

MODELO DE GESTÃO EM ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS: UM ESTUDO SOBRE A INTERAÇÃO ENTRE O GRAU DE AMBIDESTRALIDADE E A MATURIDADE DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

MANAGEMENT MODEL IN ACCOUNTING ORGANIZATIONS: A STUDY ON THE INTERACTION BETWEEN THE AMBIDEXTERALITY DEGREE AND THE MATURITY OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEM

MODELO DE GESTIÓN EN ORGANIZACIONES CONTABLES: UN ESTUDIO SOBRE LA INTERACCIÓN ENTRE EL GRADO DE AMBIDEXTERALIDAD Y LA MATURIDAD DEL SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN

Juliano Lima Soares, Dr.

Universidade Federal de Goiás/Brazil

julianoolda@hotmail.com

Wiliam Mendes, BEL

Centro Universitário Internacional/Brazil

mendeswill@hotmail.com

Thaís Araújo, BEL

Centro Universitário Internacional/Brazil

tha.isaraujo@hotmail.com

Danielle Denes dos Santos Carstens, Dr.

Universidade Positivo/Brazil

danielled.carstens@gmail.com

RESUMO

O objetivo deste estudo foi analisar a relação entre o grau de ambidestralidade e a maturidade do sistema de controle gerencial em escritórios contábeis da região de Curitiba- PR. A ambidestralidade organizacional refere-se à capacidade de uma organização orquestrar de forma simultânea suas ações de *exploitation* (inovações incrementais) e suas ações de *exploration* (inovações radicais). O sistema de controle gerencial é um mecanismo que assegura que as pessoas irão se comportar de forma que busquem atingir o objetivo da organização. A metodologia da pesquisa foi exploratória, quantitativa, descritiva e transversal, sendo o sujeito da pesquisa o proprietário ou o principal gestor de 21 escritórios de contabilidade. A principal contribuição da pesquisa é comprovar a hipótese de que há um alto, positivo e significativo (r de Pearson = 0,750 e r de Spearman = 0,820) relacionamento entre os fatores grau de ambidestralidade e a maturidade do sistema controle gerencial das organizações contábeis investigadas.

Palavras-chave: Ambidestralidade Organizacional; Sistemas de Controle Gerencial; Organizações Contábeis.

ABSTRACT

The objective of this study was to analyze the relationship between the degree of ambidexterity and the maturity of the managerial control in accounting offices of the Curitiba-PR region. Organizational ambidexterity refers to the ability of an organization to simultaneously orchestrate its exploitation actions (incremental innovations) and its exploration actions (radical innovations). Management control is a mechanism that ensures that people will behave in a way that strives to achieve the goal of the organization. The methodology of the research was exploratory, quantitative, descriptive and transversal, being the research subject the owner or the main manager in 21 accounting offices. The main contribution of the research is to confirm the hypothesis that there is a high, positive and significant (Pearson's $r = 0.75$ and Spearman's $r = 0.820$) relationship between the ambidexterity degree factors and the maturity of the managerial control system of the accounting organizations investigated.

Keywords: Organizational Ambidexterity; Management Control Systems; Accounting Organizations.



RESUMEN

El objetivo de este estudio fue analizar la relación entre el grado de ambidestralidad y la madurez del control gerencial en oficinas contables de la región de Curitiba-PR. La ambidestralidad organizacional se refiere a la capacidad de una organización orquestar de forma simultánea acciones de explotación (innovaciones incrementales) y sus acciones de exploración (innovaciones radicales). El control gerencial es un mecanismo que asegura que las personas se comporten de forma que busquen alcanzar el objetivo de la organización. La metodología de la investigación fue exploratoria, cuantitativa, descriptiva y transversal, siendo el sujeto de la investigación el propietario o principal gestor en 21 oficinas de contabilidad. La principal contribución de la investigación es comprobar la hipótesis de que hay un alto, positivo y significativo (r de Pearson = 0,75 y r de Spearman = 0,820) relación entre factores grado de ambidestralización y madurez del sistema control gerencial de las organizaciones contables investigadas.

Palabras clave: Ambidestralidad Organizacional; Sistemas de Control Gerencial; Organizaciones Contables.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, os serviços e as rotinas executadas pelos escritórios de contabilidade vêm se transformando. Hoje, os proprietários de escritórios de contabilidade passaram a competir em um ambiente macro, e o seu principal concorrente nem sempre opera na mesma rua, bairro ou mesmo cidade. A transformação da era digital, adicionada com novos modelos de negócios, possibilitaram o surgimento de franquias e escritórios de contabilidade digitais. Desta forma, os proprietários de escritórios necessitam revisitar seus conceitos sobre a gestão de suas empresas e dois temas são pautas importantes, o uso do sistema de controle gerencial (SCG) e as práticas de inovação. Na sequência, serão apresentadas as principais definições sobre os temas.

Por se tratar de um conceito abrangente, complexo e algumas vezes ambíguo, há uma dificuldade em definir a abordagem das pesquisas envolvendo o SCG (Malmi e Brown, 2008). Ele pode ser investigado em uma perspectiva macro como a apresentada por Simon (1990, 1995) que define o SCG como artefatos formais que fornecem informação para criar, manter ou mesmo ajustar as atividades da firma, sendo determinante para a implementação e formação da estratégia empresarial. Ou em uma perspectiva micro, como sinaliza Flamholtz (1996, p. 8) que define o SCG como “um conjunto de mecanismos projetados para aumentar a probabilidade de que as pessoas se comportem de maneira que levem a consecução dos objetivos organizacionais”. Devido as características desta pesquisa (análise do gestor e de pequenos grupos) será adotada a abordagem micro.

A inovação é fundamental para a sobrevivência do negócio (Schumpeter, 1985), mesmo em empresas altamente reguladas, como um escritório contábil. Ela possibilita agregar um maior valor, dilatando e potencializando a vida econômica da firma (MORICOCCHI, 1994). A inovação pode orbitar com foco em novas possibilidades (ações de *exploration*) de investimento ou em melhorias contínuas (ações de *exploitation*), oriunda das velhas certezas (MARCH, 1991). Entretanto, há organizações que conseguem orquestrar, gerir e realizar as ações de *exploration* e *exploitation* de forma simultânea, e essas são conhecidas como organizações ambidestras (MARCH, 1991; O'REILLY; TUSHMAN, 2004; BEDFORD; BISBE; SWEENEY, 2019).

Pesquisas anteriores sinalizam que o uso e o desenho do sistema de controle gerencial possuem uma relação positiva com o grau de inovação (BEUREN; ORO, 2014; LOPES et al., 2019), e mais especificamente, a relação também é positiva com grau de ambidestralidade (ARANTES, 2020). Portanto, essa pesquisa busca compreender, evoluir e aprimorar os conhecimentos sobre a gestão das organizações contábeis no que tange os relacionamentos entre o SCG e o grau de ambidestralidade. Assim, surge a seguinte pergunta de pesquisa: qual é

a relação entre o grau de ambidestralidade e a maturidade do controle gerencial nos escritórios contábeis da mesorregião de Curitiba?

