseado nos conceitos de eficácia organizacional e nos diferentes valores encontrados nas organizações. O modelo é composto de quatro tipificações constituídos a partir de dois eixos (ver Figura 1).

Figura 1. Tipologia Cultural



Fonte: Adaptado Cameron & Quinn (2006, p. 35)

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 e 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, no qual o gestor assume uma postura participativa, oferecendo suporte e facilitando a participação, comprometimento e lealdade (Cameron & Quinn, 2006).

A cultura inovativa, também conhecida como Cultura *ad hoc*, se refere a algo que é temporário, especializado e dinâmico. Esta cultura parte do pressuposto que as iniciativas inovadoras, que possuem criatividade e diversificação nas tarefas, é que conduzem a organização para o sucesso. Organizações com este tipo de cultura estão focadas em desenvolver novos produtos e serviços, prezam por correr riscos, gostam de prever o futuro e se preocupam em obter novos recursos, tendo a gerência o papel de fomentar o empreendedorismo, a criatividade e a atividade na linha de frente (Cameron & Quinn, 2006).

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 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 e competidores, são orientados para atingir a meta e estão constantemente encorajando a produtividade (Cameron & Quinn, 2006).

Por fim, a cultura hierárquica possui características claras de autoridade para tomar decisões, regras e procedimentos padronizados e mecanismos de controle e de responsabilidade como determinantes do sucesso. As preocupações de longo prazo da organização são estabilidade, previsibilidade e eficiência e o seu funcionamento é baseado em regras, políticas formais e um forte senso de coordenação e controle. A linha de frente tende a ser conservadora em relação aos problemas de natureza técnica (Cameron & Quinn, 2006).

Deste modo, a cultura de uma organização é manifestada pela maneira que são executadas as tarefas, pelos objetivos traçados e pela forma de administração dos recursos, 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 geralmente estimulada pelos gestores (Barthorpe, Duncan, & Miller, 2000).

3 Modelo Teórico e Hipóteses

Efeito do conhecimento contábil na cultura organizacional. Neste trabalho, argumenta-se que o conhecimento contábil do gestor exerce uma influência maior sobre o tipo de cultura hierárquica em relação às culturas do tipo clã, inovativa e de mercado.

Cada gestor possui características particulares, inerentes à sua maneira de operar. Logo, estas características influenciam diretamente a cultura de uma organização, dado que os empreendimentos são planejados por gestores que criam e articulam suas opiniões, estabelecem objetivos e estruturas organizacionais, realizam atividades e administram recursos (Bass & Avolio, 1993). Há, portanto, uma inter-relação entre o gestor e a cultura organizacional, visto que os gestores criam e incentivam normas e comportamentos. 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 estilos de liderança (Barreto et al., 2013). Sendo

assim, os gestores possuem um papel de fortalecimento, alavancagem e mudança de uma cultura que seja eficaz para as organizações (Schein, 1992; Bitencourt, 2004).

Um dos elementos que caracterizam o gestor é o seu grau de conhecimento contábil. Ao ser capaz de compreender as informações contábeis e de adotá-las no processo de gestão e na tomada de decisão, o gestor torna visível o resultado das atividades e decisões cotidianas, identifica problemas, além de traçar uma perspectiva quantitativa geral da organização (Hall, 2010). Dado que o conhecimento contábil permite aos gestores interpretar melhor as informações para uma compreensão crítica das forças e fraquezas organizacionais e os impactos financeiros dos fatores e das decisões operacionais (Hall, 2010), argumenta-se que ele favorece a valorização dos aspectos internos determinantes do desempenho em contrapartida aos aspectos externos, característicos de uma cultura do tipo hierárquica em detrimento aos tipos de mercado e inovativa.

Além disso, a informação contábil é orientada para a continuidade dos negócios e para o controle, o que requer planejamento e coordenação (Pelz, 2019). Portanto, o conhecimento contábil influencia a valorização de estruturas formais de comando e de responsabilidade favoráveis a prática de *accountability* e a existência de padrões e procedimentos que permitam o controle dos recursos e dos resultados das ações, práticas comuns na cultura do tipo hierárquica (Cameron & Quinn, 2006). Contrariamente, a flexibilidade nas operações, comuns em culturas do tipo inovativa e do tipo clã, torna mais complexo o estabelecimento de padrões e de responsabilidades. Logo:

H1: O conhecimento contábil do gestor exerce uma influência maior sobre o tipo de cultura hierárquica em relação às culturas do tipo clã, inovativa e de mercado.

Efeito da cultura organizacional no SCG. Nesta hipótese, argumenta-se que uma cultura organizacional do tipo hierárquica (vs. clã, inovativa e de mercado) é mais favorável para adoção dos SCGs.

