

## CULTURA ORGANIZACIONAL: ANÁLISE E IMPACTOS DOS INSTRUMENTOS NO PROCESSO DE GESTÃO

**Clóvis Luís Padoveze**<sup>1</sup>

Avenida de Cillo, 1261 - Bairro Jardim São Francisco

CEP: 13450-050 Santa Bárbara d'Oeste/SP Brasil

Tel: (19) 3455-9220

E-mail: [cpadoveze@romi.com.br](mailto:cpadoveze@romi.com.br)

**Gideon Carvalho de Benedicto**<sup>2</sup>

Rua Maria Simões Andrade, 356 - Bairro José Alves Cordeiro

CEP: 13160-000 Artur Nogueira/SP Brasil

Tel: (19) 3827-1235

E-mail: [gideon.benedicto@am.unisal.br](mailto:gideon.benedicto@am.unisal.br)

<sup>1</sup> Universidade Metodista de Piracicaba - UNIMEP

Faculdade de Gestão e Negócios

CEP: 13.400-901 Piracicaba/SP Brasil

<sup>2</sup> Centro Universitário Salesiano de São Paulo

Departamento de Administração

CEP: 14.467-600 Americana/SP Brasil

### **Resumo:**

Os aspectos da cultura organizacional são fatores relevantes para o direcionamento das atividades de uma organização. A cultura organizacional refere-se ao pensamento básico que orienta as ações de um gestor, determinando qual o caminho que ele seguirá quando se deparar com várias alternativas de ação. O objetivo deste artigo é identificar traços da cultura organizacional da empresa, que compõe seu modelo de gestão, buscando formar um juízo básico. A pesquisa bibliográfica, pertinente a este estudo, compreendeu a leitura do texto, reflexão e crítica sobre os elementos que compõem a cultura organizacional, abrangendo não somente os aspectos de planejamento, orçamento, controle e avaliação de desempenho e sistema de informação gerencial, mas buscando entender, entre outros pontos, como estes instrumentos do processo de gestão são tratados nas empresas. O estudo não contempla a comprovação de hipóteses. É uma pesquisa de natureza exploratória. Na pesquisa de campo, as empresas foram escolhidas aleatoriamente, compreendendo um universo amostral de 38 empresas. O instrumental de coleta de dados foi o questionário, contendo perguntas fechadas e uma questão aberta. Com as respostas do questionário, procurou-se verificar se há possibilidades de inferir os traços culturais de uma empresa, por meio da análise dos conceitos, técnicas e modelos decisórios adotados nas diversas etapas do processo de gestão.

**Palavras-chaves:** Cultura , valores, crenças, gestão, controladoria.

## **CULTURA ORGANIZACIONAL: ANÁLISE E IMPACTOS DOS INSTRUMENTOS NO PROCESSO DE GESTÃO**

### **Introdução**

Um empreendimento empresarial é idealizado por pessoas que, coletivamente, criam e expressam suas opiniões, estabelecem normas e estruturas organizacionais, processam recursos e desempenham atividades, na tentativa de alcançar os fins desejados. Os valores pessoais são importantes e devem ser levados em consideração ao analisar a missão, os propósitos ou a forma de operação de uma entidade.

A empresa é moldada pelas crenças e valores do criador do empreendimento. Os valores determinam os produtos/serviços que a mesma produzirá, os critérios de desempenhos que servirão para julgar seu sucesso e os níveis de eficiência e eficácia que procurará atingir. Portanto, constituem a base do modo de operação da entidade, determinando os instrumentos de gestão e os princípios de ação empresarial. A cultura empresarial resulta das crenças e valores dos gestores. Neste sentido, as empresas procuram desenvolver um sistema próprio de valores.

KUNDA (2004, p.78), afirma que “ a cultura é um complexo de idéias, crenças, conhecimentos, regras e comportamentos característico de um grupo de pessoas. Isso significa que a cultura transcende os limites de organizações específicas”.

A cultura organizacional é o aspecto mais importante da organização para o direcionamento de suas atividades. Ela refere-se ao pensamento básico que orienta as ações de um gestor, determinando qual o caminho que ele seguirá quando se deparar com várias alternativas de ação. A cultura empresarial precisa ser bem determinada, porque tem reflexos profundos na organização. Ela orienta as decisões de gestão em todos os níveis da estrutura organizacional, causando impacto diretamente no sistema-empresa. Uma empresa está inserida num macroambiente em constantes mudanças. Há necessidade de adaptar sua cultura empresarial, de tal forma que a instituição tenha condições de corresponder às expectativas ambientais.