Para responde-la, tem-se como objetivo geral analisar a relação entre o grau de ambidestralidade e a maturidade do controle gerencial nos escritórios contábeis da mesorregião de Curitiba. A hipótese de pesquisa busca provar uma associação positiva e significativa entre o uso do sistema de controle gerencial e o grau de ambidestralidade em escritórios contábeis.

Quanto o grau de ineditismo da pesquisa, ao consultar o acervo da *Scientific Periodicals Electronic Library* SPELL, não foram encontrados estudos que relacionam o SCG e a ambidestralidade em escritórios contábeis. Como contribuição prática, acredita-se que está em analisar o grau de interação entre a ambidestralidade e a maturidade do sistema controle gerencial em escritórios de contabilidade, considerando que a relação positiva entre esses dois construtos pode resultar em estratégias que contribuem no desenvolvimento e continuidade das organizações contábeis.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico desta pesquisa foi construído a partir de dois construtos: o sistema de controle gerencial e a ambidestralidade. A seguir, serão apresentadas as principais definições considerando os autores seminais de cada um dos temas.

2.1 Sistema de Controle Gerencial

O controle aplicado a uma organização pode ser entendido como um dispositivo que assegura à empresa seguir na direção pretendida. Já o gerenciamento trata-se do ato de as empresas possuírem grupos de pessoas para atingir seus resultados. No que diz respeito aos grupos de pessoas, há uma classificação em vários níveis hierárquicos, normalmente compostos por um executivo chefe e responsáveis, e/ou gerentes do departamento e operacional. O grupo que tem a responsabilidade operacional irá se reportar ao responsável do departamento, o qual, gradativamente, irá reportar-se ao executivo-chefe. Assim, cada empresa terá uma quantidade diferente de níveis de hierárquicos. A quantidade desses níveis está relacionada a quanto complexa é a operação da companhia; quanto mais complexa, maior é a necessidade de que se tenham sistemas de controles gerenciais sofisticados (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Os mesmos autores definem o controle gerencial como sendo o processo em que gerentes praticam determinadas ações para assegurar que os membros da organização executem a estratégia da empresa. E o controle é entendido, como uma das várias atividades da área de planejamento e controle. Neste sentido, Rezende e Otsuka (2017) refletem sobre o que é ser um bom gerente, destacando seu papel multitarefas.

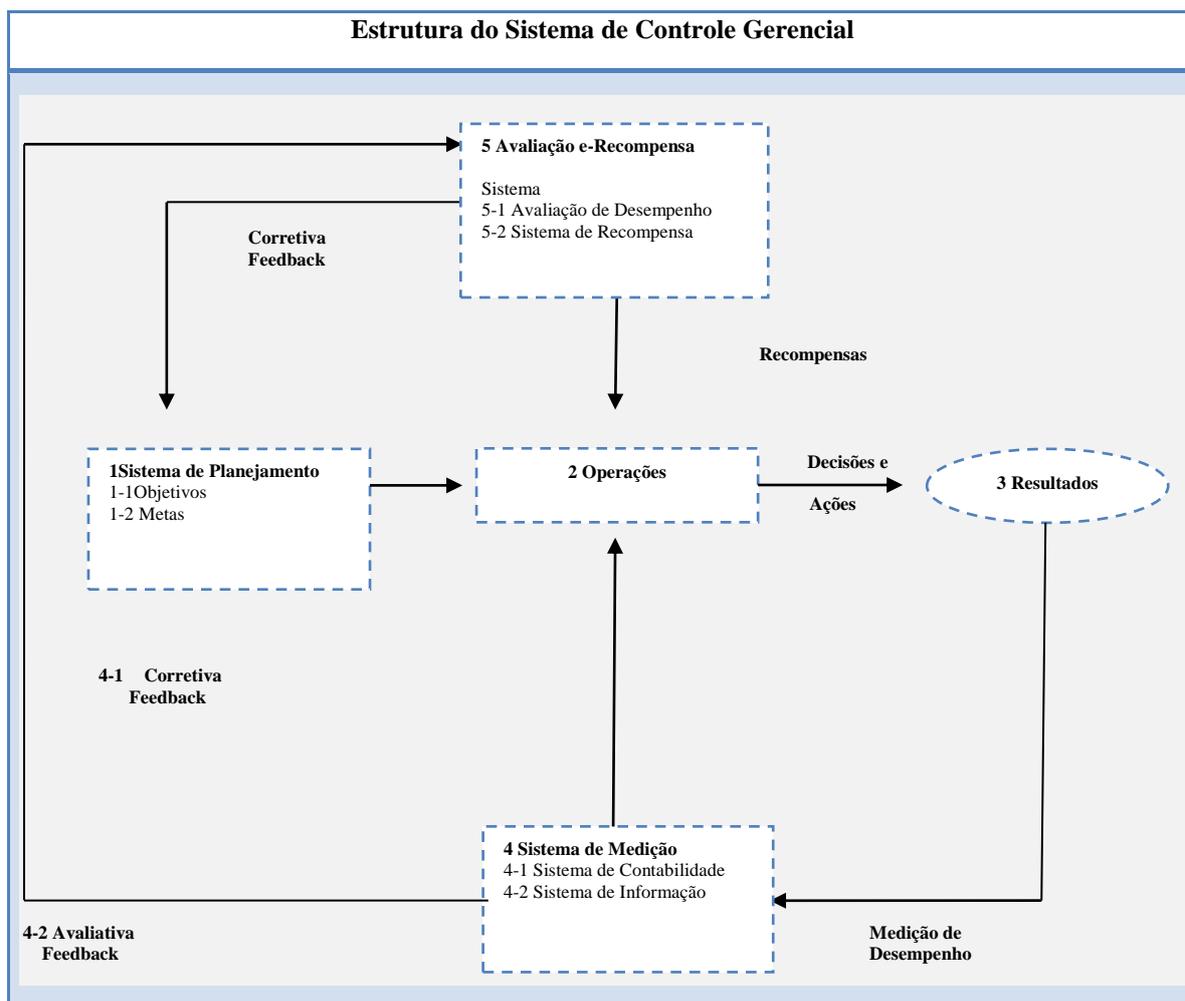
Para Frezatti e outros (2009), o controle gerencial influencia o comportamento dos indivíduos do grupo, bem como no desenvolvimento da organização num todo — sendo que a gestão da organização é um conjunto de atividades desenvolvidas pelos agentes internos ao conduzir as atividades, com o objetivo de chegar ao resultado desejado.

