

A Cultura organizacional influencia as práticas de controladoria? Um estudo de campo baseado no *competing value model*

Organizational culture influences controlling practices? A field study based on competing value model

Marcelo Resquetti Tarifa¹

Jaime Crozatti²

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo³

Lauro Brito de Almeida⁴

Resumo

O objetivo do presente estudo é identificar a relação entre a cultura organizacional e as práticas de controladoria em uma empresa de capital aberto da cidade de Londrina, estado do Paraná. A contribuição para o estudo do estado da arte do tema comportamento organizacional é explorado com a finalidade da melhor compreensão acerca dos aspectos culturais e comportamentais que influenciam as tomadas de decisões nas entidades. A escolha do caso relacionou-se diretamente à representatividade da companhia no contexto econômico do país no ramo de atividade, tendo seu produto final, o café, como umas das bebidas mais populares do mundo. Como metodologia utilizada, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa exploratória e descritiva. As práticas de controladoria da empresa são identificadas

¹ Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina – UEL. marcelotarifa@uel.br

² Doutor em controladoria e contabilidade pela FEA/USP. Professor de contabilidade e controladoria do curso de Gestão de Políticas Públicas da EACH/USP - Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo. jcrozatti@usp.br

³ Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Coordenadora do Mestrado em Contabilidade e Professora do Departamento de Contabilidade da UFPR – Universidade Federal do Paraná. marciabortolucci@ufpr.br

⁴ Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Professor do Departamento de Contabilidade da UFPR-Universidade Federal do Paraná. gbrito@uol.com.br

com base nas etapas de planejamento, controle e execução. Para a avaliação da cultura organizacional da controladoria da empresa, utilizou-se o Modelo de Valores Competitivos de Cameron e Quinn, aplicado aos colaboradores das áreas administrativas, financeiras, contábeis e de custos. Os resultados demonstram as influências da cultura organizacional da empresa nos aspectos qualitativos relacionados às práticas de controladoria.

Palavras-chave: Cultura organizacional. Práticas de controladoria. Modelo de Valores Competitivos.

Abstract

The objective of the present study is to identify the relationship between the organizational culture and the accounting practices in a capital open company of the city of Londrina, State of Paraná. The contribution for the study of the state of the art theme organizational behavior is explored with the purpose of the best understanding concerning the cultural aspects and behavior that influence the decisions in the organizations. The choice of the case linked directly to the representativeness of the company in the economical context of the country in the activity branch, tends the final product, the coffee, as some of the most popular drinks of the world. As used methodology, the research is characterized as qualitative exploratory and descriptive. The accounting practices of the company are identified with base in the planning stages, control and execution. For the evaluation of the accounting organizational culture, it was used the Model of Competing Value of Cameron and Quinn, applied to the collaborators of the administrative, financial, accounting and costs areas. The results demonstrate the influences of the organizational culture of the company in the qualitative aspects related to the accounting practices.

Keywords: Organizational culture. Accounting practices. Competing Value Model.

Introdução

Nos últimos anos, a pesquisa dedicada aos aspectos comportamentais e culturais dentro das organizações vem obtendo crescimento representativo. O relacionamento entre a cultura organizacional e as práticas contábeis nas empresas é objeto de estudo ainda pouco explorado. As estruturas de crenças e valores nas empresas formam o alicerce às práticas operacionais e administrativas.

A finalidade deste artigo, portanto, é contextualizar esses aspectos relacionados ao comportamento humano, a partir de um estudo de caso desenvolvido em uma companhia de capital aberto no ramo de café solúvel, situada na cidade de Londrina, norte do Paraná, e demonstrar se a cultura é uma variável a ser considerada na utilização de práticas de controladoria. A questão de pesquisa que se pretende responder é “A cultura organizacional influencia as práticas de controladoria?”.

Fleury (1996) aborda o estudo cultural das organizações como uma fase na qual a forma é modelada em conjunto com a elaboração do conteúdo, ou seja, a junção de elementos teóricos e empíricos é necessária ao desenvolvimento de pesquisas multidisciplinares. O tema resgatado da Antropologia Cultural parte de princípios nos quais as características objetivas das empresas não são explicadas suficientemente por meio de seus processos. Busca-se, então, através das análises científicas, o aprofundamento necessário às pesquisas desenvolvidas.

O entendimento relacionado ao comportamento dos indivíduos dentro das empresas está diretamente ligado a teorias existentes em ciências diversificadas. A psicologia, a sociologia, a antropologia, a economia e as ciências políticas são utilizadas no estudo do comportamento organizacional por meio da subclassificação: micro-organizacional, meso-organizacional e macro-organizacional (WAGNER III; HOLLENBECK, 2002).

As características culturais estão presentes em todos os setores das organizações. Esse estudo objetiva analisar especificamente as práticas contábeis, financeiras e administrativas, componentes da controladoria, no contexto da estrutura cultural e comportamental da empresa selecionada. Para isso, foi realizada entrevista com a controladoria da companhia, assim como a aplicação de um questionário aos setores destacados, utilizando um modelo de análise de cultura organizacional criado por dois pesquisadores americanos da Universidade de Michigan: Kim S. Cameron e Robert E. Quinn (1996). O modelo aborda quatro grupos de valores culturais na empresa, destacados em cultura clã,

cultura inovativa, cultura hierárquica e cultura de mercado, todos com ênfase nas influências externas e internas, tornando tais valores flexíveis ou estáveis.

Cultura

Ao entendimento de cultura organizacional, faz-se necessário o conceito de cultura, aspecto primordial para compreensão das ações humanas em seu modo de convívio social. A visão antropológica e sociológica da cultura formam o alicerce à importância do significado dos indivíduos dentro de um grupo específico, à medida que se constroem hábitos, instrumentos de comunicação e convívio.

Pires e Macêdo (2006) enfatizam que a cultura pode ser concebida na complexibilidade e multidimensionalidade do conjunto, o qual constitui a vida em comum dos grupos sociais, ou seja, os fatores relacionados ao modo de pensar, agir e sentir compartilhados por um grupo de pessoas em sua coletividade.