O estudo tem como objeto de pesquisa o seguinte questionamento: Quais os aspectos relevantes de cultura organizacional que são adotados pelos gestores de empresas de médio e grande portes na região de Campinas, evidenciados no processo de gestão?

O trabalho aborda o impacto da cultura organizacional nas seguintes variáveis do modelo de gestão: planejamento; orçamento; controle e avaliação de desempenho e sistema de informação gerencial. Desse modo, o fato estudado, compreende o exercício social de 2001 de

empresas nacionais e multinacionais na região de Campinas dos setores comercial, industrial e prestação de serviços. O assunto desenvolvido tem uma fundamentação teórica por meio de uma análise conceitual, seguido de uma pesquisa de campo.

O presente trabalho tem como objetivo geral estudar os principais aspectos de cultura organizacional das empresas pesquisadas, considerando os fatores de planejamento, orçamento, controle e avaliação de desempenho e sistema de informação gerencial.

O estudo visa alcançar os seguintes objetivos específicos:

- efetuar uma revisão bibliográfica, buscando as contribuições de autores sobre o tema;
- analisar e interpretar os dados da pesquisa de campo, comparando os aspectos culturais relevantes das empresas nacionais e multinacionais, pertencentes aos setores comercial, industrial e de prestação de serviços.
- contribuir para a identificação dos valores culturais, fornecendo subsídios para que os gestores empresariais desenvolvam novos elementos culturais no processo de gestão das empresas.

A cultura da organização exerce a função orientadora da linha de produtos, serviços e contribuições sociais pelas quais a entidade conduz seus negócios, definindo a razão de sua existência. Desse modo, quando se estabelece os valores culturais, define-se também por uma linha de produtos, serviços e contribuições sociais - que nada mais são do que o meio de cumprir a missão da entidade.

As empresas refletem uma combinação de culturas. No entanto, há organizações em que determinada tipologia cultural é dominante. O grande desafio para o gestor é equilibrar os tipos culturais, para que a entidade alcance seus objetivos. Para gerenciar adequadamente o sistema-empresa, os gestores deverão ter uma visão generalista e conhecimentos multidisciplinares.

Desta forma, justifica-se a razão e a importância do tema, tendo em vista que as pessoas têm suas metas individuais e sua ética. Espera-se que elas alcancem seus objetivos num clima organizacional participativo e de satisfação pessoal. Os gestores devem exercer liderança num ambiente pró-ativo, adotando princípios e instrumentos de ação gerencial, mantendo as pessoas informadas a respeito dos objetivos da empresa. Portanto, o sucesso da empresa está associado aos valores culturais.

O assunto despertou o interesse e ao mesmo tempo uma preocupação no desenvolvimento da pesquisa, para identificar e reconhecer a tendência na literatura analisada. Por isso, enfatizamos que, por meio de diversas leituras realizadas, nos deparamos com o

tema e percebemos a relevância de considerá-lo como objeto de estudo, dado a sua significativa discussão nos meios acadêmicos e na literatura científica.

A bibliografia pesquisada não constatou estudos específicos sobre a possibilidade de identificação de relacionamento entre os instrumentos de gestão utilizados pela empresa e os aspectos da cultura organizacional. De um modo geral, os trabalhos relacionam a cultura organizacional apenas com um ou outro aspecto ou entidade, tais como os trabalhos de ALCADIPANI E CRUBELLATE (2003); BERTUCCI (2003) e MUSIELLO NETO (2002).

### **Referencial Teórico**

A sociedade está passando por um processo de transformação. Esse processo de transformação da sociedade, de certa forma, determina as necessidades, os procedimentos operacionais, os instrumentos do processo de gestão, os critérios de avaliação da eficácia empresarial.

De fato, uma cultura organizacional forte e amplamente reconhecida, tem sido citada como fator de influência para uma empresa ser bem sucedida. Para ROBBINS (1990, p.46):

*A cultura é definida como as atitudes, crenças e valores de uma sociedade. Estes incluem as diferenças psicológicas individuais, tais como traços de personalidade e, evidentemente, os diversos sistemas sociais, políticos e educacionais da sociedade.*

O assunto referente a cultura organizacional tem sido discutido por vários autores. DAVIS (1984, p.1) conceitua: “O padrão de crenças e valores compartilhados que dão aos membros de uma instituição significado e lhes provê regras de comportamento.”