Os pesquisadores Anthony e Govindarajan (2002) destacam que a função principal do controle gerencial é auxiliar a obediência das estratégias adotadas, sendo, desse modo, apenas um dos instrumentos

utilizados pelos executivos. Do ponto de vista gerencial, Flamholtz (1996) propõem um *framework* que apresenta a estrutura de um sistema de controle gerencial, tanto para sua concepção quanto para sua avaliação. Na proposta, o autor sugere que o sistema de controle gerencial contenha os seguintes elementos: **a) Elemento do planejamento:** determina as metas e estabelece o padrão em cada área funcional, em que o indivíduo ou unidade de trabalho possam ser responsabilizados; **b) Subsistema operacional** (especificado por funções organizacionais): distribui como será realizada a aquisição, distribuição, utilização, desenvolvimento, conservação e disposição de recursos, por meio do comportamento exibido pelo indivíduo ou pelo grupo, e/ou por maiores unidades organizacionais; **c) Elemento de resultado:** inclui o desempenho, atitudes de trabalho e outros resultados, tais como negócio e abastecimento. Como exemplo de desempenho destacam-se as metas de venda, produtividade e margem de lucro; e como exemplo de atitudes de trabalho ressaltam-se a satisfação, comprometimento e alienação; **d) Elemento de medição:** inclui o sistema de avaliação do desempenho do funcionário perante a organização, e o sistema de informação de gestão, como, por exemplo: produção, estoque, sistema de controle de orçamento e administrativo; **e) Elemento de *feedback*:** refere-se ao fornecimento de informações, comparando o desempenho atual com o desempenho pré-determinado, objetivos e normas do sistema operacional, para que possam ser tomadas medidas de correção; **f) Elemento de avaliação e recompensa:** a avaliação do desempenho do trabalho para a administração de recompensas é o projeto de tarefas gratificantes para a influência no autocontrole de comportamentos de trabalho.

Os elementos apresentados podem ser subdivididos em cinco etapas. No (1) sistema de planejamento da empresa são definidos os (1.1) objetivos e as (1.2) metas da organização. Posteriormente, ocorrem as ações da empresa, chamadas de (2) operações. Após essa etapa, a companhia obtém seus (3) resultados operacionais, e esses resultados são medidos por meio do (4) sistema de medição, o qual pode ser acompanhado via dados do (4.1) sistema de contabilidade e/ou do (4.2) sistema de informação. Por fim, há a (5) avaliação e recompensa, que (5.1) avalia o desempenho e (5.2) atribui as recompensas. A figura 1, adaptado de Flamholtz (1996), apresenta de forma mais clara o modelo supracitado:

Figura 1 – Modelo Padrão do Sistema de Controle Gerencial



Fonte: O autor, adaptado de Flamholtz (1996), Effective Organizational Control'.

Após compreender as principais definições, elementos e etapas que compõem o sistema de controle gerencial na perspectiva de Flamholtz (1996), a seguir, apresentam-se as principais definições do segundo construto da pesquisa, a ambidestralidade organizacional.

2.2 Ambidestralidade Organizacional

Em um artigo publicado por O'Reilly e Tushman, em 2004 – *The Ambidextrous Organization* –, é feita uma analogia sobre a capacidade ambidestras dos gestores nas organizações. Nesse comparativo, os autores apresentam o Janus, um Deus romano que possuía dois pares de olhos: um par capaz de visualizar o que estava por trás (passado), e outro par com a capacidade de olhar o que estava por vir (futuro). Segundo os autores, é dessa forma que os gestores devem agir, olhando para o passado, enfatizando a melhoria de produtos, serviços e processos, e, simultaneamente, olhando para a frente, buscando e preparando-se para as inovações que irão definir o futuro.

Cyert e March (1992), baseados nas teorias de racionalidade limitada, debatiam sobre o equilíbrio das atividades de *exploration* e *exploitation*, enfatizando o papel das metas. Duncan (1976) destacou que a

ambidestralidade organizacional ficou conhecida como a estratégia que busca estabelecer o equilíbrio entre as ações de *exploitation* e as ações de *exploration*. E, March (1991) sinalizava uma preocupação por parte dos pesquisadores em desenvolver estudos que investigassem o processo adaptativo de uma organização ao longo do tempo, enfatizando as novas possibilidades (ações de *exploration*) de investimento, com as claras e velhas certezas (ações de *exploitation*) das unidades de consumo de recurso.

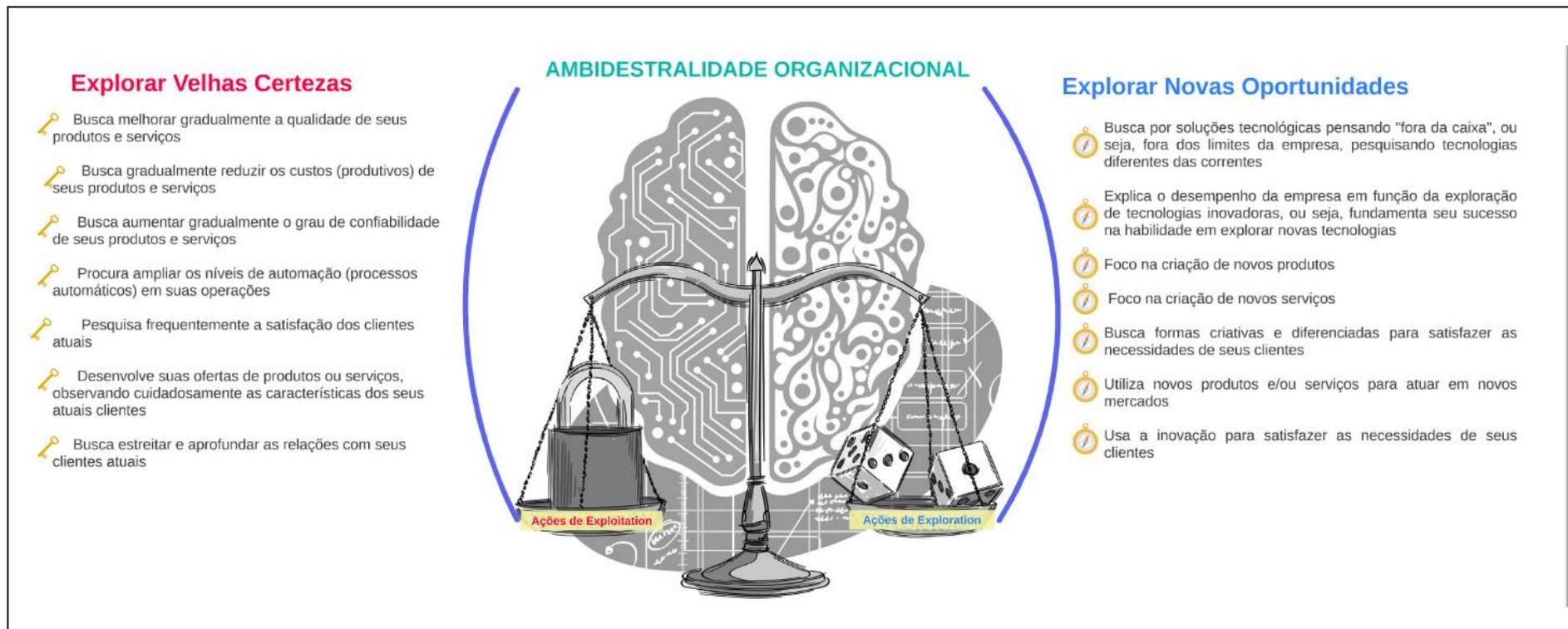
As ações de *exploration*, para Popadiuk (2015), referem-se à pesquisa, estudo, descoberta, procura, observação, empreendedorismo, prospecção, sondagem e experimentação, trazendo sempre a ideia de novidade. Dessa forma, o termo *exploration* pode ser definido como a busca e a criação de novos conhecimentos, essa orientação é conhecida também como inovação radical. Quando a organização enfatiza nas ações de *exploration*, significa que ela está assumindo riscos e apostando na variação do conjunto de produtos, processos e serviços. A adoção das inovações permite que as empresas se posicionem no mercado, resgatando o conceito schumpeteriano de destruição criadora e gerando ciclos tecnológicos contínuos (MASCARENHAS BISNETO; LINS, 2017)

