

Gestão de organizações contábeis brasileiras: uma investigação entre a adoção dos princípios da governança corporativa e a aprendizagem organizacional

Management of brazilian accounting organizations: an investigation between the adoption of the principles of corporate governance and organizational learning

Recebido: 30/10/2020 - Aprovado: 18/12/2020 - Publicado:
01/01/2021 Processo de Avaliação: Double Blind Review

Misley Ferreira Viana de Carvalho¹
Juliano Lima Soares²
Daiana Paula Pimenta³

RESUMO

Este estudo aborda a associação entre os princípios de governança corporativa e os fatores da aprendizagem organizacional nos escritórios contábeis brasileiros. Os dados primários foram obtidos por questionários eletrônicos com uma amostra final de 207 escritórios. Este estudo é exploratório, de natureza descritiva, realizado em ambiente de campo e classificado como quantitativo. O grau de governança corporativa obtido de 11,70 sinaliza que a adoção dos princípios de governança corporativa está num estágio intermediário e o grau de aprendizagem organizacional auferido de 8,20 demonstra que o ambiente é propício para a aprendizagem organizacional nos escritórios contábeis. À medida que o grau de governança corporativa evolui, naturalmente, ocorre uma potencialização dos fatores de aprendizagem organizacional, tais como diálogo, interação com o ambiente externo, experimentação e propensão para o risco. Dentre os principais achados desta pesquisa, destaca-se que há um relacionamento positivo entre a adoção dos princípios da governança corporativa e os fatores da aprendizagem organizacional ($r=0,244$). Quando os níveis de transparência das informações nos escritórios contábeis aumentam, também há um aumento no nível de tratamento justo e equânime entre os sócios e as partes interessadas ($r=0,621$). Conforme a utilização do diálogo aumenta, como forma de aprendizado, há um aumento na interação com o ambiente externo ($r=0,776$) e quando sugestões e novas ideias são bem atendidas e aceitas a utilização do diálogo como construção de conhecimentos comuns também aumenta ($r=0,722$).

Palavras-chave: escritórios contábeis, governança corporativa, aprendizagem organizacional

ABSTRACT

This study addresses the association between the principles of corporate governance and the factors of organizational learning in Brazilian accounting firms. Primary data were obtained by electronic questionnaires with a final sample of 207 offices. This is an exploratory, descriptive study, carried out in a field environment and classified as quantitative. The degree of corporate governance obtained at 11.70 indicates that the adoption of the principles of corporate governance is in an intermediate stage and the degree of organizational learning obtained at 8.20 demonstrates that the environment is conducive to organizational learning in

¹ Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Goiás. Brasil. E-mail: mismisley@gmail.com

² Doutor em Administração. Universidade Federal de Goiás. Brasil. E-mail: julianolimasoes@ufg.br

³ Doutora em Administração. Universidade Federal de Goiás. Brasil. E-mail: daiana-pimenta@hotmail.com

the accounting offices. As the degree of corporate governance evolves, naturally there is a potentialization of organizational learning factors, such as dialogue, interaction with the external environment, experimentation and risk propensity. Among the main findings of this research, it is highlighted that there is a positive relationship between the adoption of the principles of corporate governance and the factors of organizational learning ($r=0.244$). When the levels of transparency of information in the accounting offices increase, there is also an increase in the level of fair and equal treatment between partners and stakeholders ($r=0.621$). As the use of dialogue increases, as a form of learning, there is an increase in interaction with the external environment ($r = 0.776$) and when suggestions and new ideas are well attended and accepted the use of dialogue as a construction of common knowledge also increases ($r=0.722$).

Keywords: *accounting offices, corporate governance, organizational learning,*

1 INTRODUÇÃO

Os escritórios de contabilidade são organizações que exploram atividades contábeis cujo objetivo principal é fornecer informações econômico-financeiras para os mais diversos usuários (Fedato, Rehn, & Almeida, 2009) essas organizações contribuem significativamente para o desenvolvimento econômico do país (Souza, 2003). As organizações contábeis carecem de investigações científicas sobre como melhor geri-las, especialmente quando se trata de aspectos de controle e gerenciais, como a governança corporativa e a aprendizagem organizacional.

A governança corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas, envolve a distribuição dos direitos e responsabilidades entre os diferentes participantes, tais como o conselho de administração, os diretores executivos, os acionistas e outros interessados, define as regras e procedimentos para a tomada de decisão em relação a questões corporativas (OCDE, 1999). Os princípios da governança corporativa funcionam como um suporte para o desenvolvimento e aplicação de boas práticas de governança, são eles: transparência, prestação de contas, equidade e responsabilidade corporativa (Rossetti & Andrade, 2014; IBGC, 2015).

A aprendizagem organizacional é composta por múltiplos processos que abrangem como o conhecimento é adquirido, distribuído entre os membros da organização e interpretado usando um idioma compartilhado e incorporado na memória organizacional (Huber, 1991). Para que as empresas aprendam, o conhecimento deve transcender do nível individual para o grupal e organizacional, de modo que o conhecimento se torne disponível, seja maneira tácita ou explícita (Huber, 1991; Crossan, Lane, & White, 1999). Os fatores facilitadores da

aprendizagem envolvem cinco dimensões: experimentação, tomada de riscos, interação com o ambiente externo, diálogo e tomada de decisão participativa (Chiva, Alegre, & Lapiedra, 2007).

A partir desses dois constructos surge o questionamento: há uma relação entre a adoção dos princípios de governança corporativa e a aprendizagem organizacional nos escritórios contábeis brasileiros? O objetivo geral deste estudo consiste em analisar a relação entre a adoção dos princípios de governança corporativa e a aprendizagem organizacional nos escritórios contábeis brasileiros. Enquanto hipótese de pesquisa, tem-se: a adoção dos princípios de governança corporativa tem relação positiva e significativa com os fatores da aprendizagem organizacional.

Este estudo justifica-se teoricamente diante da incerteza quanto a associação entre os constructos investigados, quanto a justificativa prática, espera-se que a pesquisa possibilite preciosas reflexões, por parte dos empresários, da importância da adoção dos princípios da governança corporativa e da aprendizagem organizacional na gestão e sobrevivência das organizações contábeis.

