

# Aspecto Humano e Cultural no Controle de Gestão

## Resumo

O objetivo deste trabalho é discutir o aspecto humano e cultural no sistema de controle de gestão oferecendo uma discussão apropriada dos detalhes dos modelos de controle de gestão. A análise de diferenciados aspectos empresariais e humanos que afetam as decisões e a determinação do modelo de controle de gestão a ser implantado na organização são algumas das responsabilidades compartilhadas por contadores e administradores. O conhecimento dos padrões de comportamento traz esclarecimentos úteis e fundamentais para o planejamento e o controle das atividades a curto e longo prazo. Ao desenvolver a pesquisa bibliográfica exploratória, esta consistiu de uma revisão da literatura. A discussão das análises a que se procede neste estudo poderá possibilitar a análise do comportamento humano na organização e a determinação do controle adequado aos problemas de gestão, mostrando-se crítica para a administração e sobrevivência de empresas.

**Palavras-chave:** Controle de gestão; cultura organizacional, aspecto humano.

## Abstract

The objective of this work is to discuss the human aspect and the cultural system of management control area offers a proper discussion of the details of the models of management control. The analysis of different aspects of business and human decisions that affect the determination of the type of management control to be implemented in the organization are some of the responsibilities shared by accountants and administrators. Knowledge of patterns of behavior provides useful information, as fundamental to the planning and control activities in the short and long term. In developing a bibliographical research, this consisted of a literature review. The preceding discussion of the analysis performed in this study may enable the analysis of human behavior in organization and determination of the proper control of management problems, being critical to the management and survival of businesses.

**Key words:** Management control; organizational culture, human aspect.

## Introdução

Elaborar um sistema de controle da gestão adequado e eficaz para uma organização requer a análise diferenciada de variados aspectos, em particular o aspecto humano que estará envolvido na gestão, fator que poderá auxiliar nas

**Agnaldo Machado Rio**

de Janeiro - RJ

Mestrando em Ciências Contábeis pela FAF/UERJ,

agnam01@yahoo.com.br

decisões corretas e na determinação do melhor caminho a ser trilhado. Estas são algumas das responsabilidades primordiais compartilhadas por contadores e administradores. O conhecimento dos aspectos humanos e culturais da organização e a determinação dos controles necessários trazem esclarecimentos úteis e fundamentais para o planejamento e o controle das atividades a curto e longo prazo. O objetivo deste trabalho é discutir o aspecto humano e cultural no sistema de controle de gestão oferecendo uma discussão apropriada dos detalhes dos modelos de controle de gestão. A análise de diferenciados aspectos empresariais e humanos que afetam as decisões e a determinação do modelo de controle de gestão a ser implantado na organização são algumas das responsabilidades compartilhadas por contadores e administradores. Ao desenvolver a pesquisa bibliográfica exploratória, esta consistiu de uma revisão da literatura. A discussão das análises a que se procede neste estudo poderá possibilitar a análise do comportamento humano na organização e a determinação do controle adequado aos problemas de gestão, mostrando-se crítica para a administração e sobrevivência de empresas.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 A Gestão e as pessoas

No decorrer do tempo, as mudanças tecnológicas por que tem passado o mundo têm proporcionado mudanças no cenário socioeconômico e cultural, impulsionando outras mudanças e influenciando as características mais profundas de indivíduos e da coletividade. A revolução na gestão, na informação e na produção surge de forma dinâmica. Este movimento originou a preocupação com a força de trabalho, bem como com outros agentes envolvidos nas atividades organizacionais que passaram a ser chamados muitas vezes de clientes internos, conforme relatado na obra de Monica Carvalho Alves Cappelle e Mozar José de Brito (2006) intitulada como: *Trabalho, Gestão e Poder - Disciplina e autorregulação humana*, da editora FGV.