Em alguns aspectos, como no Brasil, a multiplicidade de valores demonstra a complexidade social que domina sobre os grupos de convivência. A dificuldade de uma caracterização predominante de cultura no Brasil é um fator relacionado à diversificação estrutural no que tange ao conjunto de identidades simbólicas e valores formadores dessas características.

Pesquisas nacionais desenvolvidas desde 1930 tenderam ao levantamento de informações, a fim de caracterizar a cultura do país, destacando, dentre os autores: Hollanda (1989), Azevedo (1958), Moog (1981), DaMatta (1983, 1997), Freitas (1997) e Martins (1997). Dentro dos enfoques abordados pelos autores, cada um procurou identificar os traços característicos a cada cultura específica, desde o âmbito regional até situações de comportamentos organizacionais.

Antropologia e cultura

O homem convive em sociedade. A visão antropológica cultural analisa a ciência relacionada ao homem, desde seu surgimento até sua evolução natural no universo. A Antropologia teve início como objeto de estudo individual durante o século XIX e seguiu devido aos interesses dos governos imperiais europeus em relação aos seus problemas práticos e morais, que se expandiam (LIENHARDT, 1965). A essa caracterização denominou-se Antropologia Social, ou seja, a análise comportamental do homem em seu convívio social.

A Antropologia Física estudava as características físicas dos diferentes ramos das espécies humanas e seu lugar dentro da natureza, bem como o estudo dos tipos físicos; o qual demonstrava ser um assunto aproximado à Anatomia, Biologia e Genética relacionada ao homem e sua evolução.

Segundo Durhan (*apud* PRESTES, 1998),

A opacidade da sociedade, a inconsciência dos homens em relação aos mecanismos de produção da vida social nunca puderam ser vistas pelos antropólogos, nas sociedades essencialmente igualitárias com as quais se preocuparam, como resultado do ocultamento da dominação de uma classe sobre a outra. Obviamente, é possível analisar relações de poder nas sociedades primitivas, mas isto não é nem o fulcro nem o centro da concepção de cultura.

Para Crozatti (1998),

A visão antropológica da cultura determina que esta é representada pelo conjunto de símbolos que são compartilhados pelos indivíduos de uma sociedade. Tais símbolos determinam o comportamento individual e do grupo, e assumem características únicas para uma sociedade, não importando o nível de abstração que esta consegue fazer da realidade. Neste sentido, variando com a capacidade de abstração, cada sociedade irá determinar seus símbolos de

forma mais objetiva (ferramentas, utensílios, decorações etc.) ou mais subjetiva (palavras, ritos, cerimônias etc.). A partilha sistematizada e estruturada dos símbolos comuns é que aglutina a sociedade em torno de seus valores, crenças e princípios.

Tavares (*apud* PRESTES, 1998) caracteriza os aspectos os quais formam o objeto de estudo e preocupação da antropologia:

- A cultura é parte da biologia do homem;
- A biologia do homem é produto de sua cultura;
- A cultura é transmitida socialmente pela aprendizagem;
- A cultura é um mecanismo adaptativo do homem e responsável por sua sobrevivência e evolução;
- A cultura é socialmente produzida;
- A interação do homem com seu ambiente é realizada pelo aparato cultural.

A cultura, dentro da visão antropológica, deve ser analisada pela relação cultura/biologia/meio ambiente, caracterizando a perspectiva dos sistemas abertos, os quais podem ser estudados sob duas visões: diacrônica e sincrônica. Na diacrônica, a antropologia entende a cultura através de seu processo histórico, ou seja, um vínculo hereditário social. A sincrônica é destacada pelo estabelecimento de limites no tempo e espaço às determinadas situações, vislumbrando as diferenças culturais e subculturais regionais.

Em uma análise sintética, a cultura inserida no contexto da Antropologia é caracterizada a partir de diferentes correntes de pensamento. A visão evolucionista, surgida em meados do século XIX juntamente à Antropologia Social, define a cultura como um processo evolutivo contextualizado nas características preexistentes e na inserção de novos valores agregados, os quais formam um processo contínuo e ininterrupto na formação cultural, destacando como principal representante Edward B. Tylor. Segundo Tylor (*apud* CROZATTI, 1998),

o sentido etnográfico das culturas e das civilizações são todos os elementos que compõem o conhecimento, as crenças, a arte, a moral, o direito, os costumes e outros hábitos adquiridos pelo homem em sua evolução.

Na corrente funcionalista, os elementos representativos dos aspectos culturais de uma sociedade eram apresentados através de sistemas que identificassem esses traços culturais, seja na forma de objetos tangíveis, seja por meio de instrumentos que representassem suas influências comportamentais (CROZATTI, 1998). A corrente configuracionista destacou-se pela análise da cultura de uma sociedade por meio da teoria dos sistemas, em que a complexidade de padrões de relacionamento entre os indivíduos desse grupo específico forma a base aos diferentes comportamentos analisados, ou seja, o conjunto de significados existentes.

O difusionismo aborda a interação cultural na difusão de artefatos representativos de valores e crenças, o qual representa maior significado da mudança organizacional. Por fim, o estruturalismo, assim como o configuracionismo, aborda a visão sistêmica da cultura, ou seja, o conceito de trocas entre os grupos sociais como forma de interação dos grupos. A Figura 1 aborda a cultura dentro da Antropologia por meio das visões diacrônicas e sincrônicas e suas linhas de pensamento: difusionismo, evolucionismo, funcionalismo, configuracionismo e estruturalismo.