Na sequência, apresenta-se o referencial teórico a luz dos conceitos seminais, uma breve revisão literária de artigos empíricos e apresentação da hipótese de pesquisa. Na metodologia, especifica-se a tipologia da pesquisa, assim como os métodos empregados na análise dos dados, definição do perfil dos administradores ou gestores, perfil dos escritórios contábeis e a correlação entre os constructos. Posteriormente, é discutido os principais resultados, seguido da consideração final dos achados, incluindo as limitações desta pesquisa e as sugestões para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Governança Corporativa

A governança corporativa surgiu da separação entre a propriedade e a gestão das empresas, com foco na definição de estruturas de governo que maximize a relação entre o retorno dos acionistas e os benefícios auferidos pelos executivos, envolvendo a estratégia das corporações, as operações, a geração de valor e a destinação de resultados (Hitt, Ireland, & Hoskisson, 2001).

A governança corporativa abrange o conjunto de relações entre a direção das empresas, seus conselhos de administração, seus acionistas e outras partes interessadas (Shleifer & Vishny, 1997), compreende os meios utilizados pelas organizações para estabelecer processos que ajustem os conflitos de interesses entre proprietários e gestores (Blair, 1998). Envolve os

processos de tomada de decisões estratégicas, o exercício da liderança e os métodos utilizados para atender os interesses estabelecidos, é fortemente influenciada pelos institutos legais e regulatórios de cada país (Babic, 2003).

“Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas” (IBGC, 2015, p. 20). Determina as melhores práticas de atuação da alta administração das organizações para a tomada de decisões de modo sustentável no longo prazo, está relacionada ao processo decisório da alta gestão envolvendo o relacionamento entre os principais personagens das organizações (Silveira, 2010).

Os princípios da governança corporativa são uma das dimensões mais importantes, são os valores que lhe dão sustentação, estruturam as concepções, as práticas e os processos da alta gestão (Rossetti & Andrade, 2014). Os princípios aplicam-se a qualquer tipo de organização, independente do porte, do tipo jurídico ou do controle acionário predominante, funciona como alicerce para o desenvolvimento da boa governança (IBGC, 2015).

O princípio Transparência (*disclosure*) está relacionado à clareza das informações relevantes que impactam os negócios e que envolvem resultados, oportunidades e riscos (Rossetti & Andrade, 2014). A transparência compreende a disponibilização de informações que sejam do interesse das partes envolvidas, além daquelas mais relevantes impostas por disposições de leis ou regulamentos, contemplando os demais fatores, inclusive os intangíveis, não se restringindo apenas a disponibilização do desempenho econômico-financeiro (IBGC, 2015).

O princípio Prestação de Contas (*Accountability*) envolve a prestação responsável de contas, fundamentada nas melhores práticas contábeis e de auditoria (Rossetti & Andrade, 2014). Os agentes devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis (IBGC, 2015).

O princípio Equidade (*Fairness or Equity*) está relacionado ao senso de justiça, o tratamento equânime entre acionistas majoritários e minoritários, tanto no aumento da riqueza corporativa, quanto nos resultados das operações e na presença ativa de assembleias gerais (Rossetti & Andrade, 2014). Envolve as características da organização, os aspectos culturais, éticos e os procedimentos que asseguram o tratamento igualitário entre as partes envolvidas,

assim como o alinhamento de interesses da ação dos executivos e administradores aos interesses da organização, da alta direção e de seus acionistas, bem como de todas as partes interessadas (IBGC, 2015).

O princípio Responsabilidade Corporativa (*Compliance*) compreende uma série de mecanismos de controle para garantir a conformidade dos processos organizacionais no cumprimento de normas reguladoras, expressas nos estatutos sociais, nos regimentos internos e nas instituições legais (Rossetti & Andrade, 2014). No exercício da responsabilidade corporativa, os agentes de governança devem atentar-se as externalidades, que são os efeitos que pode incidir sobre terceiros diante de uma transação que não a consentiram ou não participaram, com o intuito de reduzir as externalidade negativas e contribuir com as positivas (IBGC, 2015).

A adoção dos princípios por parte das organizações resulta na presença de boas práticas de governança. A partir desses princípios, este estudo verificou a presença dos princípios nos escritórios contábeis brasileiros como um indicativo do grau de Governança corporativa dessas organizações.

2.2 Aprendizagem Organizacional

O conceito de aprendizagem organizacional foi iniciado por Cyert & March (1963) e teve um marco com a introdução da tipologia de *loops* concebida por Argyris & Schön (1978), eles consideraram a aprendizagem em *loop* único e duplo, posteriormente foi desenvolvida por Hedberg (1981) com a abordagem da aprendizagem em nível inferior e superior (Castaneda, Manrique, & Cuellar, 2018).

O aprendizado organizacional é baseado em rotina, dependente da história e orientado a objetivos (Levitt & March, 1988). Há diferentes níveis de aprendizado e cada um tem um impacto diferente no gerenciamento estratégico da empresa (Fiol & Lyles, 1985). Quanto as dimensões dos níveis de aprendizagem, uma tem a ver com o conteúdo da aprendizagem denominado desenvolvimento cognitivo e a outra é uma extensão do desenvolvimento cognitivo (Hedberg, 1981).

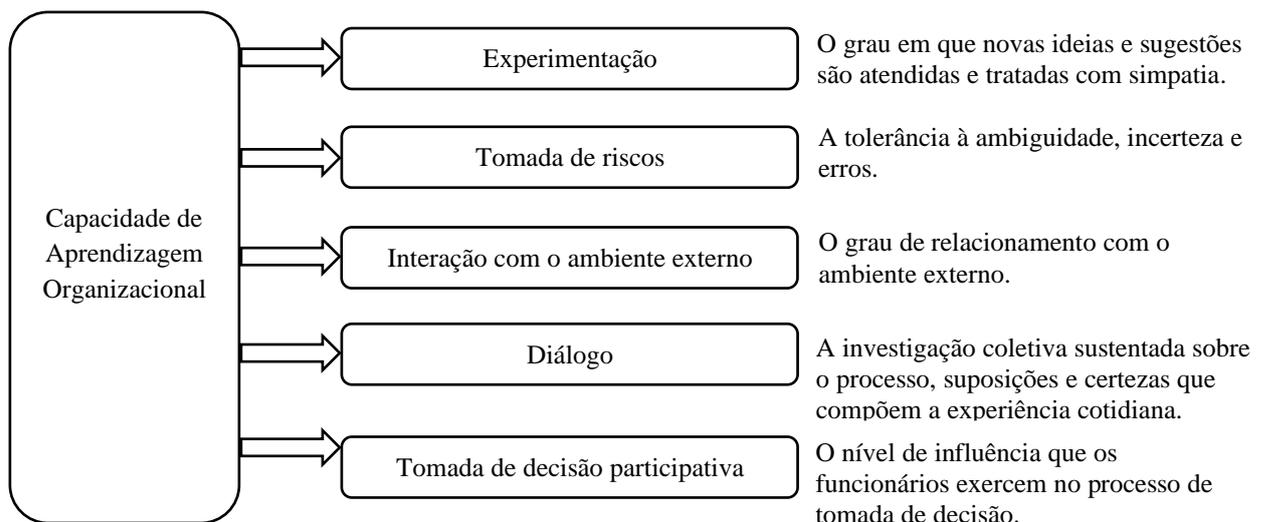
Fiol & Lyles (1985) defendem que o aprendizado organizacional não é simplesmente a soma do aprendizado de cada membro, mas sim o resultado de associações, sistemas cognitivos e memórias que são desenvolvidas e compartilhadas pelos membros da organização. (Huber, 1991) considerou quatro constructos relacionados ao aprendizado organizacional, aquisição de