As ações de *exploitation* referem-se ao aproveitamento de recursos tangíveis e intangíveis presentes na organização, os quais sejam inerentes a sua atividade de negócios. Essa orientação também é conhecida por inovação incremental (POPADIUK, 2015). Reis, Carvalho e Cavalcante (2011) complementam apresentando que a inovação incremental é aquela que apresenta uma melhoria significativa e que não há alteração do padrão de referência. São melhorias ou aperfeiçoamentos significativos que envolvem acréscimos ou substituição de materiais que tornam o produto, serviço ou processo mais prático, fácil de usar ou mesmo mais ergonômico.

Portanto o fenômeno ambidestralidade organizacional pode ser identificado em uma organização quando ela é capaz de desenvolver ações de *exploration* e *exploitation* de forma simultânea e com a mesma destreza (LUBATKIN et al., 2006). Os gestores destas organizações mantêm em suas agendas, o foco contínuo de aprender novas competências e, paralelamente, refinar as competências existentes (BEDFORD; BISBE; SWEENEY, 2019). Como consequente disto, o balanceamento das ações de *exploration* e *exploitation*, possibilitará a organização atingir níveis de desempenho superiores (HE; WONG, 2004).

Buscando apresentar de forma visual o conceito acima tratado, a seguir será apresentado um infográfico que destaca as principais características da ambidestralidade organizacional. No lado direito, são listadas algumas ações de *exploration* destinadas a explorar novas oportunidades e, do lado esquerdo, são listadas um conjunto de atividades relacionadas a exploração de velhas certezas, ações de *exploitation*. E, o equilíbrio destas ações, representada por uma balança, materializa a ambidestralidade organizacional.

Figura 2 – Definições Gerais sobre a Ambidestralidade Organizacional



Fonte: Os autores (2020), adaptado de Marín-Idárraga (2017) e inspirado em March (1991) e Lubatkin *et al.* (2006)

3 METODOLOGIA

No tocante à metodologia, seguindo o planejamento de pesquisa proposto por Cooper e Schindler (2011), o nível de elaboração da questão da pesquisa foi considerado um estudo exploratório, cujo método de coleta de dados deu-se por meio de interrogação, via questionário eletrônico. No que se refere ao controle das variáveis pelo pesquisador, considerou-se *ex post facto*, sendo que a dimensão temporal foi transversal, levando em conta apenas os últimos três anos de gestão (2014, 2015, 2016). Sobre a amplitude e a profundidade da pesquisa, a investigação classificou-se como um estudo estatístico. O ambiente da pesquisa foi o ambiente de campo, e as percepções das pessoas sobre a pesquisa não foram alteradas, sendo consideradas rotina real. Os sujeitos da pesquisa foram os principais gestores de organizações contábeis cadastrados na Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas – FENACON, e a amostragem foi considerada censitária por adesão.

Para apresentar a metodologia desta pesquisa, utiliza-se o modelo de planejamento de pesquisa proposto por Cooper e Schindler (2011). O modelo, por sua vez, é exposto por um quadro resumo denominado “Descritores do Planejamento de Pesquisa”, detalhados no Quadro 5.

Quadro 1 – Descritores do Planejamento da Pesquisa

Categoria	Característica
O grau em que as questões de pesquisa foram cristalizadas (Nível de elaboração da questão de pesquisa)	Estudo Exploratório
O método de coleta de dados	Interrogação/Comunicação
O poder do pesquisador de produzir efeitos nas variáveis que estão sendo estudadas (Controle das variáveis pelo pesquisador)	Análise dos dados
O objetivo do estudo	Descritivo
A dimensão de tempo	Transversal
O escopo do tópico – amplitude e profundidade – do estudo	Estudo Estatístico
O ambiente de pesquisa	Ambiente de campo
As percepções das pessoas sobre a atividade de pesquisa (Percepção dos Sujeitos)	Rotina Real

Fonte: Adaptado de Cooper e Schindler (2003, p. 129).

A coleta de dados ocorreu por meio do envio, por email, de um formulário eletrônico a uma lista 324 de proprietários ou gestores de escritórios contábeis disponível na página da Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas - FENACON. Entre os dias 08 e 29 de agosto de 2016 foram enviados questionários, e obteve-se 31 respondentes; entretanto, apenas 21 respostas foram consideradas válidas, isto é, apenas aquelas as quais os gestores responderam o questionário na íntegra.

No que concerne às técnicas de análise de dados, os dados foram tratados no software *Statistical Package for the Social Sciences* – SPSS em sua 26ª versão e foram utilizadas a estatística descritiva e a análise de correlação.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Antes de apresentar os achados da pesquisa, faz-se necessário destacar algumas etapas e resultados referentes a análise da qualidade do instrumento de coleta de dados. Para realizar a validade de conteúdo, especialmente na etapa do pré-teste, o instrumento de coleta foi enviado a duas empresárias contábeis que realizaram diversas considerações sobre a forma e o texto das variáveis. Após a coleta, foi realizada a análise da confiabilidade das respostas através do Alfa de Cronbach (AC). Os valores do AC do construto ambidestralidade e SCG foram, respectivamente 0,906 e 0,904, sinalizando que há confiabilidade nas medidas, como sugere Martins (2006).