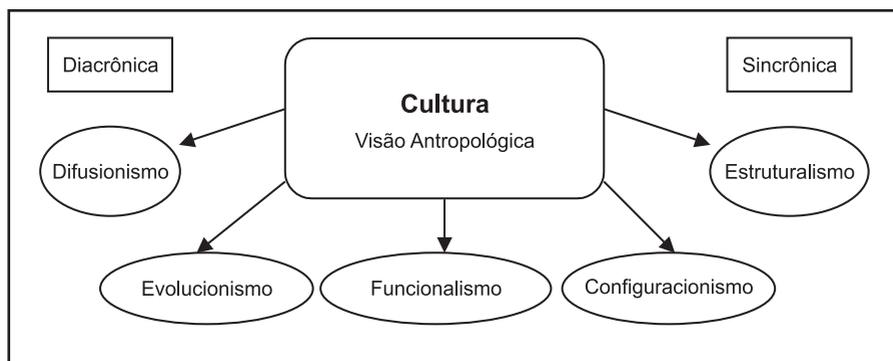


Figura 1 – Visão Antropológica Cultural.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Sociologia e cultura

O objeto de estudo da sociologia é a relação social entre os indivíduos de um mesmo contexto ou de grupos diferentes. Segundo Lakatos (1997), a sociologia significa o estudo sistemático dessas relações sociais, sendo ressaltados os caracteres gerais comuns às classes sociais existentes, o ambiente humano e suas inter-relações, preocupando-se com a descrição e explicação comportamental sócio-global. São os estudos relacionados às estruturas sociais.

Crozatti (1998) caracteriza um modelo cultural na visão sociológica, comparando a humanidade com um indivíduo, composto por três fases:

- a- Conhecimento: percepção da realidade;
- b- Linguagem: busca a comunicação com a realidade;
- c- Ação: interação com a realidade.

A sociologia nasceu a partir do século XVI aos mesmos passos da Revolução Industrial. O modo de agir, pensar e produzir dos indivíduos foi transformado sob a influência de todo contexto que ocorrera na Europa naquele século. As inovações industriais e tecnológicas refletiram diretamente para a mudança cultural acarretada, devido o processo evolutivo. A sociedade, por meio de seus grupos de indivíduos, sofreu a transformação em sua estrutura de crenças e valores até então invioláveis. O processo revolucionário trouxe à tona novas maneiras de pensar e novas atitudes como formadoras de inovadas bases culturais; o racionalismo passa a ser o sentimento predominante da sociedade.

A partir desse período, o homem passa a ser o principal responsável pelas alterações sociais que viriam pela frente. O embasamento tradicionalista, medieval e religioso o qual predominava na formação cultural das pessoas, deixa de ser primordial, trazendo aspectos voltados à interação humana como principal fator inovatório do convívio social.

Cultura Organizacional

A superioridade oriental japonesa sobre os países do ocidente, em termos mais específicos os Estados Unidos nas décadas passadas, tornou-se o alicerce aos estudos relativos à estrutura de valores e de crenças dentro das organizações. As características culturais ao entendimento do comportamento intrínseco nas empresas, qualificavam o sucesso e ascensão do desenvolvimento japonês.

Emerge-se, a partir daí, o conceito relativo à cultura organizacional, envolvido nas predominâncias antropológicas e sociais formadoras da cultura da empresa: os valores, as crenças, os ritos e mitos, as normas e a comunicação, caracterizando especificamente as organizações.

Dentre os autores pioneiros de estudos culturais nas empresas, destaca-se Edgar H. Schein (1985), em sua obra: *Organizational Culture and Leadership*, a qual aborda os conceitos de cultura organizacional, suas dimensões, interpretações e evolução. Para Schein (1992), a cultura ajuda e “ilumina” a situação da organização, buscando, nos aspectos relacionados ao comportamento individual e coletivo, as respostas sobre as influências culturais existentes.

Em relação às análises destes aspectos, nota-se ainda a dificuldade no levantamento de informações e diagnósticos dos padrões culturais internos das empresas. Para Fleury (1996), o pesquisador da cultura organizacional obedece a três posturas básicas com relação ao entendimento e domínio da situação: a postura empiricista, a postura do antropólogo e a postura do clínico ou terapeuta. A postura empiricista é caracterizada pela análise da sociedade de acordo com a realidade social, sem um referencial teórico e ausente de crítica epistemológica. O pesquisador, na postura do antropólogo, participa dos estudos sociais como observador e como participante das análises, baseadas em levantamentos históricos. Por fim, a postura do clínico ou terapeuta analisa, através de um modelo conceitual prévio, as características da sociedade, obtendo interpretações e análises variadas a cada situação.

Nas influências externas e internas que formam a estrutura da organização, Schein (1992) subdivide a cultura organizacional em três níveis: o nível dos artefatos visíveis, o nível dos valores que governam o comportamento das pessoas e o nível dos pressupostos inconscientes. Cada qual com suas características específicas, em relação a padrões de comportamento, sentimento e maneira de pensar, todos relacionados às interpretações das informações relevantes ao processo de identificação da cultura da empresa.

Comportamento e mudança organizacional

No ambiente organizacional moderno, o surgimento da competitividade entre as empresas denota um valor representativo como vantagem a esse aspecto: as pessoas que constituem a organização. Para Wagner III e Hollenbeck (2002), o comportamento organizacional tem como objeto de estudo a previsão, explicação, compreensão e modificação do comportamento humano no contexto empresarial. Ainda segundo estes autores, o comportamento organizacional tem como enfoque os comportamentos observáveis, como as conversas entre colegas de trabalho, a utilização de equipamentos e preparação de relatórios, além de lidar com as ações internas e externas. O tema também relaciona o comportamento pessoal individual e social nas unidades empresariais, assim como analisa os aspectos comportamentais dos grupos e organizações.

O estudo comportamental organizacional originou-se no final dos anos 40, devido à junção no desenvolvimento de pesquisas organizacionais dos profissionais das áreas da psicologia, da sociologia, da ciência política, da economia e de outras ciências. Apesar da tentativa de unificação das ciências nas análises comportamentais, esse tema atualmente é dividido em três segmentos distintos: o comportamento micro-organizacional, derivado da psicologia e da pesquisa comportamental; o comportamento meso-organizacional, originado da psicologia social e da sociologia interacionista; e o comportamento macro-organizacional,

originado da economia, da sociologia estrutural, da antropologia cultural e da ciência política (WAGNER III; HOLLENBECK, 2002).