"O desenvolvimento de uma cultura organizacional que promova a identificação das pessoas que fazem parte da

1FAF/UERJ - Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - CEP 20550-013- Rio de Janeiro - RJ

Artigo recebido em 30/09/2009 e aceito em 22/06/2010.

organização pode possibilitar o aumento da coesão interna e, como consequência, atuar como mecanismo eficaz de controle de gestão, ao aumentar a probabilidade de que os comportamentos individual e organizacional sigam na mesma direção. Assim, os valores de uma organização podem facilitar a congruência entre os objetivos comuns a todos elementos da organização" (GOMES e SALAS, 2001, p. 155).

Estes autores destacam que a força de trabalho passaria a ter as suas ideias também valorizadas e originaria novos métodos de gestão de pessoas, que defendem formas de medição das relações de trabalho com o intuito de intensificar o laço entre a organização e seus membros.

A gestão da empresa sofre a influência dos mais variados aspectos técnicos, e, por mais isolada e fria que tente ser, ela também estará sujeita ao aspecto humano, pois a organização no seu dia a dia fomenta uma série de relacionamentos entre os indivíduos relacionados ou não ao controle da gestão.

O relacionamento das pessoas que estão envolvidas no decorrer das atividades da empresa opera-se através de diversas relações sociais e pela geração de vínculos que podem representar os modelos da cultura organizacional.

Ao elaborar a análise sobre o tema, Gomes e Salas (2001) enfatizam que a visualização e identificação dos valores de uma organização podem facilitar a congruência entre os objetivos comuns a todos elementos da organização e refere-se

à interiorização dos valores por parte de seus membros e à sua transmissão no comportamento cotidiano.

"A identificação com a organização está muito ligada ao grau em que as expectativas pessoais sejam satisfeitas nos planos elaborados.

Neste sentido, há uma série de fatores que podem facilitar a identificação das pessoas com a organização:

- A existência de um líder carismático que gera ilusão e segurança aos demais membros da organização;
- Uma atividade em que o componente criativo é importante e se experimenta o sentimento de que se contribui para uma tarefa que tem elevado conteúdo ético e social;
- A personalidade dos próprios indivíduos (a necessidade e as expectativas que tenham de identificar-se com ela e que pode estar ligadas à idade, à experiência anterior em outras organizações e a aspectos que levam as pessoas a serem flexíveis para adaptar-se a uma nova cultura);
- O estilo de resolução dos conflitos e das crises que se apresentam;
- As características da cultura da organização (se é compatível com pessoais);
- As características da atividade que se realiza e dos sistemas de concorrentes (se são adequados para satisfazer as expectativas pessoais);
- A transparência da cultura e a coerência com que elas manifestam-se no comportamento cotidiano" (GOMES e SALAS, 2001, p. 156).

Vários autores têm se dedicado ao estudo e a análise dos mais variados aspectos que podem envolver a relação que se estabelece entre os aspectos pessoais e a evolução da gestão.

Poder-se-ia destacar o artigo de Ahrens (2007) intitulado "A prática cultural no controle organizacional".

O artigo individualiza o objeto de estudo efetuado em uma

siderurgia na Inglaterra, e no campo de estudo do controle da gestão e da contabilidade a tendência a estudar o significado dos atos de gestão através de práticas organizacionais.

Constata-se a identificação de três vertentes de investigação sobre a prática e influência do controle organizacional, a saber:

- Governança;
- Atuação de redes;
- Prestação de contas.

Ainda segundo Ahrens (2007), há de ser proposta uma quarta vertente, que estaria relacionada à prática cultural existente na organização, que seria baseada na observação que conceberia a cultura como conhecimento prático. Representaria um conceito organizacional de que o controle, as ações e as idéias dos membros organizacionais sejam levados para além das fileiras de gestão para assim alargar o velho e empírico conceito.

A respectiva análise também faz o estudo do estado estacionário das organizações ser o mais atraente, pois abriria assim a possibilidade de que as reuniões de diferentes pessoas, de variados propósitos, e variadas tecnologias, que dão origem a específicas formas de controle da organização.