conhecimento, distribuição de informações, interpretação das informações e memória organizacional.

Conforme Crossan et al. (1999) o aprendizado organizacional ocorre através da integração de três níveis de aprendizado: individual, em grupo e organizacional, por meio de quatro processos: intuição, interpretação, integração e institucionalização e de duas maneiras: do indivíduo para a organização (*feedforward*) e da organização para o indivíduo (*feedback*). Ziestma, Winn, Branzei, & Verinsky (2002) apresentaram uma melhoria para o modelo de Crossan et al. (1999) introduzindo duas modificações no modelo: o processo de atendimento, adicionado ao nível individual e o processo de experimentação. Tais estudos estão relacionados com a propensão e a capacidade de aprendizagem organizacional.

É possível avaliar a capacidade de aprendizagem organizacional através do monitoramento de práticas gerenciais e condições internas da organização (Goh & Richards, 1997). Com o objetivo de propor e validar uma escala de medida que capture a capacidade de aprendizado organizacional, Chiva et al. (2007) desenvolveram os fatores facilitadores da aprendizagem em quatorze itens agrupados em cinco dimensões: experimentação, tomada de riscos, interação com o ambiente externo, diálogo e tomada de decisão participativa.

Figura 1: O modelo conceitual da capacidade de aprendizado organizacional



Fonte: Chiva et al., 2007, p. 227.

Esses fatores têm como objetivo determinar se a organização possui as características ou as dimensões que facilitam a aprendizagem organizacional. Através dessa escala de medição,

este estudo estima o nível de aprendizado organizacional de escritórios contábeis brasileiros, excluindo o último fator, tomada de decisão participativa, por envolver a opinião dos funcionários, o que não é objeto desta pesquisa e, portanto, não foi medido pelo questionário.

2.3 Pesquisas Empíricas e Hipótese de Pesquisa

Fernandez & Thams (2018) exploraram as implicações estratégicas da diversidade do conselho da administração para as partes interessadas sob a perspectiva do aprendizado organizacional. Segundo eles, o ambiente de aprendizado dos conselhos demonstrou moderar a ligação entre a diversidade do conselho e a gestão das partes interessadas.

Kearney & Kruger (2013) utilizaram um experimento para mostrar como um processo de aprendizado pode ser iniciado através de um incidente de segurança e como a aprendizagem organizacional pode ser utilizada na melhoria de áreas específicas da governança corporativa.

Abadi & Nematizadeh (2012) investigaram as relações entre governança corporativa, aprendizado organizacional e eficácia do planejamento estratégico. Os resultados mostraram que a governança corporativa está significativamente associada à eficácia do planejamento estratégico e que tanto a governança corporativa quanto o aprendizado organizacional aprimoram a eficácia do planejamento estratégico.

A partir dessas pesquisas empíricas, de modo geral, um dos achados evidência a associação entre governança corporativa e aprendizagem organizacional (Kearney & Kruger, 2013), em outros estudos, a associação direta entre esses constructos não foram analisadas, mas sim em relação a outros aspectos, como a diversidade do conselho e o planejamento estratégico (Fernandez & Thams, 2018; Abadi & Nematizadeh, 2012). Portanto, a associação, as características e os detalhes desta associação ainda não estão claros na literatura, logo, é necessário o aprofundamento teórico da relação entre estes constructos. Desta forma, a hipótese da pesquisa é:

Hipótese de Pesquisa: Os princípios da governança corporativa têm relação positiva com os fatores da aprendizagem organizacional.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é exploratória, descritiva, quantitativa, realizada em ambiente de campo, cujo sujeito de estudo são os proprietários ou gestores de escritórios contábeis. A coleta de dados foi realizada através de questionário eletrônico, administrado pela *SurveyMonkey*, a

dimensão temporal é transversal, pois os fenômenos foram investigados em um determinado período (ano de 2018).

3.1 População e Amostra

A população da pesquisa compreende os escritórios contábeis de todo o território brasileiro participantes da Fenacon (Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas), totalizando 10.678 empresas. O meio de acesso utilizado foi através de questionário eletrônico (SurveyMonkey) enviado por e-mail aos participantes da Fenacom e por um link disponibilizado para no portal de pesquisas acadêmicas do Conselho Federal de Contabilidade, no período de 08/07/2018 a 01/08/2018. Ao final do período, após a eliminação de questionários incompletos, obteve-se uma amostra final de 207 questionários válidos.

3.2 Instrumento de Coleta, Confiabilidade e Sensibilidade dos Dados

O questionário foi estruturado em quatro sessões, são elas, perfil do proprietário ou gestores com seis variáveis, caracterização dos escritórios com nove variáveis, aprendizagem organizacional sob o prisma de quatro fatores, exceto o quinto fator, baseado em Chiva et al. (2007) e Goh & Richards (1997) com treze variáveis e a Governança corporativa através dos quatro princípios definidos por Rossetti & Andrade (2014) e IBGC (2015) com vinte variáveis. As variáveis relacionadas a governança corporativa foram aferidas através de respostas binárias, “Sim” ou “Não”, quanto as variáveis da aprendizagem organizacional foram obtidas através da escala de *Likert*, medindo a frequência, com onze pontos, variando entre zero e dez, sendo zero “nunca” e dez “sempre”. As variáveis estão apresentadas nos tópicos 4.3 e 4.4.