Comportamento micro-organizacional

Nessa classificação comportamental, o objeto de análise é o indivíduo sozinho no desempenhar de suas funções dentro da organização. Nas verificações micro-organizacionais três áreas da psicologia são utilizadas: a experimental, a clínica e a industrial. De acordo com as teorias da psicologia experimental, o indivíduo passa a ser analisado por meio de seus aspectos de aprendizagem, de motivação, de percepção e do nível de *stress*.

A psicologia clínica interpreta as atitudes individuais humanas pelos modelos de personalidades específicas e do próprio desenvolvimento. Já a psicologia industrial, de acordo com suas teorias ao nível de avaliações de desempenho, atitudes e seleção de colaboradores no ambiente de trabalho, consegue caracterizar cada indivíduo e suas particularidades na organização. Nota-se que nas análises comportamentais micro-organizacionais, os aspectos psicológicos são utilizados com a finalidade de observar as diferenças individuais.

Segundo Wagner III e Hollenbeck (2002), esse tipo de comportamento busca respostas sobre os efeitos das diferenças de aptidões sobre a produtividade dos empregados, de que maneira os colaboradores sentem seu local de trabalho, quais os aspectos que motivam o desempenho dos cargos, dentre outras questões.

Comportamento meso-organizacional

Se a classificação micro-organizacional preocupa-se com o comportamento do indivíduo ao trabalhar sozinho, na visão meso-organizacional o destaque está relacionado no trabalho em equipe e nos grupos dentro das organizações. As pesquisas que direcionaram esse campo de conhecimento comportamental foram comunicação, a psicologia social e a sociologia interacionista. No que tange à

comunicação, parte-se do princípio que os membros de um grupo, quando não conseguem trocar as informações necessárias à atividade desenvolvida no ambiente de trabalho, o grupo não conseguirá atingir a eficácia pretendida. Para tanto, faz-se necessário uma estrutura de comunicação viável às necessidades da equipe, suficientemente capaz de atender os membros envolvidos.

Em relação à psicologia social, esta possui a responsabilidade de trabalhar o comportamento coletivo dentro das organizações, ou seja, os aspectos relacionados ao cumprimento da hierarquização constituída especificamente a cada situação. Para tanto, cabe à sociologia interacionista direcionar os membros de um grupo organizacional em como desenvolver o trabalho conjunto, as características de socialização e interação, para o bom ambiente empresarial.

Wagner III e Hollenbeck (2002) caracterizam questões relacionadas às formas de socialização que incentivam o trabalho cooperativo, os modos de adquirir uma melhora produtiva por meio da combinação de aptidões dos membros, até a escolha da liderança potencial, como relação ao comportamento meso-organizacional.

Comportamento macro-organizacional

Na visão meso-organizacional, o objetivo de análise volta-se às pessoas que compõem as equipes e grupos nas organizações. Em consequência, a visão macro-organizacional tem por objetivo a verificação dos aspectos comportamentais relacionados à organização como um todo, ou seja, a empresa em um perfil geral. Como os outros modelos de pesquisa, a macro-organizacional também vincula-se a algumas disciplinas específicas: a sociologia, a ciência política, a antropologia e a economia. Segundo Wagner III e Hollenbeck (2002), a sociologia baseia-se em suas teorias sobre estrutura da organização, *status* social e relações institucionais, assim como a ciência política na responsabilidade de verificar as questões relacionadas a poder, conflitos, negociação e controle.

Para os autores, a antropologia vincula-se às teorias sobre simbolismo, influência cultural e análises comparativas. Cabe ressaltar que os aspectos antropológicos na esfera cultural já foram explorados neste trabalho. Por fim, as teorias econômicas abordam o comportamento diante da competição e eficiência. No comportamento macro-organizacional são consideradas questões sobre aquisição de poder nas empresas, as soluções para conflitos existentes, as diferentes formas de estrutura organizacional para a eficácia das empresas.

Controladoria

A finalidade da controladoria é garantir as informações adequadas ao processo decisório, além de colaborar com os gestores em seus esforços para a obtenção da eficácia de suas áreas e assegurar a eficácia empresarial. O papel da controladoria, por meio das informações, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento, é fundamental na continuidade da organização.

Na finalidade de desempenhar a controladoria, Beuren (2003) define alguns requisitos que podem ser destacados como essenciais ao seu processo:

- Entendimento geral do setor econômico;
- Conhecimento amplo da empresa;
- Entendimento dos problemas da organização;
- Entendimento dos problemas das funções administrativas;
- Habilidade para analisar e interpretar dados;
- Habilidade para expressar ideias;
- Conhecimento da teoria contábil.

Ao responsável pelo desempenho das ações cabíveis à controladoria, dá-se a denominação de *controller*, ou seja, as responsabilidades pela implementação e manutenção do projeto de integração das informações necessárias às tomadas de decisões. As principais características e

princípios norteadores das ações dos *controllers* são definidos pela autora como: iniciativa, visão econômica, comunicação racional, síntese, modernização, oportunidade, persistência, cooperação, imparcialidade, persuasão e consciência das limitações.

O processo de gestão empresarial, subdividido nas etapas de planejamento, execução e controle organizacional, possui a liberdade de apoiar-se na controladoria para a busca da eficácia estratégica. O sucesso da organização é a somatória da cadeia de valores constantes das influências internas de gestão, como nas influências externas econômicas. Desta forma, a responsabilidade pela eficácia econômica da empresa é direcionada à controladoria.

Estudo de caso

Caracterização da empresa

A metodologia qualitativa aplicada às Ciências Sociais é definida como a análise e interpretação de aspectos aprofundados que descrevem a complexidade comportamental humana, ou seja, as tendências comportamentais, os hábitos e atitudes (MARCONI; LAKATOS, 2004). Em sua origem antropológica, a pesquisa qualitativa era denominada etnográfica pela característica específica relacionada à investigação cultural.