Como, Gomes e Salas (2001), destacam que:

"... em uma organização em que exista identificação de seus membros, teremos uma série de sinais que se manifestam visivelmente, como os seguintes:

- Relações pessoais muito estreitas, que ultrapassam o horário de trabalho e os aspectos profissionais ligados à atividade que se desenvolve na empresa;
- Compromisso a longo prazo com o êxito e desenvolvimento futuro da organização;
- Sentimento de orgulho de pertencer à organização, a sua história e tradições;
- Profundo respeito pelos superiores e os empregados mais antigos, que são percebidos e sentidos como modelos de comportamento a imitar por seus subordinados e pelas pessoas recentemente incorporadas;
- Pressão informal dos membros da organização para que os valores e o comportamento individual se mantenham e se manifestem de acordo com a cultura;
- Ênfase em iniciativas de caráter coletivo que prevalecem sobre as de caráter individual, que, embora possam ser mais eficazes, podem ser contrárias a valores da organização;
- Ênfase na utilização de mecanismos não formalizados para regular o funcionamento da organização em detrimento da utilização de elementos formais e pessoais."

Ao abordar o tema, Ahrens (2007) evidencia a maioria dos estudos relacionados com as práticas de controle de gestão, relatam planos de gestão em que para mudar as práticas de controle, muitas vezes, possui poucas informações sobre as respostas dos empregados, destacando que é possível efetuar na prática uma excelente investigação do controle da gestão, mesmo que se proíba o acesso da investigação aos trabalhadores, conforme demonstrado pelo Mouritsen (1999), por exemplo.

Mouritsen (1999) em seu artigo aponta como um dos principais problemas teóricos nesta matéria a relação entre as ambições e as atividades de muitos diferentes profissionais e as suas práticas, e que a noção de prática como uma ação

Agnaldo Machado

coletiva salienta o significado de atividades ordenadas ao longo da presença de fatos idênticos, ou da rotina das atividades.

"... a ideia é de que os profissionais contribuam para uma prática, utilizando os seus conhecimentos e a experiência para orientá-los no decorrer de mais contribuições. Isto significa que profissionais devem ser capazes de aplicar determinadas regras, mas, acima de tudo, na persecução dos objetivos relacionados com a sua prática, pois entendo que eles devem saber como usar o seu poder discricionário para decidir quando dobrar ou abandonar certas regras. Através da utilização da descrição de práticas para permanecer adaptável a novas ideias, materiais, pedidos, etc., sem ter de alterar rótulos" (Ahrens (2007), "A prática cultural no controle organizacional").

Há aspectos difíceis de ser formalizados no sistema de controle de gestão que podem ser amenizados através do compromisso pessoal, pois, segundo Gomes e Salas (2001), em uma organização formal não há como prever todas as formas de comportamento humano e as mais variadas possibilidades situações que poderão ocorrer no decorrer da sua atividade organizacional.

Através de uma abordagem simples, Ahrens (2007) lembra que há estudos sobre a governança, em particular, que salientaram a natureza efêmera das assembleias de seres humanos e não humanos, que dão origem às espécies de práticas de controle. Segundo o autor, esta pode ser uma característica geral do controle da organização, mas a sua importância pode também ser consequência do estudo das práticas do controle no contexto da mudança organizacional.

O estudo do controle como uma prática cultural pode identificar, pelo menos, alguns elementos de práticas de controle que apresentam continuidades, tais como as alienações culturais, classes, educação, etc.

Não há de excluir-se a mudança organizacional a partir da agenda de uma prática cultural e estudos de controle, especialmente desde a mudança, que é, em certa medida, endêmica para a organização, mas simplesmente se salienta que a mudança não deve ser a prioridade.

Conforme evidenciam Davel e Melo (2005), uma das formas mais recorrentes de caracterizar o trabalho gerencial é pensá-lo a partir dos comportamentos e das atividades cotidianas dos gerentes. Esta linha de pensamento surgiu com o intuito de aprofundar a concepção teórica desenvolvida por Fayol em 1949, que propôs os conceitos de planejamento, organização, comando, coordenação e controle como forma de concepção teórica do trabalho gerencial que permanece bastante abstrata até os dias atuais.