Um SCG se refere a um conjunto coordenado de regras, práticas, processos e outras elementos de gestão que são implementados de forma interdependente para direcionar o comportamento dos funcionários em busca dos objetivos organizacionais (Malmi & Brown, 2008). Geralmente, a configuração dos SCGs compreende as dimensões de desenho e o uso. O desenho compreende os aspectos técnicos de sua estrutura e configuração, enquanto o uso se refere ao alcance dos objetivos da entidade e na resolução dos problemas por parte dos gestores, isto é, a maneira como os controles são utilizados nas organizações e com quais finalidades (Alves, 2010). Neste estudo, baseou-se os SCGs em relação a tipologia de uso das informações gerenciais, a qual compreende quatro tipos: *score keeping*, *improving understanding*, *focusing organizational attention and learning* e *legitimizing decisions* (Vandenbosch, 1999).

Na dimensão *score keeping*, a informação contábil tem como principal função acompanhar o progresso da organização em direção as metas (Wee, Foong, & Tse, 2014). Portanto, são definidas as medidas-chave de desempenho e os resultados são apurados e comparados com as expectativas (Santos, Beuren, Bernd, & Kaveski, 2018). Na dimensão *improving understanding*, a informação contábil é utilizada principalmente para identificar pontos fracos e avaliar os impactos externos na organização (Wee et al., 2014). Na dimensão *focusing organizational attention and learning*, a informação aponta os problemas e aspectos que requerem atenção dos gestores (Wee et al., 2014). Por fim, na dimensão *legitimizing decisions*, os gestores usam as informações para justificar e validar suas decisões (Santos et al., 2018).

Sabe-se que diversos fatores internos e externos às organizações podem afetar os SCGs, entre eles a cultura organizacional (Teixeira, Gonzaga, Ferreti, & Ferreira, 2010). A

cultura pode facilitar ou restringir a adoção de um SCG por uma organização em função do grau de ajustamento entre eles. Quando há um ajuste, o sistema de controle exerce um papel de validação das crenças, comportamentos e pontos de vistas e aumenta o foco dos indivíduos naquilo que é mais valorizado pela cultura organizacional estabelecida (Wee et al., 2014; Alofan et al., 2020). Em situações de desajuste, o ambiente não é favorável para a implementação do SCG e requer adaptações (Alofan et al., 2020).

Dado que os SCGs têm como foco principal assegurar que os planos da organização sejam atendidos, defende-se que uma cultura hierárquica seja mais favorável para a adoção dos SCGs. Uma linha clara e formal de autoridade e responsabilidade, a padronização de processos, os mecanismos de *accountability* e a impessoalidade (Cameron & Quinn, 2006) favorecem a prática de controle em termos de progresso, da compreensão do negócio, da identificação de problemas que requerem atenção e de justificação das decisões. Assim:

H₂: A cultura do tipo hierárquica é positivamente relacionada com o SCG.

Papel mediador da cultura organizacional. As hipóteses de que o conhecimento contábil é mais fortemente associado com a cultura organizacional do tipo hierárquica e de que este tipo de cultura é um ambiente favorável para a adoção do SCG permitem pressupor a existência de um efeito indireto do conhecimento contábil sobre o SCG. Sabe-se, por meio da literatura, que as características dos gestores (ex. conhecimento) e que a cultura organizacional influenciam as práticas gerenciais, como a adoção dos sistemas de controle (Mendes et al., 2019; Ax & Greve, 2017; Alofan et al., 2020; Padoveze & Benedicto, 2005; Tarifa & Almeida, 2019). No entanto, argumenta-se nesta hipótese que o efeito do conhecimento contábil do gestor no SCG é mediado pela promoção de uma cultura organizacional do tipo hierárquica.