Para Triviños (*apud* MARCONI; LAKATOS, 2004), o reconhecimento da existência de um desconhecido mundo cultural, da necessidade de descrição do modo de vida dos povos ao entendimento das sociedades e grupos, e da própria participação de maneira ativa às comunidades para melhor conhecimento das mesmas, são posições que se fazem necessárias ao desenvolvimento dos estudos culturais.

Desenvolvido por La Play na análise de famílias operárias europeias, o estudo de caso caracteriza-se pelo aprofundado levantamento por meio da coleta de informações, de determinado caso e todos seus aspectos úteis ao estudo. Segundo Ludke e André (*apud*

MARCONI; LAKATOS, 2004), as características fundamentais ao estudo de caso são:

- Visar a descoberta;
- Enfatizar a interpretação do contexto;
- Retratar a realidade de forma ampla;
- Valer-se de fontes diversas de informações;
- Permitir substituições;
- Representar diferentes pontos de vista em dada situação;
- Usar linguagem simples.

Merchant e Van der Stede (2006, p. 128) comentam que o estudo de caso trata-se de um estudo de campo essencial à compreensão da contabilidade gerencial ao afirmar que

Field studies allow researchers to develop a deeper understanding of multiple environmental, organizational, and individual factors that might affect the design, implementation, and/or effectiveness of the management accounting practices being studied.

Seguindo essas características, o presente estudo empenhou-se em analisar, por meio de estudo de caso, os aspectos referentes ao comportamento e cultura organizacional nas práticas contábeis dentro de uma companhia de capital aberto.

A empresa escolhida situa-se na cidade de Londrina, norte do estado do Paraná, e teve sua fundação no ano de 1959, na mesma cidade. O ramo de atividade original, caracterizado pela produção de café tipo solúvel, é predominante até os presentes dias, alterando apenas, de acordo com a notável expansão econômica, a variedade de produtos industrializados. Dentro do processo operacional, a empresa produz e comercializa café torrado e moído, grãos para café expresso, café solúvel e os produtos da linha matinal, além de fornecer variadas qualidades de café para marcas próprias. A empresa recebeu, em 2005, o prêmio de melhor nota global de suas instalações no Brasil.

Citada em diversas edições da Revista *Exame* – Maiores e Melhores, inclusive a mais atual do ano de 2006, a companhia apresenta características econômicas e financeiras as quais a classificam como uma empresa de grande porte. Foi escolhida por, além destas características, ficar no domicílio de um dos autores, permitindo o acesso aos dados para a pesquisa.

Práticas de controladoria da empresa

Conforme analisado, a controladoria é responsável pela interação entre os elementos quando a empresa é vista sob um enfoque sistêmico, com a finalidade da otimização do resultado econômico global (Figura 2). As fases atribuídas ao planejamento, execução e controle devem ser acompanhadas qualitativa e quantitativamente pela controladoria na busca pelo melhor desempenho econômico, financeiro e operacional das organizações.

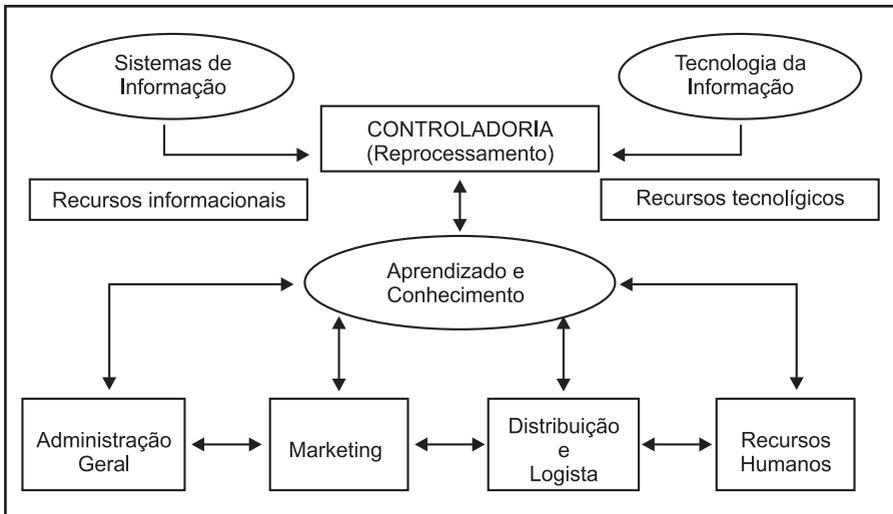


Figura 2 – Papel da controladoria no apoio ao processo de gestão.
Fonhe: Mambrini, Beuren e Colauto (2002).

A empresa cafeeira pesquisada no estudo de caso apresenta características específicas no contexto das práticas de controladoria. A identificação da cultura organizacional no setor é realizada nos sub-setores administrativos, contábeis, de custos e financeiros.

As decisões econômicas e financeiras da empresa são tomadas pela diretoria com o auxílio direto da controladoria. As informações disponíveis às decisões são desenvolvidas pelo setor contábil. Como bases à suficiência das informações, são apurados dados relativos ao desempenho administrativo, por meio do próprio setor administrativo. A real situação financeira da empresa é apurada pelo setor específico, o qual também distribui suas informações à controladoria. Na finalização do ciclo informacional, o departamento de custos apura e repassa à controladoria todos os dados relativos aos custos da empresa.

Por meio de uma visão generalizada, as práticas de controladoria da empresa atendem às funções necessárias de suporte ao processo de gestão: planejamento, execução e controle. De acordo com Mambrini *et al.* (2002), a controladoria é uma unidade administrativa da empresa responsável pelo fornecimento de informações e “gestora de novas técnicas de gestão, contribuindo com informações que propiciem um estilo participativo e sinérgico de gestão”.