O tratamento e a análise dos dados foram realizados no software SPSS – *Statistical Package for Social Science* – versão 18.0, foram realizados testes de estatística descritiva, para a caracterização do perfil dos participantes e dos escritórios, testes de correlação de Pearson, para comprovar a hipótese de pesquisa.

A confiabilidade do questionário foi avaliada pelo *Alfa de Cronbach*, que mede a consistência interna dos itens, obteve-se uma confiabilidade elevada, acima de 0,7 (Martins, 2006), com 0,909 para as treze variáveis da aprendizagem organizacional e 0,795 para as vinte variáveis da governança corporativa, deste modo, comprova-se que o instrumento possui elevada confiabilidade. A sensibilidade do instrumento foi estimada por testes de distribuição de assimetria e curtose, os valores encontrados ficaram abaixo dos valores críticos, três para

assimetria e sete para curtose (Marôco, 2003), o valor da Assimetria (SK) foi de -0,317 para a governança corporativa e de -1,930 para a aprendizagem organizacional, o valor da Curtose (Ku) foi de -0,337 (platicúrtica) para a governança corporativa e de 5,656 (leptocúrtica) para a aprendizagem organizacional.

4 RESULTADOS

A partir de uma amostra final de 207 questionários respondidos, com 48 variáveis, caracterizou-se o perfil dos proprietários ou gestores, dos escritórios e estudou-se a interação entre a adoção dos princípios de governança corporativa e a aprendizagem organizacional nos escritórios contábeis brasileiros, através de testes de correlação, para a confirmação da hipótese de pesquisa.

4.1 Perfil dos Entrevistados

Quanto ao gênero dos gestores e/ou proprietários dos escritórios de contabilidade que responderam o questionário, há predominância do gênero masculino, com 139 respondentes, o que equivale a 67,1% da amostra e 68 são do gênero feminino ou 32,9%. Em relação a idade, a mais frequente é de 45 anos, com 12 ocorrências, a média é de 46,9 anos e a mediana de 46 anos. As faixas etárias mais comuns concentram-se entre 41 e 50 anos (33,82%), seguido por 31 a 40 anos (25,12%) e 51 a 60 anos (24,64%). A menor idade foi de 23 anos e a maior de 77 anos, um intervalo de 54 anos entre elas.

O grau de escolaridade mais comum entre os entrevistados é o de especialista, o que corresponde a 45,4 %, seguido por 34,3% graduados, 13% técnicos contábeis, 6,3% mestres e 1% doutores. O tempo médio desde a primeira formação é de 18,6 anos, o mais recente se formou há 0,33 anos e 56 anos o que se formou há mais tempo. O tempo mais comum de formação encontrado foi de dez anos com 17 frequências.

Tabela 1: Perfil dos Entrevistados

| Perfil dos Proprietários/Gestores | | | | |
|--|--------------|-----------------------------|-------------------------|--|
| Estatística Descritiva | Idade | Tempo da 1ª Formação | Tempo de Atuação | Tempo de Atuação no Escritório Contábil |
| Média | 46,90 | 18,61 | 22,93 | 14,48 |
| Mediana (2º quartil) | 46 | 15 | 21 | 11 |
| Moda | 45 | 10 | 20 | 10 |
| Desvio padrão | 10,910 | 11,601 | 11,909 | 10,245 |
| Variância da amostra | 119,020 | 134,576 | 141,835 | 104,970 |
| Intervalo | 54 | 55,67 | 56 | 55,42 |
| Mínimo | 23 | 0,33 | 2 | 0,58 |
| Máximo | 477 | 56 | 58 | 56 |

Fonte: Os autores, 2020.

Em relação ao tempo de atuação profissional, 50% dos dados concentram-se abaixo de 21 anos e os outros 50% na faixa etária de 21 até 58 anos. O tempo médio de atuação é de 22,93 anos, sendo 20 anos o tempo com maior frequência, comum entre 22 entrevistados. O maior tempo de atuação profissional informado é de 58 anos e o menor é de dois anos. Quanto ao tempo de atuação no atual escritório contábil, 50% da amostra atua no escritório há 11 anos e 75% tem 20 anos ou mais de atuação. O tempo médio encontrado é de 14,48 anos, o menor tempo de 0,48 anos e o maior tempo de 56 anos.

4.2 Perfil dos Escritórios Contábeis

Ao analisar a disposição geográfica dos escritórios contábeis participantes da pesquisa, a região mais frequente é o Nordeste com 63 respondentes (30,4%), seguido pelo Centro-Oeste com uma frequência de 48 escritórios (23,2%), Sudeste com 46 (22,2%), Sul com 14 (6,8%) e Distrito Federal com 10 (4,8%). São Paulo é o estado que obteve mais de respondentes, com 26, Pernambuco com 22, Mato Grosso com 21 e 138 distribuídos nos outros estados. O tempo médio de fundação dos escritórios é de 18,684 anos, dois anos tem o escritório mais recente, 76 anos o escritório com maior tempo e 50% dessa amostra tem 15 anos de funcionamento.

O escritório com maior número de colaboradores tem 82 funcionários, valor bem discrepante de 14 escritórios que não têm funcionários, onde, provavelmente, há o acúmulo de funções de proprietário, gestor e técnico contábil assumido pelo mesmo indivíduo. A média de funcionários é de 9,82, 50% dos escritórios têm até seis funcionários e 75% têm até 12 funcionários.

Tabela 2: Perfil dos Escritórios Contábeis

| Estadística Descritiva | Tempo de Fundação | Número de Funcionários | Número de Clientes (ativos) | Variação da Receita (2016-2017) |
|------------------------|-------------------|------------------------|-----------------------------|---------------------------------|
| Média | 18,684 | 9,82 | 93,92 | 8,62 |
| Mediana | 15 | 6 | 50 | 10 |
| Moda | 10 | 1 | 40 | 10 |
| Desvio padrão | 13,820 | 14,459 | 143,309 | 30,300 |
| Variância da amostra | 190,998 | 155,225 | 20537,484 | 918,100 |
| Intervalo | 74 | 82 | 1198 | 193 |
| Mínimo | 2 | 0 | 2 | -93 |
| Máximo | 76 | 82 | 1200 | 100 |

Fonte: Os autores, 2020.