## 2.2 A Cultura e o Controle.

O artigo de Ahrens (2007) utiliza uma abordagem segundo a qual a cultura tem dois importantes efeitos no processo do sistema de controle de gestão, que podem afetar a escolha dos estímulos para que a pessoa os atenda, ou pode afetar por qualquer forma de valor de julgamento e estímulo.

Ahrens (2007) destaca que há pesquisas desta natureza que procederam das definições de controles organizacionais genéricos e subsistemas de contabilidade, informando que antigos estudos, pelo contrário, tentaram descobrir as formas

pelas quais a contabilidade constituía raramente processo organizacionais específicos e que tenha abordado o conceito de cultura da organização, pois a literatura contábil sobre a cultura tem, em geral, adotado uma postura objetiva e longe de desenvolver uma compreensão etnográfica da contabilidade, não deixando de abordar que estudos de governança tem teorizado o conceito de uma prática enraizada no poder disciplinar da contabilidade.

Segundo Langfield (1995) a cultura em si foi reconhecida como um mecanismo de controle nas organizações onde o conhecimento do processo de transformação é imperfeito e onde a capacidade de medir o resultado é baixa. Isto é compatível com as pré-condições para os grupos de controle de Ouchi (1980).

Cultura passa a ser a fonte de controle através de mensagens contidas nos rituais, histórias e cerimônias que retransmitem para os membros da organização os comportamentos desejáveis. Assim, cultura não é apenas um contexto para a concepção de sistemas de controle, mas, em certas organizações, poderá ela própria ser um mecanismo de controle.

Langfield (1995) levantou também a questão de culturas nacionais sobre as culturas organizacionais, sem porém fechar o assunto, pois não é possível garantir que modelos japoneses irão prosperar ou fracassar em empresas nacionais, sendo preciso tomar cuidado ao importar estes modelos.

Da mesma forma, é possível que empresas multinacionais consigam manter a cultura de suas sedes, mas deverão observar a influência da cultura local em seus processos e sistemas de controle.

Cappelle e Brito (2006) indicam que as especificidades das políticas de gestão da força de trabalho nas organizações situadas no Brasil promovem uma percepção mais fidedigna das relações de poder envolvidas nas composições das subjetividades individuais e coletivas nas organizações nacionais.

Preconizando a discussão de cultura organizacional, Kim Langfield-Smith inicia a abordagem com o estreitamente relacionado com a consideração da ideia de clãs.

Dentro de um quadro das operações de custo, Ouchi (1979) descreveu três diferentes mecanismos de controle organizacional: mercados, burocracias e clãs.

Posto isto, apontou casos em que a imposição de controles burocráticos pode levar determinados grupos a assumir que não são coerentes como as metas e objetivos organizacionais. Nestes casos, os grupos de controles são utilizados com mais eficácia, conseguido o controle de maneira implícita.

Importante aspecto sobre a relação existente entre o controle e as pessoas são evidenciados por Gomes e Salas (2001), que enumeram como um importante mecanismo de autocontrole a identificação com a organização e que esta pode completar ou suprir as limitações que evidenciem um sistema de controle financeiro, permitindo inclusive a orientação da direção e do comportamento esperado ou desejado.

"Este mesmo fator é evidenciado como especialmente importante quando os sistemas de controle financeiro são insuficientes."

Ahrens (2007) relata que ainda se sabe pouco das discussões sobre as maneiras pelas quais as subculturas or-

organizacionais podem ser caracterizadas através de práticas culturais específicas, das quais as medições técnicas e econômicas estão sob comunicação, e os processos de gestão do trabalho são negociados.

Como parte desses processos, diversos cálculos, estimativas, etc., tornam-se mobilizados através da forma cultural das práticas em uma organização. A utilização de números e medidas tem efeitos especiais nas organizações e nas suas culturas.