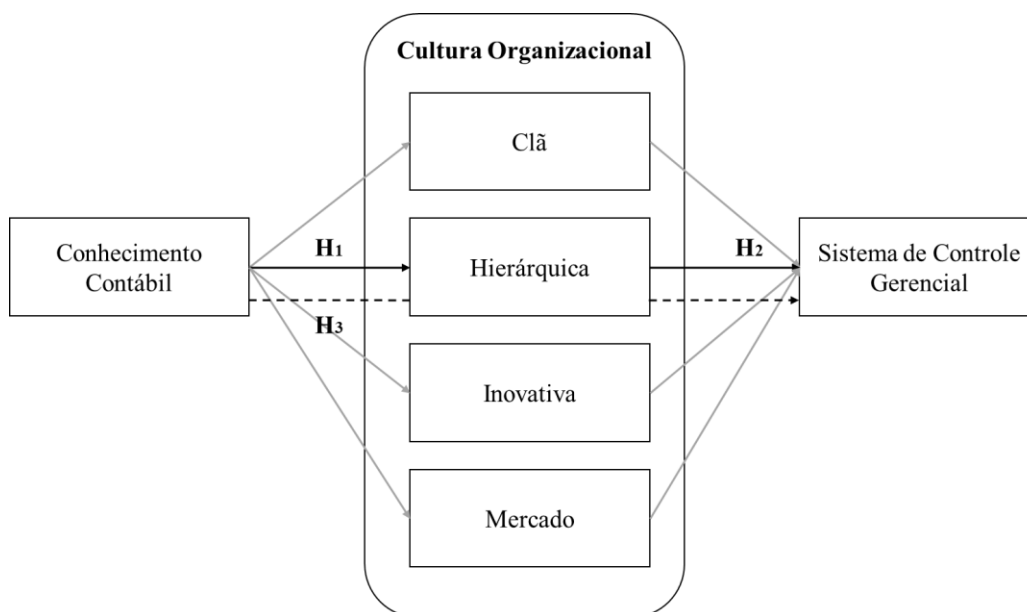
Este efeito indireto ocorre, pois o conhecimento contábil é importante para um gestor compreender especialmente como aspectos operacionais são convertidos em resultados financeiros, de forma a identificar o resultado das decisões e as relações de causa e efeito envolvendo o uso dos recursos (Hall, 2010). Além disso, o conhecimento contábil influencia no pensamento de longo prazo dos gestores e na preocupação com o crescimento e continuidade dos negócios (Pelz, 2019; Hall 2010). Esta visão focada na operação, no controle de recursos e na sustentabilidade do negócio ao longo do tempo estimula os gestores a valorizarem o controle, a organização, a conformidade com os padrões e a eficiência no uso dos recursos, aspectos típicos de uma cultura do tipo hierárquica (Cameron & Quinn, 2006).

Por sua vez, este tipo de cultura é mais ajustado com um sistema de controle destinado ao monitoramento do progresso em direção ao cumprimento das metas e à compreensão dos pontos fortes e fracos da organização e dos fatores que demandam atenção (Wee et al., 2014). Sendo assim, espera-se que o conhecimento contábil influencie positivamente na adoção de uma cultura do tipo hierárquica, a qual favorecerá a adoção do SCG como consequência final.

H₃: A cultura do tipo hierárquica tem papel mediador na relação positiva entre conhecimento contábil e o SCG.

Baseado nas hipóteses, a Figura 2 apresenta o modelo teórico testado neste trabalho. O modelo propõe que o conhecimento contábil dos gestores exerce uma influência maior sobre uma cultura organizacional do tipo hierárquica (H₁), a qual é positivamente associada com o SCG (H₂). Por fim, foi proposto que a cultura hierárquica medeia a relação entre o conhecimento contábil e o SCG (H₃).

Figura 2. Modelo teórico da pesquisa



Nota: As setas contínuas representam os efeitos diretos e as setas pontilhadas o efeito mediado.

4 Procedimentos Metodológicos

Para testar o modelo teórico, realizou-se uma pesquisa descritiva e quantitativa com corte transversal. A coleta de dados foi realizada por meio de um levantamento (*survey*), cuja população abrangeu as empresas localizadas na região noroeste de um estado brasileiro. O levantamento foi realizado a partir de um questionário estruturado aplicado aos empresários e gerentes de empresas. Inicialmente, o questionário foi submetido a um pré-teste com quatro gestores de empresas para revelar possíveis falhas como, por exemplo, a complexidade e irrelevância das questões, imprecisão na redação, constrangimentos ao informante, exaustão, entre outras (Gil, 2008). Após as correções, aplicou-se o questionário final de forma direta com os gestores e empresários e também, por meio do GoogleForms. A amostra final totalizou 98 empresas, com predominância no segmento varejista.

A amostra foi selecionada em função da disponibilidade e do acesso, caracterizando uma técnica de amostragem não probabilística por conveniência (Malhotra, 2019). Na aplicação *in loco*, os respondentes foram abordados em seu ambiente de trabalho e convidados a participarem da pesquisa. Primeiro, foi revelado o objetivo da pesquisa e garantido aos respondentes o anonimato das respostas. O questionário foi auto preenchível 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 compreensível. Vale ressaltar que o questionário foi acompanhado de uma carta de apresentação revelando os interesses da pesquisa, assim como os nomes e contatos dos pesquisadores.

Na aplicação *on-line*, o questionário continha a carta de apresentação e as mesmas instruções referentes a escala. Neste modelo de aplicação, as duas primeiras perguntas eram eliminatórias e para fins de controle. Os respondentes foram questionados se eram gestores e se a empresa estava situada na região de interesse da pesquisa. Apenas no caso de respostas afirmativas para as duas perguntas os respondentes poderiam acessar as demais questões do questionário. O questionário *on-line* foi compartilhado via redes sociais (Instagram, WhatsApp e Facebook), assim como, enviado por e-mail para uma série de empresas.

Baseado no modelo de Cameron e Quinn (2006), a primeira parte do questionário foi destinada a tipificação da cultura organizacional (cultura clã, cultura inovativa, cultura de mercado e cultura hierárquica). 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 extraída do trabalho de Tarifa e Almeida (2019), a qual estabelece 4 itens para cada uma das cinco dimensões.