Modelo dos valores competitivos

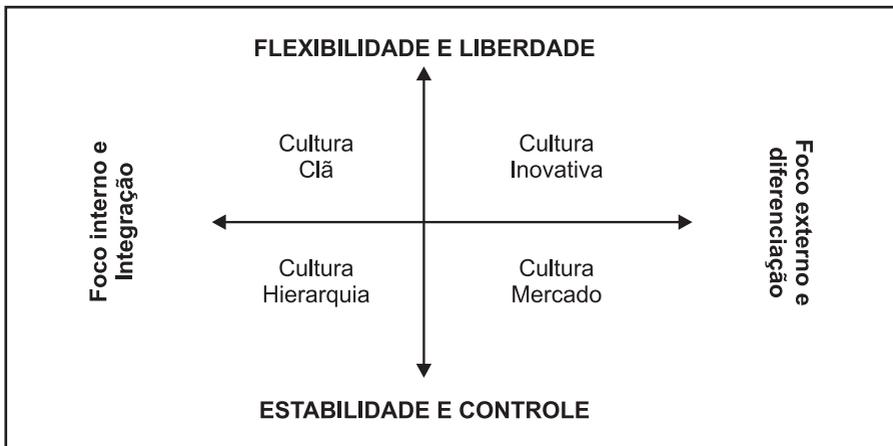
O modelo teórico conhecido por *Competing Value Model* ou Modelo dos Valores que Competem (CVM), tem como objetivo a identificação do tipo de cultura organizacional estudada através da mensuração da cultura de uma organização em suas estruturas de valores e características comportamentais.

O Modelo dos Valores Competitivos, originado por meio de análises quantitativas desenvolvidas por Robert Quinn e John Rohbaugh em 1981, aborda a classificação descritiva do conteúdo de uma cultura organizacional, sua avaliação face à identificação das diferenças culturais e as análises através de ferramentas disponíveis à mensuração

e representação dos resultados. É também conhecido como Tipologia Cultural de Quinn.

A característica do modelo é destacada em quadrantes representativos dos focos específicos de uma organização: o foco interno, o foco externo, os aspectos de flexibilidade e liberdade de ação, e os aspectos de estabilidade e controle no enfoque organizacional. Cada quadrante tem o objetivo de representar um tipo de cultura, os quais são concentrados com a finalidade de demonstrar o perfil da cultura organizacional da empresa (Quadro 1).

Quadro 1 – Modelo de Valores Competitivos



Fonte: Quinn e Cameron (1996).

Os quatro grupos de valores da cultura da organização representam a oposição relativa aos modelos explicativos de eficácia organizacional, ou seja, a competição entre os mesmos. Conforme o modelo de Quinn e Cameron (1996), a cultura grupal ou clã no quadrante superior à esquerda, detém a denominação devido à similaridade com as organizações familiares. As principais características desta cultura são: valorização na participação dos membros da organização nas tomadas de decisão, trabalho em equipe, desenvolvimento de recursos humanos, dentre outras.

A cultura inovativa, presente no quadrante direito e superior, tem a característica voltada ao processo de inovação face aos conhecimentos externos. Nesse modelo de cultura organizacional a liderança assume o perfil de criatividade, motivação e diversificação nas operações realizadas. Tornando possível a modificação no que tange à cultura das organizações, esse modelo destaca-se pela flexibilidade e reestruturação referentes ao comportamento das empresas.

No quadrante esquerdo e inferior, a cultura hierárquica tem sua base desenvolvida nas influências de Max Weber, um intelectual alemão que, juntamente com Karl Marx, Vilfredo Pareto e Emile Durkheim, fundaram a Sociologia. Com os méritos reconhecidos aos estudos da burocratização da sociedade, Weber a descreve como a mudança organizacional baseada em valores e ação (autoridade tradicional) para uma organização com base aos objetivos e ação (legal-racional). Seus trabalhos relacionados ao tema obtiveram crescente significância nos estudos da Teoria da Burocracia, dentro do campo da administração de empresas. O modelo de cultura hierárquica, face aos reflexos analisados, é caracterizado pelos fatores motivacionais, burocráticos e conservadores no comportamento das organizações.

O quarto e último modelo, destacado por Quinn e Cameron no quadrante inferior direito, é a cultura de mercado. Não associado aos aspectos tradicionais de mercado consumidor, o modelo aborda uma organização com um tipo de mercado próprio, ou seja, voltada às influências externas relacionadas às suas atividades específicas. Para a obtenção da eficácia, são tomados como base os resultados, os clientes e demais fatores externos que contribuem para o desenvolvimento organizacional. Nesse modelo, a cultura é focada à competitividade e produtividade como elementos de influência da organização.

Análise da cultura organizacional

Para utilização do Modelo de Valores que Competem, de Quinn e Cameron, descrito *a anteriori*, foram aplicados questionários ao responsável pela controladoria da companhia, bem como a toda a equipe

responsável pelas práticas contábeis, financeiras e administrativas da empresa, com o objetivo do estudo de caso. Dentre os cargos analisados, destacam-se: gerência, encarregado financeiro, auxiliar contábil, auxiliar de escrita fiscal, analista contábil sênior, assistente administrativo, analista de custos, coordenação fiscal, auxiliar de tesouraria e analista financeiro.

O questionário aplicado, baseado no modelo de Quinn e Cameron, teve como finalidade a caracterização dos tipos de cultura organizacional, por meio das dimensões de Características Dominantes, Liderança Organizacional, Gerenciamento de Pessoas e Equipe, União Organizacional, Ênfase Estratégica e Critérios de Sucesso. Foram destacadas duas colunas a serem preenchidas, com valores de 1 a 10. A primeira coluna, denominada ATUAL, buscou pontuar, a partir da avaliação de cada pessoa componente da controladoria da empresa, a situação presente das dimensões organizacionais. Para cada dimensão, foram selecionados os itens A, B, C e D, os quais trazem respectivamente os tipos de cultura organizacional abordados por Quinn e Cameron: Cultura Grupal, Cultura Inovativa, Cultura Hierárquica e Cultura de Mercado.