Sendo desta forma um elemento suplementar, como os mesmos autores destacam em particular, isto se manifesta quando os objetivos são ambíguos, quando não existe um modelo preditivo sobre o efeito de uma decisão no resultado ou quando o resultado é difícil de ser medido. Nestas condições, são necessários elementos complementares que possibilitem o controle, e um deles é a identificação.

"A identificação é um importante mecanismo de autocontrole e pode complementar ou suprir as limitações que apresenta um sistema de controle financeiro para orientar em direção ao comportamento esperado ou desejado. Isto é especialmente importante quando os sistemas de controle financeiro são insuficientes.

Em particular, isto se manifesta quando os objetivos são ambíguos, quando não existe um modelo preditivo sobre o efeito de uma decisão no resultado ou quando o resultado é difícil de ser medido. Nestas condições, são necessários elementos complementares que possibilitem o controle, e um deles é a identificação.

A identificação fomenta a responsabilidade e o autocontrole e possibilita que uma pessoa se oriente na direção dos objetivos esperados, complementando, assim, o controle financeiro

Sua existência esmola o comprometimento das pessoas com sua atividade e seu departamento e, em particular, o controle direto de suas tarefas e a de seus subordinados. Além disso, dado que grande parte da informação é obtida mediante sistemas pessoais e espontâneos, estar envolvido na gestão estimula uma ati

(GOMES E SALAS, 2001, p. 157).

Ahrens (2007) aponta como de fundamental importância para levar a investigação organizacional em um nível que surgiu ao longo de décadas de estudos antropológicos, ou seja, que a cultura não é determinista, mas, é antropológica e a descrição de variadas cosmologias e não priva aqueles que partilham de ação pragmática, mas, pelo contrário, as suas soluções práticas são interpretadas através dos seus esquemas culturais, assim como, os esquemas culturais são realizados através de ação pragmática.

O modelo de mercados, burocracias e clãs é dominado pela natureza das relações econômicas entre as partes dentro de uma organização.

Em especial, a condição de confiança, ou de reciprocidade, de um clã é baseada nas crenças dos membros de que a cooperação do comportamento é uma boa maneira de conseguir o aumento da produção, o que pode, em última instância, resultar a longo prazo em resultados financeiros próprios.

Desta forma, segundo o estudo, a utilização de regimes cosmológicos e culturais tem sido criticada como motivadora de uma pesquisa para o aspecto superior, como a estratégia

do coletor explicativo que pode abordar e ignorar a exposição de potencial poder, gênero, biológicas, tecnologias e modalidades materiais, etc.

Está assim de acordo em que todas estas fontes de ordenações sociais podem exercer poderosa influências sobre os sistemas simbólicos da organização.

Os membros da organização tendem a aprovar a subcultura organizacional através da combinação de práticas de controle, utilizando arranjos espaciais, tecnológicos, materiais, bem como outros elementos não humanos que mantêm o homem centrado nos simbolismos dos seus agentes e na identificação do grupo.

Conforme Cappelle e Brito (2006) destacam,

"As exigências sociais de um clã dependem, em grande medida, da existência de valores e crenças, organização e empenho, que também são características de culturas organizacionais. A ideia de cultura organizacional aumentou em popularidade durante a década passada. No entanto, é complexa e problemática a causa dos diferentes entendimentos sobre a natureza da construção desta gama de definições."

A manipulação do imaginário é baseada no conhecimento acerca dos empregados, e a obtenção deste conhecimento tem sido efetuada através da gestão de pessoas, para aumentar sua dominação sobre os indivíduos, a organização também se modifica que demonstra o movimento dinâmico das relações de poder no espaço organizacional, e o papel da gestão da força de trabalho como um mecanismo estratégico de que a organização lança mão para exercer mais poder (CAPPELLE e BRITO, 2006).

A prática das subculturas de natureza organizacional é revelada através da forma com que os seus membros ativamente reconstituem as práticas de controle, partilhando os recursos, fato este, destaca Thomas Ahrens, que considera, em particular, a organização formal dos membros que possuíam o acesso às informações da contabilidade, conforme o caso da empresa britânica estudada em seu artigo.