A seguir, serão apresentados: a caracterização do gestor, caracterização do escritório contábil, grau de ambidestralidade, grau de maturidade do controle gerencial e a relação entre o controle gerencial e o grau de ambidestralidade.

4.1 Caracterização dos Gestores

Esse bloco tem a finalidade de delinear o perfil do gestor respondente do questionário. O perfil foi traçado por meio de questões relacionadas a gênero, idade, grau de escolaridade, tempo de atuação na área contábil e tempo em que trabalha no escritório pesquisado. A seguir, serão apresentados os resultados da pesquisa.

Tabela 1 – Caracterização dos Gestores

Gênero	Quant	%	Tempo de Atuação na área Contábil	Quant	%
Feminino	4	19	Menos de 5 anos	3	14,3
Masculino	17	81	Entre 5 à 10 anos	5	23,8
Idade	Quant	%	Entre 11 à 20 anos	7	33,3
Menos de 26 anos	1	4,8	Entre 21 à 30 anos	5	23,8
Entre 27 à 35 anos	11	52,4	Acima de 31 anos	1	4,8
Entre 36 à 44 anos	3	14,3	Tempo de Atuação neste escritório Contábil	Quant	%
Entre 45 à 54 anos	5	23,8	Menos de 5 anos	7	33,3
Acima de 55	1	4,8	Entre 5 à 10 anos	4	19
Escolaridade	Quant	%	Entre 11 à 20 anos	9	42,9
Técnico Contábil	3	14,3	Acima de 31 anos	1	4,8
Graduado	10	47,6			
Pós Graduado - Lato Sensu	6	28,6			
Mestrado	1	4,8			
Pós Doutorado	1	4,8			

Fonte: Os autores, (2020)

De forma sintética, nota-se que dentre os 21 entrevistados, 81% dos respondentes são homens, ao tratar da faixa etária uma grande parcela se concentra entre 27 a 35 anos (52,4%), sendo que 47,6% são graduados. Em

se tratando da variável “tempo de atuação na área contábil”, grande parte dos gestores possui de “11 a 20 anos” de experiência, representando 33,3% e, por fim, quanto ao tempo em que o respondente trabalha para o escritório contábil pesquisado, o maior percentual se concentrou em “11 a 20 anos” (38,1%).

4.2 Caracterização dos Escritórios Contábeis

A caracterização do escritório foi traçada de acordo com a análise das variáveis definidas no segundo bloco do questionário, que delimitam as características do escritório respondente. Para preservar a imagem dos escritórios, todos os escritórios receberam uma numeração aleatória, entre 1 e 21.

Tabela 2 – Caracterização dos Escritórios Contábeis

Código do Escritório	Qual é o tempo de atuação do escritório contábil? (em anos) -	Qual é o número total de funcionários do escritório?	Qual é o número total de clientes (ativos) do escritório?
1	16	28	230
2	30	13	110
3	2	2	12
4	16	10	89
5	10	8	112
6	10	2	12
7	17	20	200
8	12	6	50
9	42	8	52
10	35	4	30
11	2	4	30
12	28	7	120
13	14	30	90
14	14	40	25
15	12	10	115
16	0	15	150
17	14	6	70
18	10	12	185
19	5	9	135
20	5	0	3
21	11	2	30
N	21	21	21
Média	14,53	11,24	88,10
Desvio Padrão	10,945	10,353	65,913
Mediana	12,00	8,00	89,00
Mínimo	0	0	3
Máximo	42	40	230

Fonte: Os autores, (2020)

A primeira variável investigou o tempo de atuação e foi evidenciado que a média é de 14 anos de operação e o escritório com o maior tempo de atuação é o caso 9, com 42 anos. Quanto ao número de funcionário, destaca-se o caso 14, com 40 colaboradores. Por fim, quanto ao número de clientes ativos, a média foi de 88 empresas, com um desvio padrão de 65, o caso com o maior número de clientes foi o 1, acumulando 230 e o escritório com o menor número de clientes foi o caso 20.

4.3 Grau de Ambidestralidade

O terceiro bloco de perguntas teve por objetivo verificar os graus de *exploration* e *exploitation* dos escritórios pesquisados, ou seja, investigar a intensidade com que as organizações realizam ações relacionadas ao desenvolvimento e prospecção de inovações radicais, bem como a intensidade das ações relacionadas à melhoria e exploração de inovações incrementais.

É importante destacar que as variáveis e os fatores são oriundos da pesquisa de Lubatkin *et al.* (2006) e algumas pesquisas nacionais também fizeram uso dessa escala, tais Scandalari e Cunha (2013), Soares *et al.* (2016) e Soares *et al.* (2018).

As variáveis pertinentes ao fator **grau de *exploration*** dos escritórios visaram, por meio de sete variáveis com escala de pontos de 1 a 5, medir a intensidade com que as organizações realizam tais ações. As questões são:

- (+) 10.1 Busca por soluções tecnológicas pensando "fora da caixa", ou seja, fora dos limites da empresa, pesquisando tecnologias diferentes das correntes
- (+) 10.2 Explica o desempenho da empresa em função da exploração de tecnologias inovadoras, ou seja, fundamenta seu sucesso na habilidade em explorar novas tecnologias
- (+) 10.3 Foco na criação de novos produtos
- (+) 10.4 Foco na criação de novos serviços
- (+) 10.5 Busca formas criativas e diferenciadas para satisfazer as necessidades de seus clientes
- (+) 10.6 Utiliza novos produtos e/ou serviços para atuar em novos mercados
- (+) 10.7 Usa a inovação para satisfazer as necessidades de seus clientes

(=) GRAU DE *EXPLORATION*

As variáveis relacionadas ao fator **grau de *exploitation*** dos escritórios visaram identificar com qual intensidade, nos últimos três anos, aconteceram ações relacionadas à melhoria e exploração das tecnologias em uso corrente. As sete variáveis, pontuando de 1 a 5, foram:

- (+) 11.1 Busca melhorar gradualmente a qualidade de seus produtos e serviços
- (+) 11.2 Busca gradualmente reduzir os custos (produtivos) de seus produtos e serviços
- (+) 11.3 Busca aumentar gradualmente o grau de confiabilidade de seus produtos e serviços
- (+) 11.4 Procura ampliar os níveis de automação (processos automáticos) em suas operações
- (+) 11.5 Pesquisa frequentemente a satisfação dos clientes atuais
- (+) 11.6 Desenvolve suas ofertas de produtos ou serviços, observando cuidadosamente as características dos seus atuais clientes
- (+) 11.7 Busca estreitar e aprofundar as relações com seus clientes atuais

(=) GRAU DE *EXPLOITATION*

Após obter as somatórias dos fatores, foi possível combina-las e identificar o grau de ambidestralidade de cada um dos escritórios participantes da pesquisa. O resultado analítico se apresenta na tabela abaixo:

Tabela 3 – Grau de Ambidestralidade dos Escritórios Contábeis

Código do Escritório	Grau de <i>Exploration</i>	Grau de <i>Exploitation</i>	Grau De Ambidestralidade
1	25	25	50
2	27	25	52
3	25	24	49
4	24	25	49
5	25	29	54
6	30	24	54
7	26	28	54
8	29	27	56
9	26	31	57
10	30	27	57
11	23	21	44
12	17	27	44
13	29	29	58
14	25	18	43
15	21	21	42
16	21	21	42
17	27	34	61
18	32	31	63
19	33	32	65
20	14	21	35
21	16	16	32
N	21	21	21
Média	25,00	25,52	50,52
Erro Desvio	5,040	4,718	8,830
Mediana	25,00	25,00	52,00
Mínimo	14	16	32
Máximo	33	34	65

Fonte: Os autores, (2020)

4.4 Grau de Maturidade do Controle Gerencial

A quarta etapa do questionário buscou verificar o grau de maturidade do sistema de controle gerencial praticado pelos gestores dos escritórios contábeis. Para tanto, foi utilizado o modelo proposto por Flamholtz (1996). Neste construto, foram disponibilizadas 06 variáveis, e cada uma delas foi avaliada através de uma escala de concordância de cinco pontos, sendo 1) discordo totalmente e 5) concordo totalmente. As variáveis medidas foram:

- (+) 12.1 No que se refere ao planejamento estratégico do escritório, para todas as atividades do escritório, são elaborados metas e objetivos
- (+) 12.2 Todas as atividades realizadas pelos funcionários são monitoradas constantemente
- (+) 12.3 Os resultados do trabalho dos colaboradores são sempre medidos
- (+) 12.4 Para medir o desempenho do funcionário são sempre utilizadas informações formais oriunda de sistemas informatizados

(+) 12.5 Após medir o desempenho do colaborador, e esse [desempenho] não sendo satisfatório, o colaborador é sempre informado e orientado, de forma que ele possa melhorar seu desempenho – “ação de feedback”

(+) 12.6 Com os dados do desempenho dos colaboradores, e esses sendo satisfatórios, os funcionários sempre são recompensados pelo bom desempenho.

(=) MATURIDADE DO CONTROLE GERENCIAL

Ao somar a pontuação de cada variável, gerando o peso do fator **Grau do Sistema de Controle Gerencial**, foram criadas às taxonomias de maturidade. A classificação foi feita através das pontuações e limites dos quartis, conforme apresentado:

Quadro 2 – Pontuação SCG

Nível de Maturidade	De	Até
Embrionário	6	9
Em desenvolvimento	10	15
Estruturado	16	20
Desenvolvido	21	27
Sofisticado	28	30

Fonte: Os autores, (2020)

Tendo como plano de fundo a taxonomia acima, os escritórios foram subdivididos, e 2 escritórios foram classificados como “Embrionário/em desenvolvimento”, 5 como “Estruturado”, 13 como “Desenvolvidos”, e 1 como “Sofisticado”. Embora os testes estatísticos que serão apresentados, irão considerar as pontuações, conforme demonstra o Quadro 7:

Tabela 4 – Maturidade do Sistema de Controle Gerencial

Código do Escritório	12.1	12.2	12.3	12.4	12.5	12.6	Grau do Sistema de Controle Gerencial	Nível de Maturidade do Sistema de Controle Gerencial
21	1	1	1	1	1	1	6	Embrionário/em Desenvolvimento
3	3	2	2	2	2	2	13	
14	2	2	4	2	3	3	16	Estruturado
4	4	4	2	4	2	2	18	
11	3	3	4	3	2	4	19	
15	4	3	3	2	4	3	19	
20	4	4	4	4	2	2	20	
16	4	4	4	4	3	3	22	
5	3	4	4	4	4	4	23	
6	4	4	3	4	4	4	23	Desenvolvido
7	2	5	4	4	4	4	23	
12	3	4	4	4	5	3	23	
18	4	4	4	4	4	4	24	
1	5	4	4	4	4	4	25	
2	4	5	5	4	5	3	26	
8	5	4	4	4	4	5	26	

9	4	4	4	4	5	5	26	
13	4	4	4	4	5	5	26	
17	5	5	4	3	5	5	27	
19	5	5	5	3	5	4	27	
10	5	5	4	4	5	5	28	Sofisticado
N	21	21	21	21	21	21	21	
Média	3,71	3,81	3,67	3,43	3,71	3,57	21,90	
Erro Desvio	1,102	1,078	0,966	0,926	1,271	1,165	5,375	
Mediana	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	23,00	
Mínimo	1	1	1	1	1	1	6	
Máximo	5	5	5	4	5	5	28	

Fonte: Os autores, (2020)

4.5 Relação entre o Controle Gerencial e o Grau de Ambidestralidade

No início, para provar a hipótese de pesquisa, propôs-se utilizar a Análise de Variância (ANOVA). Porém, a quantidade dos escritórios que responderam à pesquisa foi de 21, quando para utilizar a ANOVA o número mínimo necessário seria de 30 escritórios em cada grupo, de acordo com Marôco (2003). Dessa forma, para comprovar a hipótese, passou-se a utilizar a Análise de Correlação.

A Análise de Correlação apresenta o grau em que as variáveis se relacionam e em qual direção (DANCEY e REIDY, 2006). Com a análise, é possível observar que quando há variância de valor em uma variável (eixo x) também há mudança de valor na outra variável (eixo y). Antes de apresentar o valor do teste, é importante frisar que o valor da Assimetria (SK) foi de 1,509 para o construto Sistema de Controle Gerencial, e de 0,397 para o Grau de Ambidestralidade, ficando abaixo do limite crítico de 3,00. Já o valor da Curtose (Ku) foi de 2,629 e 0,382, respectivamente, muito inferior ao valor crítico de 7,00. Ao combinar esses valores é possível afirmar que há normalidade nos dados, respeitando um dos principais pressupostos da análise da correlação.