A segunda coluna, denominada IDEAL, teve como objetivo, também por meio dos colaboradores, obter a qualificação ideal, a partir das opiniões pessoais, dos tipos de cultura organizacional. Cabe-se verificar que a somatória de cada coluna é totalizada em 10. Em relação aos dados pessoais questionados, deu-se ênfase nos aspectos relativos ao cargo na empresa, idade e tempo na função. O objetivo do modelo destaca-se na competitividade entre os tipos de cultura organizacional dentro da empresa verificada.

Resultados: análise e interpretação

Dentre as 17 pessoas envolvidas na controladoria da empresa, todas responderam os questionários, obtendo-se, assim, 100% da população. A controladoria, conforme já especificado, é constante de subgrupos relacionados em departamento contábil, fiscal, de

custos, administrativo e financeiro, e representa 1,31% do universo da organização. A Tabela 1 demonstra a média de tempo das pessoas nas funções verificadas.

Tabela 1 – Média de Tempo na Função

Função	Média de Tempo na Função (em anos)
Gerente	20
Auxiliar Contábil	2
Analista Contábil Sênior	10
Auxiliar de Escrita Fiscal	5
Analista de Custos	14
Coordenação Fiscal	25
Encarregado Financeiro	6
Auxiliar de Tesouraria	6
Analista Financeiro	7
Assistente Administrativo	14
Média Total	10,9

Fonte: Dados elaborados pelos autores.

Observa-se que a média relativa aos tempos nas funções da empresa aproxima-se a 11 anos, o que demonstra que a empresa possui uma estrutura que atende às necessidades de seus colaboradores em relação à estabilidade. Para as análises subsequentes, foi considerada a junção de todas as funções acima especificadas, denominando como controladoria da organização todas essas atividades desempenhadas.

Depois de coletados os dados relacionados à identificação do tipo de cultura organizacional predominante para cada dimensão, os resultados foram distribuídos a partir de planilhas, a fim de serem tabulados.

Em uma primeira análise, foram identificadas as especificidades culturais relacionadas à dimensão das características dominantes da empresa, ou seja, os aspectos gerais que influenciam o dia-a-dia da organização e sua continuidade. Em termos atuais, fica evidente a caracterização da cultura hierárquica com 40,63%, onde a predominância

de elementos associados à burocracia emana a aceitabilidade da autoridade e dos pressupostos de estabilidade. O direcionamento ao foco de controle e estabilidade fica evidenciado com a cultura de mercado, atingindo 25,62%. Em termos ideais, as opiniões ficam divididas. Os percentuais são próximos no que tange ao que seria a melhor forma de divisão dos tipos de cultura, compreendendo um *mix* das quatro tipologias. Os valores são evidenciados na Tabela 2.

Tabela 2 – Avaliação da Dimensão Características Dominantes

Características Dominantes		
Tipo de Cultura	ATUAL	IDEAL
Cultura Grupal	16,25%	19,37%
Cultura Inovativa	17,50%	25,63%
Cultura de Mercado	25,62%	25,63%
Cultura Hierárquica	40,63%	29,37%

Fonte: Dados elaborados pelos autores.

Na dimensão relacionada à liderança na organização, observa-se, também, o foco centrado nas características internas e integradas, onde a cultura hierárquica com 34,37% e a cultura de mercado com 29,69%, somadas, demonstram os critérios de estabilidade e controle no que tange às opiniões advindas dos aspectos de liderança. De acordo com as informações, no aspecto ideal a cultura grupal ou clã predominaria com 31,88%, relacionando a flexibilidade e liberdade ao foco de integração interna da empresa, conforme a Tabela 3.

Tabela 3 – Avaliação da Dimensão Liderança Organizacional

Liderança Organizacional		
Tipo de Cultura	ATUAL	IDEAL
Cultura Grupal	21,25%	31,88%
Cultura Inovativa	14,69%	21,56%
Cultura de Mercado	29,69%	24,68%
Cultura Hierárquica	34,37%	21,88%

Fonte: Dados elaborados pelos autores.

A análise subsequente verifica a dimensão relativa ao gerenciamento de equipe, ou seja, à responsabilidade específica ao comando de pessoas e equipes. Os valores também não se distanciam relativamente. Mais uma vez, fica implícita a cultura hierárquica com 32,81% e a cultura de mercado com 25,31%, em que os fatores internos de estabilidade e controle são predominantes na gerência dos grupos e pessoas. A controladoria destaca, em termos ideais, com 37,53%, a cultura grupal como base a essa dimensão, representada pelas características de trabalho em equipe a valorização de opiniões dos membros de equipes nas tomadas de decisões. A Tabela 4 demonstra os valores.

Tabela 4 – Avaliação da Dimensão Gerenciamento de Equipe

Gerenciamento de Pessoas e Equipe		
Tipo de Cultura	ATUAL	IDEAL
Cultura Grupal	24,08%	37,53%
Cultura Inovativa	17,81%	22,28%
Cultura de Mercado	25,31%	20,41%
Cultura Hierárquica	32,81%	19,78%

Fonte: Dados elaborados pelos autores.

Nas especificidades culturais relativas à dimensão de união organizacional, que são as características de interação da organização, a controladoria, por meio de seus respectivos departamentos, classificou a cultura atual predominante hierárquica, com 32,82%, demonstrando o controle interno unificado na busca pela ascensão da empresa. Em termos ideais, a cultura grupal ou clã com 29,68% e a cultura inovativa com 29,06% apontam a opinião na qual os aspectos internos e externos de flexibilidade e liberdade são fundamentais para o trabalho em equipe ser unificado (Tabela 5).

Tabela 5 – Avaliação da Dimensão União Organizacional

União Organizacional		
Tipo de Cultura	ATUAL	IDEAL
Cultura Grupal	22,18%	29,68%
Cultura Inovativa	19,68%	29,06%
Cultura de Mercado	25,32%	24,69%
Cultura Hierárquica	32,82%	16,57%

Fonte: Dados elaborados pelos autores.