As exigências sociais de um clã dependem, em grande parcela, da existência de valores e crenças, da organização e do empenho, que também são características de culturas organizacionais.

A ideia de cultura organizacional aumentou de popularidade durante a década passada.

No entanto, é complexa e problemática a causa dos diferentes entendimentos sobre a natureza da construção desta, fato apontado por Kim Langfield-Smith (1995).

### 3. Considerações Finais

O conceito de cultura organizacional (e subculturas) possui grande potencial para a compreensão em maior detalhe dos elementos da organização controle e seus funcionamentos prático.

Ao conceber a cultura como um conjunto de valores que são meramente complementar ao longo das estruturas sociais, a complexidade e dinamismo da cultura, que permite a organização de diversos membros da empresa.

O estudo das práticas culturais subjacentes na organização em face das suas diferentes formas, e nas quais os trabalhadores e o controle são concebidos, evidencia que tanto

Agnaldo Machado

o trabalho quanto o seu controle são estruturados levando-se em conta o fator da identificação de aproximação a determinados grupos dentro da empresa.

Para Ahrens (2007), os limites dos grupos não seguem ordenadamente a gestão demarcada entre as subunidades organizacionais e dentro dos departamentos, e assim variadas subdivisões poderão ser observadas.

As subdivisões coincidirão com o simbolismo que surgiu a partir de subcultura das tarefas dos trabalhadores da organização.

Os membros da organização em face da concepção de cultura organizacional, tornando-se dependentes na prática, cujo significado de ordenação da organização é subcultural e de sistemas simbólicos, sendo chamada a atenção para as relações diversificadas entre formais e informais, práticas e

conceituais, elementos de controle humanos e não humanos.

Culturas organizacionais são perpetuadas por mitos ou histórias que agem para reforçar os valores culturais. Estas histórias podem ser uma série de eventos memoráveis na história da empresa que se tomam parte do "folclore organizacional".

As exigências sociais de um clã dependem, em grande medida, da existência de valores e crenças, da organização e do empenho, que também são características de culturas organizacionais.

A discussão das análises a que se procedeu mostrou a ampla possibilidade de ressaltar-se que a compreensão do comportamento do controle de gestão em resposta às mudanças nos ambientes organizacionais em face dos aspectos culturais se mostra como fator crítico para a implantação do controle, a administração e a sobrevivência de empresas.

## Referências

- ABNT. **NBR 6022: informação e documentação: artigo em publicação periódica científica impressa: apresentação**. Rio de Janeiro, 2003.
- AHRENS, Thomas, **Organisational control as cultural practice - A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill**, Accounting, Organizations and Society, 2007 - Pag. 305 a 331
- BERRY, A. J., BROADBENT, J. and OTLEY, D. . **Management Control: Theories, Issues and Practices**. London, Macmillan Press Ltd., 1995 - Pag. 179 a 200
- CAPPELLE, Monica Carvalho Alves; BRITO, Mozar José de Brito, Trabalho, **Gestão e Poder - Disciplina e auto-regulação humana**. São Paulo, Editora FGV, Ed. 2006
- DAVEL, Eduardo; MELO, Marlene de Oliveira Lopes, **Gerência em Ação - Singularidade de Dilemas do Trabalho gerencial**. São Paulo Editora, Editora FGV, Ed. 2005 - Pag. 33 a 37
- MACINTOSH, N.B.; **Management Accounting And Control Systems: An Organizational And Behavioral Approach** . John Wiley & Sons, Chichester, UK, 1994 - Pag. 121 a 153
- MOURITSEN, J.. **The flexible firm: strategies for a subcontractor's management control**. Accounting, Organizations and Society, 1999, Pag. 31-55.
- SALAS, Joan M. Amat Salas, Josir Simeone GOMES, **Controle de Gestão**, São Paulo, Ed. Atlas, Terceira Ed. 2001 - Pag. 155 a 167.