Quadro 2 – Correlações

R de Pearson		GRAU DE AMBIDESTRALIDADE	SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL
GRAU DE AMBIDESTRALIDADE	Correlação de Pearson	1	.750**
	Sig.		.000
	N	21	21
MATURIDADE DO CONTROLE GERENCIAL	Correlação de Pearson	.750**	1
	Sig.	.000	
	N	21	21
Spearman's rho		GRAU DE AMBIDESTRALIDADE	SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL
GRAU DE AMBIDESTRALIDADE	Coefficiente de Correlação	1.000	.820**
	Sig.		.000
	N	21	21
MATURIDADE DO CONTROLE GERENCIAL	Coefficiente de Correlação	.820**	1.000
	Sig.	.000	
	N	21	21

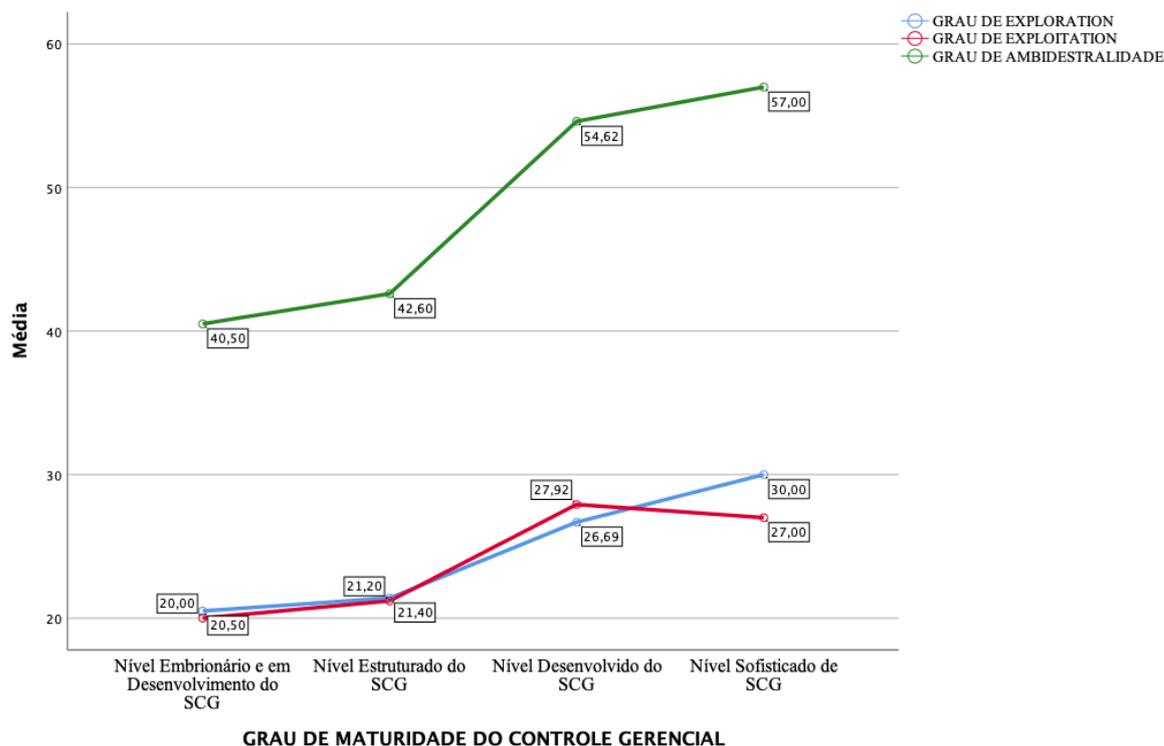
** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades)

Fonte: Os autores, (2020)

É possível verificar há uma relação entre o grau de ambidestralidade e o uso do sistema de controle gerencial, fato demonstrado pelo coeficiente de correlação de 0.75, o que representa uma correlação forte. Ao analisar o valor *sig*, percebeu-se que esse é menor do que 0,001; o que significa que em mais de 99,99% da amostra investigada o resultado seria idêntico. Como o número de casos é baixo, podendo ferir um pressuposto do teste de correlação, adicionalmente foi gerado o teste de correlação não paramétrico, o teste de Spearman. Nele, é possível verificar que a intensidade da correlação é ainda maior, ampliando em 9,33% (de 0,750 para 0,820) o relacionamento.

A seguir, é apresentado o Gráfico 01, ele detalha a média do grau de *exploration*, *exploitation* e de ambidestralidade agrupados pelos níveis do SCG, conforme a tabela 04. Destaca-se que: a) o “nível embrionário e em desenvolvimento do sistema do controle gerencial possuem dois escritórios e apresentou uma média de 20, 20.50 e 40.5 respectivamente. O nível estruturado do sistema de controle gerencial acumulou uma média de ambidestralidade de 42.6. No grupo classificado como “nível desenvolvido do SCG”, dois fenômenos chamam a atenção, é a primeira vez que a média do *exploitation* foi superior ao *exploration* e, houve um grande crescimento no grau de ambidestralidade, em 12.02 pontos. Por fim, a empresa que possui um nível sofisticado de SCG, possui um alto grau de *exploration* (30 pontos) e *exploitation* (27 pontos) e, derivadamente, de ambidestralidade (57 pontos).

Gráfico 1 – Grau de maturidade do controle gerencial x média do grau de ambidestralidade



Fonte: Os autores, (2020)

Por fim, com os dados apresentados, ficou evidenciado uma associação entre positiva entre o uso do sistema de controle gerencial e o grau de *exploration* ($r = 0.733$, $p \text{ value} = 0.000$), grau de *exploitation* ($r = 0.782$, $p \text{ value} = 0.000$), convergente com aos resultados encontrados nas pesquisas de Beuren e Oro (2014), Lopes et al. (2019). A associação entre o uso do SCG com o grau de ambidestralidade das empresas investigadas foi positiva e significativa ($r = 0.820$, $p \text{ value} = 0.000$), convergente com os achados de Arantes (2020). Assim, foi comprovada a associação positiva e significante entre o uso do SCG e o grau de ambidestralidade em escritórios contábeis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral da pesquisa buscou analisar a associação entre o grau de ambidestralidade e o uso do sistema de controle gerencial em escritórios contábeis. Os principais achados da pesquisa sinalizam que: a) o uso do sistema de controle gerencial tem uma associação positiva com a inovação, destacando uma maior interação com as inovações de cunho incremental; b) as organizações contábeis investigadas são firmas com um alto grau de inovação, contrariando o senso comum; c) os gestores/proprietários das organizações investigadas são predominantemente do sexo masculino (81%), ao confrontar esses dados com os disponibilizados no site do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) há um distanciamento, o conselho apresenta que em fevereiro de 2020 há 295.967 (57,24%) contadores e 221.068 (42,75%) contadoras devidamente registradas; d) a associação entre o uso do SCG e o grau de ambidestralidade é muito forte ($r = 0.820$, $p \text{ value} = 0.000$), indicando que esses dois

fenômenos possui uma grande interação, e muito provavelmente há um terceiro fenômeno que modera essa interação.

A principal contribuição teórica desta pesquisa está em provar que mesmo se tratando de uma amostra pequena e de um setor tradicional, o uso do SGC pode contribuir com a inovação, seja elas de cunho incremental, radical e especialmente, no equilíbrio das duas.