A segunda parte do questionário está associada à mensuração dos SCGs. Foram adotados doze itens propostos por Vandenbosch (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). Na terceira parte, mensurou-se o grau de conhecimento contábil a partir de uma escala de cinco itens extraídos de Schäffer (2007). A escala era composta de afirmações sobre a facilidade do gestor em compreender os resultados financeiros, a capacidade de explicar para terceiros como controlar os recursos, a compreensão da forma de apuração do resultado, o conhecimento sobre os elementos para elaboração de um planejamento e a ciência das informações relevantes para tomar uma decisão que envolva o uso de recursos.

Por fim, foram adicionadas perguntas para caracterizar o gerente ou empresário que serviram como variáveis de controle. 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). Em relação a empresa, os respondentes foram questionados quanto ao tamanho (número de funcionários) e o tempo em anos de atuação.

Para análise dos resultados, primeiro, analisou-se a validade fatorial das escalas cujo os resultados das cargas fatoriais foram todos próximos ou superiores ao padrão esperado ($\lambda > 0,5$) (Marôco, 2010). Em seguida, as medidas de confiabilidade composta das escalas foram calculadas e todos os resultados foram superiores ao mínimo esperado ($CC > 0,7$) (Marôco, 2010). Após atestadas as medidas de validade e confiabilidade, calculou-se a média simples dos itens de cada construto como forma de mensuração dos tipos de cultura organizacional, dos tipos de uso do SCG e do grau de conhecimento contábil dos gestores como Müller-Stewens, Widener, Möller, & Steinmann (2020). Para o teste das hipóteses, os dados foram submetidos aos testes de regressão linear múltipla.

5 Análise dos Resultados

O presente estudo foi realizado com 98 empresas da região noroeste de um estado do Brasil, as quais são predominantemente do setor varejista. As principais características dos gestores e das empresas são descritas na tabela 1. 75% dos respondentes foram os próprios donos das empresas, enquanto 23% são 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, o termo gestores será usado para se referir ao dono ou gerente. Praticamente metade dos gestores pesquisados são do gênero feminino (53%) e possuem ensino médio completo (43%). A idade média dos gestores é de 38 anos (Desvio padrão = 12), o tempo médio à frente da empresa é 11 anos (DP = 11) e a maioria não tem experiência prévia de gestão em outros negócios (61%).

Tabela 1. Características da amostra

Características	n=98
Resposta ao questionário:	
Dono ou sócio	75%
Administrador ou gerente	23%
Características do Dono/Gerente:	
Gênero	
Masculino	47%
Feminino	53%
Escolaridade (ensino completo)	
Ensino Fundamental	4%
Ensino Médio	43%
Ensino Superior	41%
Especialização	12%
Experiência como gestor de outras empresas (Qtd)	
Nenhuma	61%
Uma experiência ou mais	39%
Idade média em anos	38 (12) ^a
Experiência em anos à frente da empresa	11 (11) ^a
Grau de conhecimento contábil (escala 1-5)	3,8 (0,6) ^a
Características da Empresa:	
Idade média da empresa em anos	13 (12) ^a
Quantidade média de funcionários (tamanho)	7 (6) ^a

^a Média (Desvio padrão).

As empresas, em média, estão há 13 anos no mercado (DP = 12) e empregam 7 pessoas (DP = 6). Conforme critério (quantidade de funcionários) 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).

A Tabela 2 apresenta os resultados do teste de correlação de Pearson e as medidas descritivas de média, desvio padrão e confiabilidade composta. Primeiro, destaca-se que a cultura organizacional do tipo clã foi predominante na amostra, conforme evidenciado pelo maior valor de média entre os tipos de cultura. Em geral, as MPEs apresentam um modelo de gestão do tipo familiar associado à cultura clã. Este resultado foi corroborado após a realização do teste *t* para amostras pareadas. Os testes revelaram diferenças significativas ($p < 0,05$) entre as médias encontradas para os quatro tipos de cultura organizacional, exceto no pareamento entre as culturas dos tipos inovativa e hierárquica.

Em relação ao coeficiente de correlação, destaca-se que o conhecimento contábil dos gestores apresenta coeficientes positivos e significativos com as culturas do tipo clã ($r = 0,31$; $p < 0,01$), inovativa ($r = 0,32$; $p < 0,01$), de mercado ($r = 0,31$; $p < 0,01$) e hierárquica ($r = 0,39$; $p < 0,01$). Nenhuma outra característica observada do gestor, como idade, experiência na empresa e experiência na gestão se associaram com as tipificações da cultura. O conhecimento contábil e a experiência em gestão também apresentaram um coeficiente positivo e significativo ($r = 0,24$; $p < 0,05$), ou seja, quanto maior o número de empresas geridas ao longo do tempo, maior é o grau de conhecimento contábil adquirido pelo gestor. O conhecimento contábil também se associou positivamente com o SCG ($r = 0,44$; $p < 0,01$).