LEAVITT (1986, p.163) considera que:

*Cultura organizacional é todo um conjunto, freqüentemente inconsciente e implícito nas ações, de crenças, tradições, valores, costumes, expectativas e hábitos, amplamente compartilhados, que caracterizam um grupo particular de pessoas.*

Nessa perspectiva, as crenças, os sistemas de valores e as normas de comportamento organizacional, são guias para o desenvolvimento das atividades empresariais. De certo modo, os valores são padrões pelos quais nos avaliamos, e têm um reflexo sobre as decisões, ações e atitudes das pessoas.

Os valores culturais determinam as prioridades, acima de qualquer coisa. São aprendidos e incorporados à nossa personalidade por meio do desenvolvimento educacional, intelectual, moral e religioso - portanto, passíveis de um processo contínuo de reavaliação.

A cultura organizacional também deveria ser reavaliada. Segundo DRUCKER (1993, p.125): “Mudar a cultura corporativa tornou-se o último modismo em administração. (...) Existe de fato a necessidade de mudar hábitos profundamente arraigados em muitas organizações”.

Dessa forma, qualquer esforço para mudar a cultura corporativa deve se concentrar no que as pessoas e os gestores fazem rotineiramente dentro da empresa. STONER e FREEMAN (1995, p.308-309) afirmam:

*Entretanto, não é fácil mudar a cultura de uma organização. Uma dificuldade está em identificar a cultura atual, já que ela decorre dos atos dos membros da organização e dos relacionamentos que eles estabelecem com o correr do tempo.*

Vale lembrar que uma cultura permanente pode significar um risco para a empresa. Isso pode tornar a organização incapaz de reagir às exigências do ambiente. No entanto, o gestor eficaz deve possibilitar o desenvolvimento dos aspectos culturais, para que a empresa corresponda às expectativas ambientais.

O processo de gestão, também denominado de processo decisório, compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades. Por processo entende-se a sucessão de estados de um sistema, que possibilita a transformação das entradas do sistema, nas saídas objetivas pelo mesmo sistema.

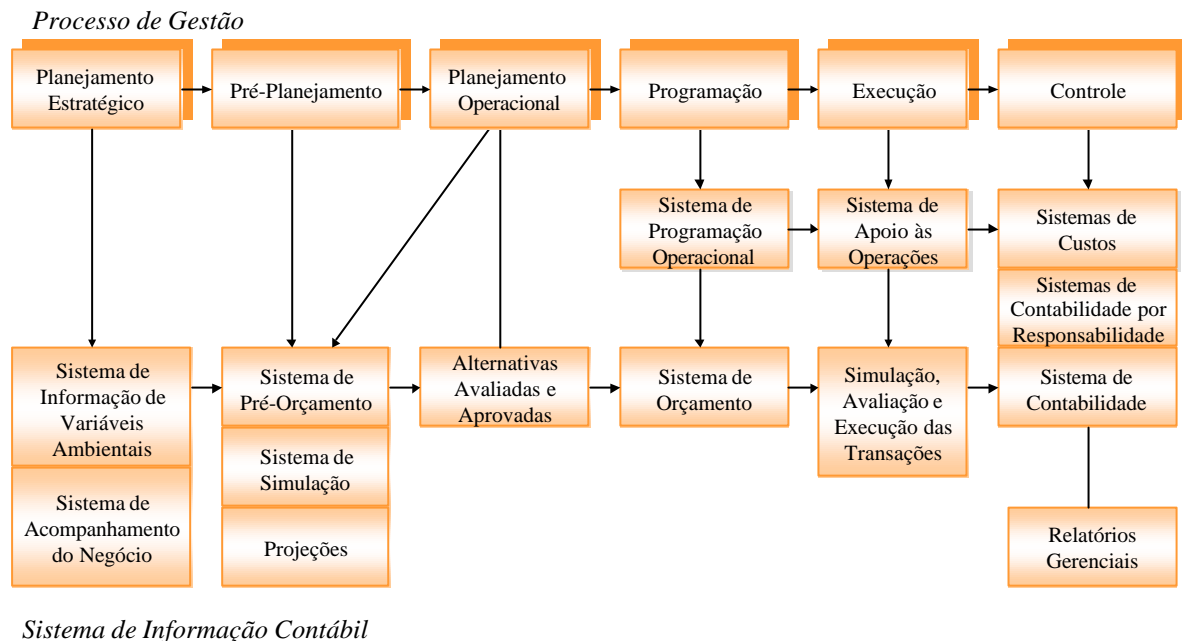
Conforme evidenciado, o modelo de gestão, base para formatação de todo o processo decisório, decorre da cultura organizacional, cultura esta formada pelas crenças e valores dos fundadores e dirigentes, que traduzem-na na missão da entidade. Fica claro, então, que as etapas do processo decisório estão relacionadas com os aspectos de cultura organizacional, matriz do modo condutor da gestão empresarial.