Em aspectos gerenciais, com a descrição analítica das variáveis, etapas da pesquisa e o método de análise de dados, espera-se que os gestores de escritórios contábeis possam realizar uma autoavaliação destes fenômenos em suas empresas. Acredita-se também que, como esses dois temas são críticos para o desenvolvimento e sobrevivência das organizações contábeis, os conselhos regionais e o federal possam internalizá-los em seu rol de cursos, treinamentos e em seu programa de educação continuada.

Destaca-se como limitações do estudo, a) os dados e resultados correspondem tão somente aos participantes do estudo, não podendo ser extrapolados aos demais escritórios; b) o corte transversal, uma vez que os fenômenos foram analisados em exclusivo período de tempo e c) os dados refletem exclusivamente a opinião do principal gestor/proprietário, podendo ocasionar algum tipo de viés.

Como sugestões para pesquisas futuras, sugere-se a inclusão de novos construtos para compreender o motivo desta forte associação, indica-se, portanto, investigar a) estilo de liderança, b) governança corporativa dos escritórios e por fim, c) o estímulo a aprendizagem organizacional. Assim, espera-se dilatar a compreensão do fenômeno ambidestralidade organizacional em escritórios contábeis brasileiros.

Artigo submetido para avaliação em 25/04/2018 e aceito para publicação em 27/02/2020

REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ARANTES, A. A. R. B. **Ambidestralidade e Aprendizagem Organizacional: Uma Investigação de suas Relações com Sistemas de Controles Gerenciais em Ongs Brasileiras**. 2020. 71 f. Dissertação de Mestrado em Contabilidade – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2020.

BEDFORD, D. S.; BISPE, J.; SWEENEY, B. Performance measurement systems as generators of cognitive conflict in ambidextrous firms. **Accounting, Organizations and Society**, v. 72, p. 21-37. 2019.

BEUREN, I. M.; ORO, I. M. Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 18, n. 3, p. 285-310, 2014.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Profissionais ativos e organizações contábeis nos Conselhos Regionais de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>. Acesso em: 25 fev. 2020.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

CYERT, R. M., & MARCH, J. **A Behavioral Theory of the Firm**. 2nd. Cambridge: Blackwell Business, 1992.

DANCEY, C. P.; REIDY, John. **Estatística sem matemática para psicologia**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DUNCAN, R. B. **The ambidextrous organization: Designing dual structures for innovation.** In: KILMANN, R. H., PONDY, L. R.; SLEVIN, D. (Ed.). New York: North-Holland. 1976. p. 167-188. (v. 1).

FLAMHOLTZ, E. Effective Organizational Control: A framework, Applications, and Implications. **European Management Journal**, v. 14. n. 6, dez. 1996.

FREZATTI, F. et al. **Controle Gerencial.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HE, Z. L.; WONG, P. K. Exploration vs. exploitation: An empirical test of the ambidexterity hypothesis. **Organization Science**, v. 15, n. 4, p. 481-494, 2004.

LOPES, I. F; BEUREN, I. M; GOMES, T. Influência Do Uso Do Sistema De Controle Gerencial E Da Estratégia Organizacional No Desempenho Da Inovação. **Revista Universo Contábil**, v. 15, n. 1, p. 85-105, nov. 2019.

LUBATKIN, M.H.; SIMSEK, Z.; LING, Y.; VEIGA, J.F. Ambidexterity and Performance in Small-to Medium-Sized Firms: The Pivotal Role of Top Management Team Behavioral Integration. **Journal of Management**. v. 32, p. 646, 2006.

MARCH. J. **Exploration and exploitation in organizational learning.** Organization Science, v. 2, p. 71-87, 1991.

MARTINS, G. A. **Sobre confiabilidade e validade.** Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v. 8, n. 20, p. 1-12, 2006.

MASCARENHAS BISNETO, J. P.; LINS, O.B.S.M.O. **Gestão da Inovação na Embrapa Mandioca e Fruticultura: uma Aproximação ao Planejamento Estratégico.** Revista Gestão e Planejamento, Salvador, v. 18, p. 444-463, jan./dez. 2017.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 287-300, 2008.

MARÍN-IDÁRRAGA, D. A. Entendiendo la explotación y la exploración en el aprendizaje organizacional: Una delimitación teórica. **INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales**, v. 27, n. 63, p. 77-89.

MAROCO, J. **Análise estatística:** com utilização do SPSS. 2. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2003.

MOROCOCHI, L.; GONÇALVES, J. S. A Teoria do Desenvolvimento de Schumpeter: uma visão crítica. **Informações Econômicas**, São Paulo, v. 24, n. 8, ago. 1994.

O'REILLY, C.A; TUSCHMAN, M. L. **The ambidextrous organization.** Harvard Business Review, v. 82, n. 4, 2004.

POPADIUK, S. **Exploração, Exploração e Ambidestria:** inovação para a geração de valor. São Paulo: Editora Mackenzie, 2015.

REIS, D.; CARVALHO, H. G. R.; CAVALCANTE, M. B. **Gestão da Inovação.** Curitiba: Aymar, 2011.

REZENDE, J.F; OTSUKA, R. A. Desempenho e Papéis Gerenciais: Estudo De Caso em uma Organização Industrial Multinacional com Atuação Regionalizada no Brasil. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 18, p. 516-539, jan./dez. 2017.

SOARES, J., REIS, D., DA CUNHA, J., STEINER NETO, P. O A utilização da ambidestralidade como vantagem competitiva sustentável: Uma investigação do processo de inovação da 3M do Brasil. **Revista Espécios**, v. 37, n. 18, 2016.

SOARES, J., REIS, D., DA CUNHA, J. Organizational ambidexterity: a study in brazilian higher education institutions. **Journal of Technology Management & Innovation**, v. 13, n. 3, p. 36-46. 2018.

SCANDELARI, V. R. N; CUNHA, J. C. Ambidestralidade e Desempenho Socioambiental de Empresas do Setor Eletroeletrônico. **RAE-Revista de Administração de Empresa**, São Paulo, v. 53, n. 2, mar./abr. 2013.

SCIENTIFIC ELECTRONIC LIBRARY ONLINE (SCielo). **Acervo de periódicos**. Disponível em <<http://www.scielo.org/php/index.php>>. Acesso em: 25 fev. 2020.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 112, p. 127-143. 1990.

SIMONS, R. Levers of Control. Boston: Harvard Business School Press.1995.

SCHUMPETER, J. A. **Teoria do Desenvolvimento Econômico**. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

SCIENTIFIC PERIODICALS ELECTRONIC LIBRARY (SPELL). **Acervo de periódicos**. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/periodicos>>. Acesso em: 23 fev. 2020.

O'REILLY, C. A., III; TUSHMAN M. L. The Ambidextrous Organization. **Harvard Business Review**, v. 82, n. 4, p. 74-81. 2004.