Tabela 2. Correlação entre as variáveis da amostra

Variáveis	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1 Conhec. Contábil	-									
2 Cult. Clã	0,31**	-								
3 Cult. Inovativa	0,32**	0,46**	-							
4 Cult. de Mercado	0,31**	0,48**	0,68**	-						
5 Cult. Hierárquica	0,39**	0,31**	0,60**	0,62**	-					
6 SCGs	0,44**	0,37**	0,49**	0,49**	0,52**	-				
7 Idade	0,03	-0,06	-0,06	0,01	0,07	-0,12	-			
8 Gênero	-0,13	0,06	0,06	0,01	0,18	0,06	-0,08	-		
9 Exp. na empresa	0,07	-0,03	-0,13	-0,02	0,06	0,05	0,77**	-0,08	-	
10 Exp. em gestão	0,24*	0,14	0,12	0,09	0,11	0,28**	0,03	-0,09	0,19	-
Média	3,78	4,32	3,88	4,04	3,75	4,17	38	1,53	10,6	0,71
Desvio Padrão	0,66	0,58	0,63	0,62	0,80	0,61	12,5	0,50	11,4	1,16
Confiabilidade Comp.	0,90	0,83	0,75	0,77	0,86	0,91	-	-	-	-

Notas. ** $p < 0,01$; * $p < 0,05$

Os quatro tipos de cultura também se associaram de forma positiva com SCG: cultura do tipo clã ($r = 0,37$; $p < 0,01$), inovativa ($r = 0,49$; $p < 0,01$), de mercado ($r = 0,49$; $p < 0,01$) e hierárquica ($r = 0,52$; $p < 0,01$). Estes resultados indicam que a cultura organizacional pode ser reforçada pelo uso dos SCGs. Também é possível identificar que os diferentes tipos de cultura se associam entre si. Diante da necessidade de continuidade e de competitividade, as organizações adotam traços de diferentes culturas de forma a contribuir com a permanência da empresa no mercado.

Para o teste das hipóteses, os dados foram submetidos ao teste de regressão linear múltipla. O primeiro interesse desta pesquisa é compreender a influência do conhecimento contábil dos gestores nas tipificações da 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 foram o conhecimento contábil e as variáveis de controle. 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, a escolaridade não foi incluída nos modelos de regressão. Além disso, os resultados dos modelos de regressão foram controlados por meio do acesso as respostas como forma monitorar possíveis vieses da coleta de dados. Os resultados dos testes de regressão são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3. Coeficientes de regressão sobre as tipificações da cultura organizacional

	Clã		Inovativa		Mercado		Hierárquica	
	B	t	B	t	B	t	B	t
Constante	2,928	6,373**	2,000	4,324**	2,380	4,881**	0,784	1,297
Conhec. Contáb. (H ₁)	0,279	3,204**	0,318	3,634**	0,302	3,268**	0,514	4,490**
Gênero	0,097	0,863	0,082	0,721	0,036	0,303	0,367	2,470*
Idade	-0,002	-0,332	0,006	0,840	0,004	0,596	0,007	0,758
Exper. na empresa	-0,004	-0,455	-0,018	-2,263*	-0,009	-1,118	-0,005	-0,494
Exper. em gestão	0,031	0,596	0,031	0,600	0,007	0,136	0,017	0,244
Respost. (pess/goog)	0,362	2,394*	0,596	3,917**	0,467	2,912**	0,287	1,443
R ²	0,169		0,268		0,179		0,237	
F	3,087*		5,552**		3,316**		4,715**	

Notas. B = Coeficiente não padronizado de regressão.

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

A hipótese H₁ propõe que o conhecimento contábil do gestor exerce uma influência maior sobre a cultura organizacional do tipo hierárquica em relação as demais tipificações. Os resultados dos modelos de regressão demonstraram que o grau de conhecimento contábil do gestor influencia a adoção dos quatro tipos de cultura investigados. Os coeficientes de regressão foram positivos e significativos em relação a cultura do tipo clã ($\beta = 0,279$; $p < 0,05$), inovativa ($\beta = 0,318$; $p < 0,01$), de mercado ($\beta = 0,302$; $p < 0,05$) e hierárquica ($\beta = 0,514$; $p < 0,01$). Como esperado, o efeito foi maior na cultura hierárquica. Para testar se as diferenças entre os coeficientes de regressão são significativas, adotou-se o teste Z recomendado por Paternoster, Brame, Mazeroll e Piquero (1998). A diferença entre os efeitos do conhecimento contábil na cultura hierárquica e na cultura clã foi significativa ao nível de confiança de 95% ($Z = 1,64$; $p < 0,05$). Em relação a cultura inovativa ($Z = 1,36$; $p < 0,10$) e de mercado ($Z = 1,45$; $p < 0,10$) a diferença foi significativa ao nível de confiança de 90%. Estes resultados suportam parcialmente a hipótese H₁.