Quanto a carteira de clientes ativos, os valores também são muito discrepantes. 1200 clientes compõem a carteira do escritório contábil com mais clientes contra dois clientes para o escritório com menor número de clientes, sendo 40 clientes o valor mais frequente em 18 escritórios. O valor médio é de 93,92 clientes, 50% da amostra tem até 50 clientes, 75% até 100 clientes ativos e 5% tem mais de 330 clientes. A variação da receita dos escritórios no ano de 2017 em relação a 2016 apresentou uma oscilação de - 93 a 193, sendo o valor médio de 8,62. 25% dos escritórios obtiverem uma receita relativa negativa até -1, 50% receita até dez e apenas 10% da amostra obtiveram uma receita superior a 40, no período analisado.

4.3 Adoção dos Princípios de Governança Corporativa

A governança corporativa foi medida por variáveis do tipo *dummy* (assume dois valores, “zero” para não e “um” para sim), elaboradas através de 20 variáveis, sendo quatro para cada princípio. A maior média obtida foi de 0,91 na variável que avalia a busca por atualização, cursos e aperfeiçoamento profissional constante (V 21.4), do princípio da responsabilidade corporativa (*compliance*). A menor média obtida foi de 0,08 na variável (V 23.5) que aborda a autoria externa nos escritórios contábeis, do princípio da prestação de contas (*accountability*). Quanto a dispersão das respostas, o maior desvio padrão, de 0,500, foi encontrado na variável que trata da existência do Código de Conduta (V 19.3) e na outra que trata da abrangência desse código (V 20.1), dos princípios, respectivamente, transparência (*disclosure*) e equidade (*fairness*). O menor desvio padrão, com 0,268, foi obtido na variável que aborda a autoria externa nos escritórios contábeis (V 23.5) do princípio da prestação de contas (*accountability*).

Tabela 3: Governança Corporativa

| Variáveis da Governança Corporativa | Média | Desvio Padrão |
|--|--------------|----------------------|
| V 19.1 Existem bem definidos os objetivos e a missão da empresa? | 0,76 | 0,426 |
| V 19.2 Todos os empregados participaram na construção da missão e objetivo da empresa de forma transparente? | 0,60 | 0,490 |
| V 19.3 Existe no escritório um Código de Conduta? | 0,54 | 0,500 |
| V 19.4 O corpo gerencial da organização tem acesso aos dados, ou seja, informações nas diversas camadas hierárquicas? | 0,73 | 0,443 |
| V 19.5 As metas do escritório são traçadas de forma clara e objetiva? | 0,73 | 0,445 |
| FATOR PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA – DISCLOSURE | 3,37 | 1,583 |
| V 20.1 Todos os stakeholders (usuários) são abrangidos pelo código de conduta da organização? | 0,54 | 0,500 |
| V 20.2 Existem planos e carreiras dentro da organização, objetivando o estímulo à atualização e desenvolvimento profissional? | 0,31 | 0,463 |
| V 20.3 A empresa adota a boa prática de facilitar a interação entre os diversos stakeholders (usuários)? | 0,81 | 0,392 |
| V 20.4 A organização adota limitações no quesito de grau de parentesco ou relacionamentos afetivos (namoro, noivado, união estável, entre outros)? | 0,29 | 0,457 |
| Variáveis da Governança Corporativa | Média | Desvio Padrão |
| V 20.5 A organização possui condições que permita a livre expressão dos stakeholders (usuários)? | 0,85 | 0,362 |
| FATOR PRINCÍPIO DA EQUIDADE – FAIRNES | 2,80 | 1,294 |
| V 21.1 O escritório possui um grau de endividamento junto às instituições financeiras? | 0,22 | 0,417 |
| V 21.2 Há controles internos objetivando a prevenção de fraudes e conflitos? | 0,66 | 0,474 |
| V 21.3 São bem estruturadas as responsabilidades dos gestores no que refere-se aos seus limites? | 0,85 | 0,358 |
| V 21.4 Os gerentes, supervisores e gestores da empresa buscam atualização, cursos, aperfeiçoamento profissional constantes? | 0,91 | 0,282 |
| V 21.5 Há interesse, em médio ou longo prazo para uma reorganização societária do tipo: fusão, cisão, incorporação outra modalidade societária? | 0,36 | 0,482 |
| FATOR PRINCÍPIO RESPONSABILIDADE CORPORATIVA – COMPLIANCE | 3,01 | 1,043 |
| V 23.1 Os controles internos são revistos no que tangem sua eficácia periodicamente? | 0,71 | 0,457 |
| V 23.2 Os gestore(s)/proprietário(s) zelam pelo cumprimento do Código de Conduta adotado pela empresa? | 0,76 | 0,429 |
| V 23.3 A contabilidade do próprio escritório é realizada de forma tempestiva (em tempo hábil)? | 0,74 | 0,438 |
| V 23.4 Existe um profissional ou área dedicada ao tema Governança corporativa? | 0,23 | 0,423 |
| V 23.5 O escritório é auditado por empresas de auditoria externa? | 0,08 | 0,268 |
| FATOR PRINCÍPIO PRESTAÇÃO DE CONTAS - ACCOUNTABILITY | 2,52 | 1,174 |
| FATOR DE SEGUNDA ORDEM: GRAU DE GOVERNANÇA CORPORATIVA | 11,70 | 3,888 |

Fonte: Os autores, 2020.

A partir das respostas para as quatro variáveis de cada princípio, construiu-se os fatores de primeira ordem da governança corporativa, que foram obtidos através da somatória tanto das médias quanto dos desvios padrão das variáveis de cada princípio. Com a possibilidade de pontuação máxima de cinco pontos para cada fator, o Fator Princípio da Transparência – *Disclosure* obteve 3,37 pontos. De acordo com as respostas dos entrevistados, esse fator tem maior impacto nos escritórios de contabilidade. Entretanto, nesse mesmo fator

foi encontrado o maior desvio padrão (1,583), isso demonstra maior variabilidade nas respostas dos entrevistados quanto a esse princípio. A menor média (2,52) foi encontrada no Fator Prestação de Contas – *Accountability* e o menor desvio padrão (1,043) foi óbito no Fator Responsabilidade Corporativa – *Compliance*.

O fator de segunda ordem da governança corporativa foi obtido pela soma dos fatores de primeira ordem com o intuito de construir o grau de governança corporativa nos escritórios contábeis brasileiros. Esse grau poderia variar entre 0 e 20, o grau de governança corporativa obtido de 11,70 permite inferir que a adoção dos princípios da governança nesses escritórios contábeis está num estágio intermediário, mas ainda há espaço para melhoria e maior adoção dos princípios de governança nessas organizações. O desvio padrão obtido, de 3,888, no grau de governança corporativa revela que, de maneira geral, a opinião dos participantes dessa pesquisa não teve muita oscilação em relação à média, o que traz maior confiabilidade para os achados.