A dimensão relacionada à ênfase estratégica, ou seja, à visão sistêmica, à capacidade de gestão e direção estratégica tem a classificação cultural hierárquica com 35% das opiniões como característica à sua avaliação. Como as outras dimensões, o foco interno e de integração e a estabilidade e controle predominam na análise organizacional. Segundo as opiniões, a cultura grupal (28,75%) e a cultura de mercado (26,25%) formariam os valores ideais à ênfase estratégica, somando tanto o foco interno como o externo nas tomadas de decisões. Os resultados são demonstrados pela Tabela 6.

Tabela 6 – Avaliação da Dimensão Ênfase Estratégica

Ênfase Estratégica		
Tipo de Cultura	ATUAL	IDEAL
Cultura Grupal	20,62%	28,75%
Cultura Inovativa	20,00%	24,38%
Cultura de Mercado	24,38%	26,25%
Cultura Hierárquica	35,00%	20,62%

Fonte: Dados elaborados pelos autores.

De acordo com a Tabela 7, a qual avalia a dimensão relativa aos critérios de sucesso da organização, a cultura hierárquica (31,25%) e a cultura de mercado (30%) são predominantes no contexto atual, com ênfase na estabilidade e controle como alicerce à ascensão da organização.

Nos aspectos ideais, os tipos de cultura se aproximam, destacando-se novamente a grupal ou clã com 27,50% e a de mercado com 25,63% como base geral aos critérios de sucesso.

Tabela 7 – Avaliação da Dimensão Critérios de Sucesso

Critérios de Sucesso		
Tipo de Cultura	ATUAL	IDEAL
Cultura Grupal	18,75%	27,50%
Cultura Inovativa	20,00%	24,37%
Cultura de Mercado	30,00%	25,63%
Cultura Hierárquica	31,25%	22,50%

Fonte: Dados elaborados pelos autores.

Conclusões

O presente estudo objetivou a identificação das influências culturais da organização nas práticas de controladoria da empresa verificada. Após as análises efetuadas, identificou-se a predominância da cultura hierárquica nos modos atuais de desenvolvimento operacional da controladoria em todas as dimensões abordadas: características dominantes, liderança organizacional, gerenciamento de pessoas e equipes, união organizacional, ênfase estratégica e critérios de sucesso. A partir da classificação alcançada, são destacados os valores relacionados ao foco interno, direcionados para a integração organizacional, onde os colaboradores aceitam a autoridade hierárquica imposta, pendendo à estabilidade nas funções e controle da situação.

Em relação à proposta ideal, ou seja, o ambiente identificado como o mais propício à organização, a cultura predominante caracterizada foi a clã, onde grande parte dos colaboradores da controladoria infere que a empresa desenvolve suas atividades focadas na flexibilidade e liberdade de ação, e na valorização dos aspectos internos, interpessoais.

Portanto, a cultura organizacional identificada por meio das estruturas de crenças e valores que compõem as características da empresa, influencia as práticas de controladoria na companhia de café solúvel, ficando visível as classificações atuais de cultura hierárquica e ideais de cultura clã, segundo o Modelo de Quinn e Cameron (1996).

No intuito de ampliar as pesquisas relacionadas à cultura e comportamento das organizações, sugere-se a continuidade, a partir deste trabalho, de análises específicas qualitativas e quantitativas direcionadas a cada departamento que compõe a controladoria da companhia, assim como o levantamento de informações distribuídas por outros setores relativos à empresa, devido à sua representatividade no mercado nacional e internacional.

Referências

BEUREN, Ilse Maria. *Controladoria*. Material utilizado na disciplina de Controladoria da Pós-Graduação *Lato-Sensu* em Contabilidade e Controladoria Empresarial da Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2003.

CAMERON, J.; QUINN, Robert E. *Diagnosing and changing organizational culture: based on competing values framework*. San Francisco: Wiley, 1996

CROZATTI, Jaime. *Cultura organizacional e gestão econômica: uma estudo em áreas de controladoria de bancos públicos*. 1998. 153 f. Dissertação (Mestrado em Administração). São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1998.

CROZATTI, Jaime. Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v.10, n.18, maio/ago. 1998.

FLEURY, Maria Tereza L.; FISCHER, Rosa Maria (Coord.). *Cultura e poder nas organizações*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FREITAS, Maria Ester. *Cultura organizacional: formação, tipologias e impacto*. São Paulo: Makron Books, 1991.

LAKATOS, Eva Maria. *Sociologia da administração*. São Paulo: Atlas, 1997.

LIENHARDT, Godfrey. *Antropologia social*. Rio de Janeiro: Zahar, 1965.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. *A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão*. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 2., 2002, São Paulo.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. *Metodologia Científica*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MERCHANT, Kenneth A.; VAN DER STEDE, Wim A. Field-based research in Accounting: accomplishments and prospects. *Behavioral Research in Accounting*, v. 18, p.117-134, 2006.

MOTTA, Fernando C. Prestes; CALDAS, Miguel P. (Org.). *Cultura organizacional e cultura brasileira*. São Paulo: Atlas, 1997.

MUSIELLO NETO, Francisco Eugênio. *O impacto da cultura organizacional nas práticas de gestão ambiental: um estudo no pólo costa das piscinas, litoral sul paraibano*. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., Curitiba, 2004.

PIRES, José Calixto de Souza; MACÊDO, Kátia Barbosa. Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 40, n. 1, p. 81-105, jan./fev. 2006.

PRESTES, João Maria. *A cultura organizacional como estratégia de controle administrativo: um estudo comparativo de casos*. 1998. Dissertação (Mestrado em Administração)-Centro de Pesquisa e Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 1998.

SCHEIN, Edgar H. *Organizational culture and leadership*. 2nd. ed. San Francisco: Jossey-Bass, 1992.

WAGNER III, John A.; HOLLENBECK, John R. *Comportamento organizacional: criando vantagem competitiva*. São Paulo: Saraiva, 2002.

Recebido em: 16/01/2011.

Aprovado em: 16/03/2011.