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. No entanto, apesar do conhecimento contábil estar relacionado mais fortemente a um tipo de cultura formal e com fortes características de controle (hierárquica), ele também está associado à um modelo de gestão que valoriza a inovação de produtos e de processos e a tomada de risco, que foca na competitividade dos negócios e na produtividade e que foca nas pessoas. É importante ressaltar que as culturas organizacionais não são excludentes. As empresas apresentam algum tipo de cultura organizacional predominante. No entanto, elas podem apresentar 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).

O segundo interesse da pesquisa é compreender a influência dos tipos de cultura organizacional no uso dos SCGs. A hipótese H₂ sugere que há um efeito positivo da cultura do tipo hierárquica no uso dos SCGs. Para testá-la, um novo modelo de regressão foi criado, estabelecendo o uso dos SCGs como variável dependente e as tipificações da cultura organizacional como variáveis independentes. As variáveis de controle foram o tamanho das empresas e o tempo de atuação no mercado. Os resultados são apresentados na Tabela 4.

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

	SCGs	
	B	t
Constante	1,447	3,303**
Cultura organizacional		
Clã	0,163	1,564
Inovativa	0,175	1,404
Mercado	0,107	0,848
Hierárquica	0,206	2,348*
Covariáveis		
Idade média da empresa	0,002	0,520
Tamanho da empresa (func.)	0,009	1,406
Respostas (pess./goog.)	0,062	0,405
R ²	0,365	
F	7,376**	

Notas. B = Coeficiente não padronizado de regressão.

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

Apesar das associações significativas das tipificações da cultura organizacional com o uso dos SCGs encontradas no teste de correlação, no teste de regressão apenas a cultura hierárquica apresentou relação significativa e positiva com o uso dos SCGs ($\beta = 0,206$; $p < 0,05$), suportando a hipótese H₂. 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 SCGs 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 o teste de mediação para avaliar a influência indireta do conhecimento contábil sobre uso dos SCGs por meio da promoção de uma cultura hierárquica conforme sugerido na hipótese H₃. 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.

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 reamostragens pela técnica de *bootstrap* (Hayes, 2013). Os resultados evidenciaram que o conhecimento contábil influencia indiretamente o uso dos SCGs por meio de uma cultura organizacional do tipo hierárquica ($\beta = 0,149$, 95% IC = [0,644; 0,278], $Z = 3,029$, $p < 0,05$), suportando a hipótese H₃. 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.

Análise adicional. Buscando aumentar o entendimento sobre a influência dos tipos de cultura organizacional no uso dos SCGs, novos testes foram realizados para identificar a relação entre as tipologias de cultura organizacional e as dimensões adotadas para mensurar o uso dos SCGs. Quatro novos modelos de regressão foram testados, tendo como variáveis dependentes as dimensões de *score keeping*, *improving understanding*, *focusing organizational attention and learning* e *legitimizing decisions*. Os resultados são apresentados na tabela 5.

Entre as quatro dimensões do uso dos SCGs, a cultura hierárquica apresentou um efeito positivo e significativo apenas com as dimensões de *score keeping* ($\beta = 3,008$; $p < 0,05$) e de *improving understanding* ($\beta = 0,313$; $p < 0,05$). Estes resultados revelam que o efeito evidenciado anteriormente da cultura hierárquica no uso dos SCGs ocorre parcialmente por meio das atividades de comparação dos resultados organizacionais com as expectativas e do entendimento que esta avaliação de desvios oferece aos gestores no momento de solucionar problemas (Vandenbosch, 1999). No entanto, em relação ao uso dos SCGs para o direcionamento da atenção e do aprendizado organizacional, os resultados apontaram um efeito positivo da cultura inovativa ($\beta = 0,313$; $p < 0,05$). No uso para legitimar decisões, nenhuma tipificação da cultura organizacional apresentou resultado significativo.

Tabela 5. Efeito das tipificações da cultura organizacional nas dimensões uso dos SCGs

	Score keeping		Improving understanding		Focusing organizational attention and learning		Legitimizing decisions	
	Beta	t	Beta	t	Beta	t	Beta	t
Tipificações da cultura organizacional								
Clã	0,054	0,523	0,216	2,020*	0,083	0,816	0,168	1,569
Inovativa	0,056	0,426	0,039	0,282	0,309	2,371*	0,204	1,485
Mercado	0,215	1,605	0,013	0,096	0,065	0,495	0,122	0,878
Hierárquica	0,308	2,580*	0,313	2,527*	0,193	1,642	0,091	0,733
Covariáveis								
Idade média da empresa	-0,017	-0,184	0,049	0,519	0,072	0,812	0,040	0,427
Tamanho da empresa (func.)	0,004	0,037	0,137	1,392	0,169	1,809	0,106	1,078
Respostas (pess./goog.)	0,053	0,541	0,027	0,259	0,003	-0,033	0,071	0,692
R ²	0,308		0,255		0,333		0,258	
F	5,718**		4,409**		6,407**		4,466**	

Notas. Beta = Coeficiente padronizado de regressão.