4.4 Capacidade de Aprendizagem Organizacional

A aprendizagem organizacional foi medida por 13 variáveis, elaboradas conforme os fatores de experimentação, interação com o ambiente, propensão ao risco e diálogo. A resposta para cada variável foi obtida por uma escala de frequência com variação de 0 a 10. A maior média obtida foi de 9,11 na variável que avalia o incentivo a comunicação entre todos os colaboradores da empresa (V 19.3), do fator diálogo. A menor média obtida foi de 4,56 na variável (V 18.3) que avalia o incentivo aos colaboradores a tomarem as decisões mesmo que não tenham todas as informações, do fator propensão para o risco.

O maior desvio padrão foi de 3,605 na variável (V 18.3) que avalia o incentivo aos colaboradores a tomarem as decisões mesmo que não tenham todas as informações, do fator propensão para o risco. O menor desvio padrão, 1,644 encontrado na variável (16.3) que aborda a valorização de mudanças no escritório, do fator experimentação.

Tabela 4: Aprendizagem Organizacional

| Variáveis da Aprendizagem Organizacional | Média | Desvio Padrão |
|--|-------------|---------------|
| 16.1 Oferece suporte para novas ideias oriundas de seus colaboradores? | 8,04 | 2,336 |
| 16.2 Fornece respostas favoráveis às iniciativas dos empregados? | 8,29 | 2,041 |
| 16.3 Valoriza a mudança em seu escritório? | 8,90 | 1,644 |
| 16.4 Facilita para que ocorra mudança em seu escritório? | 8,66 | 1,807 |
| FATOR EXPERIMENTAÇÃO | 8,47 | 1,630 |
| 17.1 Incentiva para que seus colaboradores recebam e compartilhem as informações oriundas do ambiente externo? | 8,77 | 1,972 |
| 17.2 Incentiva para que seus colaboradores interajam com profissionais no ambiente externo? | 8,14 | 2,362 |
| FATOR INTERAÇÃO COM O AMBIENTE EXTERNO | 8,45 | 2,001 |
| V 18.1 Incentiva seus colaboradores a lidarem com novas situações? | 8,73 | 1,919 |
| V 18.2 Incentiva seus colaboradores a assumirem riscos que não prejudiquem a empresa? | 7,62 | 2,820 |
| V 18.3 Incentiva seus colaboradores a tomarem as decisões mesmo que não tenham todas as informações? | 4,56 | 3,605 |
| FATOR PROPENSAO PARA O RISCO | 6,97 | 2,120 |
| V 19.1 Incentiva que seus funcionários se comuniquem? | 9,08 | 1,818 |
| V 19.2 Proporciona um espaço para que seus funcionários se tornem abertos e colaborativos? | 8,76 | 1,948 |
| V 19.3 Incentiva para que haja uma comunicação entre todos os colaboradores da empresa? | 9,11 | 1,727 |
| V 19.4 Incentiva para que haja equipes de trabalhos multifuncionais? | 8,57 | 2,177 |
| FATOR DIÁLOGO | 8,88 | 1,706 |
| FATOR DE SEGUNDA ORDEM: GRAU DA APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL | 8,20 | 1,576 |

Fonte: Os autores, 2020.

A partir das respostas para as 13 variáveis, construiu-se os fatores de primeira ordem da aprendizagem organizacional, que foram obtidos através do cálculo da média composto por todas as médias das variáveis de cada fator, da mesma forma se procedeu para o cálculo do desvio padrão de cada fator. O fator Diálogo, um pilar para a construção dos conhecimentos comuns e solucionador para conflitos de forma coletiva, obteve maior pontuação, de 8,88. É relevante ressaltar que os fatores experimentação e ambiente externo não ficaram muito distantes do fator de maior pontuação, com 8,47 e 8,45, respectivamente. O maior desvio padrão das respostas, de 2,120, foi encontrado no fator propensão para o risco e o menor desvio padrão, de 1,630 no fator experimentação.

A partir do cálculo da média para as médias de todos os fatores de primeira ordem, chegou-se ao resultado do fator de segunda ordem, que mede, de modo geral, a capacidade de aprendizagem organizacional nos escritórios de contabilidade. Com a possibilidade de variação entre 0 e 10, obteve-se o grau de 8,20 o que pode ser interpretado como alta presença dos fatores de aprendizagem organizacional nessas organizações de conhecimento intensivo. Após analisar

a adoção dos princípios da governança corporativa e dos fatores da aprendizagem organizacional de maneira individualizada nos escritórios contábeis prosseguiu-se o estudo com a análise da relação entre esses dois constructos com o intuito de sustentar ou rejeitar a hipótese de pesquisa.

4.5 Relação Entre a Adoção dos Princípios da Governança Corporativa e a Capacidade de Aprendizagem Organizacional

Uma correlação é uma relação entre duas variáveis, os dados podem ser representados por pares ordenados (x, y) , onde x é a variável independente ou explanatória e y é a variável dependente ou resposta. Uma maneira mais precisa de se medir o tipo e a força de uma correlação linear entre duas variáveis é calcular o coeficiente de correlação. O coeficiente de correlação é uma medida da força e da direção de uma relação linear entre duas variáveis. O fato de duas variáveis serem correlacionadas não implica em causalidade (Larson & Farber, 2010).