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

6 Discussões e Considerações Finais

O objetivo principal deste estudo foi evidenciar a influência que o conhecimento contábil do gestor tem sobre a cultura organizacional da empresa e seu efeito indireto no SCG. Para tanto, realizou-se um levantamento cujo os resultados permitem compreender o papel do conhecimento contábil do gestor no estabelecimento de uma cultura organizacional compatível e que favoreça a adoção dos SCGs (Ax & Greve, 2017; Alofan et al., 2020). Neste tópico, 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 que o conhecimento contábil dos gestores está relacionado com a promoção de uma cultura organizacional do tipo hierárquica. Este tipo de cultura revela uma forte orientação para normatização e controle dos negócios (Cameron & Quinn, 2006), 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, uma cultura orientada para eficiência e para o controle demanda que o gestor conheça claramente como um resultado organizacional é apurado, assim como saiba identificar o reflexo das decisões gerenciais tomadas e as relações causais envolvendo o uso dos recursos organizacionais escassos (Pelz, 2019). Quando o gestor é consciente da importância das informações contábeis para suportar as decisões, a informação contábil se torna um valor importante na organização, refletindo na cultura da organização.

Ademais, os resultados evidenciaram que o conhecimento contábil também influencia positivamente as culturas organizacionais do tipo inovativa, de mercado e de clã, as quais são mais focadas no desenvolvimento da inovação, na competitividade e nas pessoas, respectivamente. Com isso, além do controle, o uso do conhecimento contábil é relevante também para promover um ambiente focado no desenvolvimento das pessoas e dos processos

de forma estratégica, visto que a competição requer vantagens competitivas para o desenvolvimento do negócio (Beuren & Oro, 2014).

A relação entre o conhecimento contábil e as tipificações da cultura organizacional também reforça a noção de que o conhecimento contábil envolve o domínio de aspectos que vão além dos financeiros, econômicos e patrimoniais (ex. fluxos de caixa, análise custo-volume-lucro ou índices de liquidez, endividamento, lucratividade e rentabilidade). Cada vez mais é exigido que estes tipos de informações sejam conectados com informações não financeiras (ex. de clientes, operacionais, pessoas, qualidade, inovação) e com informações externas que envolvam o setor, o mercado e a economia como forma de estabelecer uma relação de causa e efeito (Hall, 2010). Este conhecimento mais amplo e holístico dos negócios permite aos gestores aprimorar o 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, 2014).

A segunda contribuição teórica se refere a influência do conhecimento contábil no uso dos SCGs por meio do estabelecimento de uma cultura organizacional do tipo hierárquica. Os resultados deste estudo revelaram que a cultura hierárquica medeia a relação entre o conhecimento contábil e o uso dos SCGs. Portanto, para que o conhecimento contábil se concretize no uso efetivo dos controles gerenciais é importante que, primeiro, ele seja disseminado em toda organização por meio de valores e normas compartilhadas entre as pessoas.

Uma vez que o conhecimento contábil permeie a cultura por meio da valorização do controle e da organização, tem-se um ambiente favorável para o uso dos SCGs, especialmente para monitorar o progresso organizacional e oferecer um maior entendimento organizacional aos gestores. Em outras palavras, quando o sistema de valores e crenças compartilhados entre os indivíduos de uma organização são similares àqueles incentivados e direcionados por meio dos SCGs, a probabilidade de sucesso das práticas de controle se torna maior (Ax & Greve, 2017; Alofan et al., 2020). Assim, considerando que os SCGs são constituídos por mecanismos de controles internos, padrões de atividades e de resultados, informações de suporte ao processo de planejamento e tomada de decisão, objetivos, indicadores e metas, entre outros elementos de suporte ao processo de gestão (Beuren & Oro, 2014), é de se esperar que a cultura organizacional do tipo hierárquica, que é voltada para a normatização, a estabilidade e eficiência, favoreça os controles gerenciais.

Os resultados apresentados neste estudo 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, visto que os gestores estabelecem o controle por meio de valores e influência social (Heinicke, Guenther & Widener, 2016). Ao compreenderem a contabilidade enquanto linguagem dos negócios (Hall, 2010), os gestores se tornam capazes de não apenas estabelecer uma cultura forte de controle e de atribuição de responsabilidades, mas também de valorização do processo de inovação e de foco nos clientes e nos mercados. Tanto a inovação, quanto a competitividade 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 (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, uma vez que este tipo de cultura

se mostrou favorável ao uso dos SCGs. Esta recomendação é especial para as empresas da nossa amostra, as quais são predominantemente MPEs e que 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.

A concentração de MPEs do setor varejista na nossa amostra é uma limitação deste estudo. As MPEs possuem uma cultura predominante do tipo clã, enquanto empresas maiores podem focar mais na hierarquia, inovação ou mercado. Ademais, 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 os resultados. Este estudo adotou uma perspectiva de análise transversal, o que não permite avaliar as empresas e os gestores ao longo do tempo. Novos estudos podem buscar uma profundidade maior nessas relações, investigando o processo de aquisição de conhecimento contábil e as influências no modelo de gestão e no uso dos SCGs. Abordagens de pesquisas qualitativas e de estudos de caso também podem aprofundar os achados deste estudo. Por fim, não foi objetivo deste estudo analisar os efeitos envolvendo as covariáveis. Contudo, foram encontrados resultados significativos envolvendo algumas características dos gestores (ex. gênero e experiência na empresa) e alguns tipos de cultura e que podem ser aprofundados em estudos futuros.

Referências

- Abreu, E. S., Pires, E. G., Rocha, J. S., Pinheiro, F. M. G, & Lopes, L. M. S. (2014). Indicadores financeiros e não-financeiros: um estudo na perspectiva do olhar intergrupos. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 6(3), 93-107.
- Alofan, F., Chen, S., & Tan, H. (2020). National cultural distance, organizational culture, and adaptation of management innovations in foreign subsidiaries: A fuzzy set analysis of TQM implementation in Saudi Arabia. *Journal of Business Research*, 109(1), 184-199.
- Alves, A. B. (2010). *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional*. Dissertação de mestrado em Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Ax, C., & Greve, J. (2017). Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34(1), 59-74.
- 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.
- Berson, Y., Oreg, S., & Dvir, T. (2008). CEO values, organizational culture and firm outcomes. *Journal of Organizational Behavior*, 29(5), 615-633.
- Beuren, I. M., & Oro, I. M. (2014). Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. *Revista de Administração Contemporânea*, 18(3), 285-310.
- Bitencourt, C. C. (2004). A gestão de competências gerenciais e a contribuição da aprendizagem organizacional. *Revista de Administração de Empresa*, 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. (2006). Diagnosing and changing organizational culture: based on the competing values framework. (revised ed). San Francisco: Jossey-Bass.
- Chandler, G. N., Keller, C., & Lyon, D. W. (2000). Unraveling the determinants and consequences of an innovation-supportive organizational culture. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 25(1), 59-76.
- 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.
- Hall, M. (2010). Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 301-315.
- Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of management review*, 9(2), 193-206.
- Hayes, A. F. (2013). *Introduction to mediation, moderation, and conditional process analysis: A regression-based approach*. New York, NY: Guilford Press.
- Heinicke, A., Guenther, T. W., & Widenel, S. K. (2016). An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research*, 33(1), 25-41.
- Hoffman, R. C., & Hegarty, W. H. (1993). Top management influence on innovations: Effects of executive characteristics and social culture. *Journal of Management*, 19(3), 549-574.
- Ke, W., & Wei, K. K. (2008). Organizational culture and leadership in ERP implementation. *Decision Support Systems*, 45(2), 208-218.
- Malhotra, N. K. (2019). *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. (7. 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.
- Marôco, J. (2010). *Análise de equações estruturais: fundamentos teóricos, software & aplicações*. Pêro Pinheiro: ReportNumber.
- Martin, J., & Siehl, C. (1983). Organizational culture and counterculture: an uneasy symbiosis. *Organisational Dynamics*, 12(2), 52-64.
- 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.
- Müller-Stewens, B., Widener, S. K., Möller, K., & Steinmann, J. C. (2020). The role of diagnostic and interactive control uses in innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 80, 101078.
- 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.
- Patnoster, R., Brame, R., Mazerolle, P., & Piquero, A. (1998). Using the correct statistical test for the equality of regression coefficients. *Criminology*, 36(4), 859-866.
- Pelz, M. (2019). Can Management Accounting Be Helpful for Young and Small Companies? Systematic Review of a Paradox. *International Journal of Management Reviews*, 21(2), 256-274.

- Quinn, R. E., & Rohrbaugh, J. (1983). A spatial model of effectiveness criteria: Towards a competing values approach to organizational analysis. *Management Science*, 29(3), 363-377.
- 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, 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, Edgar. (1992). *Organization culture and leadership: a dynamic view*. San Francisco: Jossey Bass.
- Schneider, B. (1987). The people make the place. *Personnel psychology*, 40(3), 437-453.
- Schraeder, M., Tears, R. S., & Jordan, M. H. (2005). Organizational culture in public sector organizations. *Leadership & Organization Development Journal*, 26(6), 492-502.
- SEBRAE (2018). *Anuário do trabalho nos pequenos negócios: 2016*. (9. ed.). São Paulo: DIEESE.
- 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.