Tabela 5: Correlação Governança Corporativa x Aprendizagem Organizacional

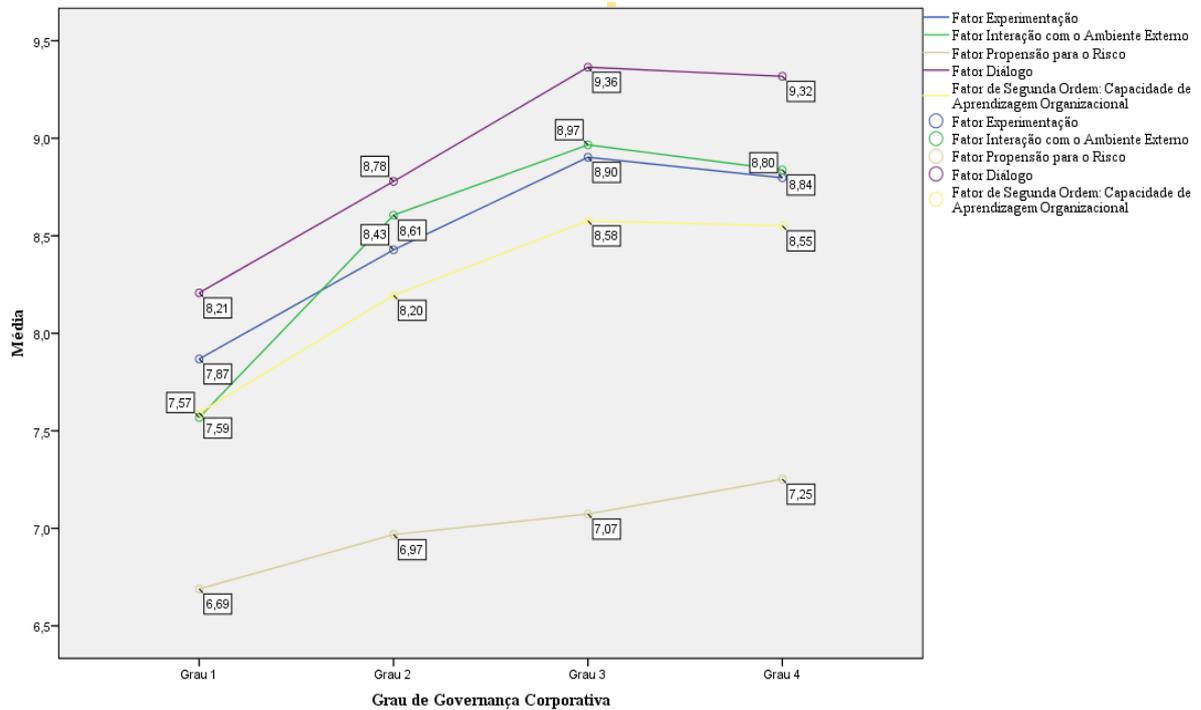
| Correlação de Pearson | | Aprendizagem Organizacional |
|------------------------|---------------------------|-----------------------------|
| Governança Corporativa | Coeficiente de Correlação | 0,244** |
| | Sig. | 0,000 |
| | N | 207 |

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

Fonte: Os autores, 2020.

O coeficiente encontrado de $r=0,244$, com 99% de confiança, demonstra a existência de uma correlação positiva baixa, mas muito significativa entre o fator de segunda ordem da adoção dos princípios da governança corporativa e o fator de segunda ordem da aprendizagem organizacional nos escritórios contábeis. A associação positiva pode ser observada no gráfico 01, à medida em que o grau de governança corporativa nos escritórios contábeis aumenta a presença dos fatores facilitadores da aprendizagem organizacional também é maior. Destaca-se que os graus de governança foram estabelecidos através dos limites dos quartis.

Figura 2: Associação entre a Governança Corporativa e o Aprendizado Organizacional



Fonte: Os autores, 2020.

Com o intuito de aprofundar a análise e encontrar mais detalhes sobre essa relação, foi feita uma análise de correlação entre todas as variáveis de primeira ordem da adoção dos princípios da governança corporativa e as variáveis de primeira ordem dos fatores da aprendizagem organizacional, apresentada na tabela 6:

Tabela 6: Correlação dos Princípios da Governança Corporativa x Fatores da Aprendizagem Organizacional

| Correlação de Pearson | Transparência | Equidade | Responsabilidade Corporativa | Prestação de Contas | Experimentação | Interação com o Ambiente Externo | Propensão para o Risco | Diálogo |
|---|---------------|----------|------------------------------|---------------------|----------------|----------------------------------|------------------------|---------|
| Transparência | 1 | 0,621** | 0,254** | 0,517** | 0,252** | 0,272** | 0,101 | 0,273** |
| Equidade | | 1 | 0,257** | 0,512** | 0,211** | 0,221** | 0,116 | 0,245** |
| Responsabilidade Corporativa | | | 1 | 0,377** | -0,02 | 0,135 | -0,003 | 0,069 |
| Prestação de Contas | | | | 1 | 0,212** | 0,208** | 0,004 | 0,166** |
| Experimentação | | | | | 1 | 0,666** | 0,450** | 0,722** |
| Interação com o Ambiente Externo | | | | | | 1 | 0,569** | 0,776** |
| Propensão para o Risco | | | | | | | 1 | 0,543** |
| Diálogo | | | | | | | | 1 |

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

Fonte: Os autores, 2020.

A correlação entre o princípio da Transparência e os fatores da aprendizagem organizacional é baixa, variando entre 0,101 e 0,273. A correlação entre o princípio Equidade e os fatores da aprendizagem organizacional é fraca, com variação entre 0,116 e 0,245. Na correlação entre o princípio Responsabilidade Corporativa e os fatores da aprendizagem organizacional foi obtido os menores coeficientes de correlação, sugerindo uma relação nula ou insignificante, de -0,003 a 0,135. A correlação entre o princípio Prestação de Contas e os fatores da aprendizagem organizacional também é fraca, variando entre 0,004 e 0,212. O maior coeficiente de correlação encontrado foi entre o princípio Transparência e o fator Diálogo (0,273) e o menor foi entre o princípio Responsabilidade Corporativa e o fator Propensão para o Risco (-0,003).

Quanto a relação dos princípios da governança corporativa entre si, a maior correlação está entre Transparência e Equidade (0,621), seguido pela Transparência e Prestação de Contas (0,517), Equidade e Prestação de Contas (0,512). A menor correlação encontrada foi entre Transparência e Responsabilidade Corporativa (0,254). Na relação dos fatores da aprendizagem organizacional, as correlações mais significativas estão entre a Interação com o Ambiente Externo e o Diálogo (0,776), seguida por Experimentação e Diálogo (0,722), Interação com o

Ambiente Externo e Experimentação (0,666). A menor correlação está entre Experimentação e Propensão para o Risco (0,450).

4.6 Análise dos Resultados

Ao analisar os fatores de primeira ordem dos princípios da governança corporativa, observa-se a adoção de tais princípios, em nível intermediário, nos escritórios contábeis, mais fortemente relacionadas a transparência das informações e a conformidade no cumprimento de normas. Quanto a aprendizagem organizacional, nota-se que o aprendizado nessas organizações contábeis ocorre com o incentivo a comunicação, através do diálogo, da interação com o ambiente externo como uma forma de acessar novos conhecimentos e também pela experimentação, onde as sugestões e as novas ideias são bem recebidas.

A hipótese de pesquisa foi sustentada através da análise de correlação entre os constructos da governança corporativa e aprendizagem organizacional corroborando com Kearney & Kruger (2013). Com um coeficiente de $r=0,244$ e com 99% de significância, essa pesquisa sustenta a existência de uma relação linear entre os construtos, embora seja uma correlação positiva baixa, é muito significativa. As correlações entre os fatores da aprendizagem organizacional e os princípios da governança corporativa seguem, no geral, uma correlação positiva baixa ou insignificante em alguns casos. O princípio da Responsabilidade Corporativa apresentou menores correlações com os fatores da aprendizagem organizacional. O fator Propensão ao Risco obteve as correlações mais baixas em relação aos princípios da governança corporativa.

Outros achados são relevantes, como a relação linear entre si dos princípios da governança corporativa. Com correlação positiva moderada ($r=0,621$), à medida em que os níveis de transparência das informações nos escritórios contábeis aumentam há um aumento no nível de tratamento justo e equânime entre os sócios e as partes interessadas. Há uma correlação positiva moderada ($r=0,517$) entre transparência e a prestação de contas de modo claro, conciso, compreensível, tempestivo e a presença de auditoria. Também foi encontrada uma correlação positiva moderada ($r=0,512$) entre equidade no tratamento justos entre as partes e a prestação de contas, fundamentada nas boas práticas contábeis.

Os fatores da aprendizagem organizacional apresentaram relações lineares positivas e fortes entre si. À medida em que a utilização do diálogo aumenta, como forma de aprendizado, há um aumento na interação com o ambiente externo ($r=0,776$). Quando o nível de

experimentação, quando sugestões e novas ideias são bem atendidas e aceitas a utilização do diálogo como construção de conhecimentos comuns também aumenta ($r=0,722$). À medida em que o acesso a novos conhecimentos pelo ambiente externo aumenta, há um aumento no nível de aprendizado, através da experimentação ($r=0,666$).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os achados evidenciam a presença de uma correlação positiva entre a governança corporativa e aprendizagem organizacional ($r=0,244$) corroborando com a hipótese de pesquisa. Adicionalmente, à medida em que os níveis de transparência das informações nos escritórios contábeis aumentam há um aumento no nível de tratamento justo e equânime entre os sócios e as partes interessadas ($r=0,621$). À medida em que a utilização do diálogo aumenta, como forma de aprendizado, há um aumento na interação com o ambiente externo ($r=0,776$). Quando sugestões e novas ideias são bem atendidas e aceitas a utilização do diálogo como construção de conhecimentos comuns também aumenta ($r=0,722$).

Quanto as limitações deste estudo, primeiro, foi um recorte transversal, assim não é possível inferir se a associação entre os constructos se altera ao longo do tempo. E, as conclusões são baseadas em dados de uma amostra pequena em relação ao total de empresas ativas desse setor, o que limita a generalização.

Sugere-se que estudos futuros explorem as associações entre a governança corporativa e a aprendizagem organizacional em uma perspectiva longitudinal e qualitativa. Acredita-se que o aprofundamento de estudos que abordam esses constructos contribui tanto com o desenvolvimento teórico quanto na melhoria das práticas organizacionais e na sobrevivência dos negócios.

REFERÊNCIAS

- Abadi, H. R., & Nematizadeh, F. (2012). Analyzing the Impact of Corporate Governance and Organizational Learning on Strategic Planning Effectiveness. *International Journal of Learning & Development*, 2(3).
- Babic, V. (2003). Corporate Governance Problems In Transition Economies. *Social Science Research Seminar*.
- Blair, M. M. (1998). For Whom Should Corporations Be Run?: An Economic Rationale for Stakeholder Management. *Long Range Planning*, 31(2), 195-200.
- Castaneda, D. I., Manrique, L. F., & Cuellar, S. (2018). Is organizational learning being absorbed by knowledge management? A systematic review. *Journal of Knowledge Management*, 22(2), 299-325.

- Chiva, R., Alegre, J., & Lapiedra, R. (2007). Measuring Organisational Learning Capability Among the Workforce. *International Journal of Manpower*, 28(3/4), 224-242.
- Crossan, M., Lane, H., & White, R. (1999). An organizational learning framework: from intuition to institution. *The Academy of Management Review*, 24(3), 522-537.
- Fedato, G. A., Rehn, A., & Almeida, E. (2009). O planejamento estratégico em empresas de serviços contábeis. *Revista Contabilidade e Amazônia*, 2(1), 44-55.
- Fernandez, W. D., & Thams, Y. (2018). Board diversity and stakeholder management: the moderating impact of boards' learning environment. *The Learning Organization*.
- Fiol, M., & Lyles, M. A. (1985). Organizational Learning. *The Academy of Management Review*, 10(4), 803-813.
- Goh, S. C., & Richards, G. (1997). Benchmarking the learning capability of organizations. *European Management Journal*, 15(5), 575-583.
- Hitt, M. A., Ireland, R. D., & Hoskisson, R. E. (2001). *Strategic Management: Competitiveness and Globalization*. Cincinnati: Ohio: South-Western College Publishing.
- Huber, G. P. (1991). Organizational Learning: The Contributing Processes and the Literatures. *Organization Science*, 2(1), 88-115.
- IBGC. (2015). Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. (5ª Edição).
- Kearney, W. D., & Kruger, H. A. (2013). A Framework for good Corporate Governance and Organisational. *The Society of Digital Information and Wireless Communications*, 36-47.
- Larson, R., & Farber, B. (2010). *Estatística Aplicada*. (L. F. Vianna, Trad.) São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Levitt, B., & March, J. G. (1988). Organizational Learning. *Annual review of Sociology*, 319-340.
- Marôco, J. (2003). *Análise estatística com utilização do SPSS* (2 ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Martins, G. A. (2006). Sobre confiabilidade e validade. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 8(20), 1-12.
- Rossetti, J. P., & Andrade, A. (2014). *Governança Corporativa: Fundamentos, Desenvolvimento e Tendências*. São Paulo: Atlas.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A Survey of Corporate Governance. *The Journal of Finance*, 52(2), 737-783.
- Silveira, A. D. (2010). *Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Souza, T. C. (2003). Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis. *Dissertação (mestrado)*. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.
- Williamson, O. E. (1996). *The Mechanisms of Governance*. Oxford: Oxford University Press.
- Ziestma, C., Winn, M., Branzei, O., & Verinsky, I. (2002). The war of the woods: Facilitators and impediments of organisational learning processes. *British Journal of Management*, 13(2), 61-74.