A atuação da controladoria no processo de gestão empresarial se faz precipuamente por meio do seu sistema de informação, denominado de Sistema de Informação Contábil ou de Controladoria. O Sistema de Informação de Controladoria deve abarcar, em seus subsistemas, todas as necessidades de informações gerenciais para administração do sistema empresa, e, portanto, deve ter a abrangência necessária para cumprir esta missão.

Os diversos subsistemas de controladoria podem ser relacionados direta ou indiretamente com as diversas etapas do processo decisório. De um modo geral, cada etapa do processo decisório requisita pelo menos um subsistema de informação específico para permitir que a controladoria efetue seu papel geral de controle econômico. A Figura 1 a seguir

faz a relação entre as etapas do processo decisório e os subsistemas de informações que apoiam cada uma delas.

Figura 1 – Sistema de Informação de Controladoria e o Processo de Gestão



Fonte: Padoveze, 2003, p.54

Denominamos de instrumentos de gestão os modelos, procedimentos, processos e sistemas de informações utilizados pela controladoria para apoio aos gestores de todos os níveis hierárquicos para a gestão de suas atividades, bem como para que a controladoria, como unidade administrativa responsável pelo controle econômico da entidade tenha condições de exercer sua missão.

Os instrumentos de gestão utilizados pela controladoria devem ser coerentes com a cultura organizacional. A Controladoria, pela sua função básica de apoio à alta administração da empresa e aos demais gestores, deve desenvolver e estruturar seus instrumentos de gestão em consonância com o modelo de gestão adotado pela entidade. Podemos afirmar que a cultura, e conseqüentemente, missão da Controladoria, é um prolongamento completamente alinhado com a cultura e missão da empresa. Cabe também à Controladoria o papel de mantenedora, educadora e disseminadora da cultura da empresa junto aos demais gestores da entidade.

## **Metodologia**

Em primeiro lugar, para a caracterização do problema da pesquisa realizou-se, inicialmente, a coleta de material bibliográfico. Em seguida procedeu-se uma leitura de reconhecimento do material coletado, a fim de escolher aquele que trata dos fatores relacionados na situação-problema. Foi feita uma análise das várias abordagens dos autores que, tratam do assunto, explorando os aspectos conceituais, estabelecendo opiniões e argumentos pessoais. As fontes pesquisadas foram: artigos de revistas especializadas, livros, dissertações e teses.

A pesquisa bibliográfica, pertinente a este estudo, compreendeu a leitura do texto, reflexão e crítica sobre os elementos que compõem a cultura organizacional, abrangendo não somente os aspectos de planejamento, orçamento, controle e avaliação de desempenho e sistema de informação gerencial, mas buscando entender, entre outros pontos, como estes instrumentos do processo de gestão são tratados nas empresas.

O estudo não contempla a comprovação de hipóteses. É uma pesquisa de natureza exploratória. Na pesquisa de campo, as empresas foram escolhidas aleatoriamente, compreendendo um universo amostral de 38 empresas. O instrumental de coleta de dados foi o questionário, contendo perguntas fechadas e uma questão aberta. Os dados foram tratados de forma quantitativa e apresentados em gráficos, tabelas e percentagens.

O questionário foi segmentado em cinco partes, quais sejam:

- a) a primeira parte é uma identificação geral da empresa, seu tamanho, faturamento e área geral de atuação;
- b) a segunda parte são questões relativas ao planejamento estratégico;
- c) a terceira parte as questões tratam do processo orçamentário;
- d) a quarta parte as questões referem-se ao controle e avaliação de desempenho;
- e) a quinta e última parte as questões são relativas ao sistema de informação gerencial.

Como foi introduzido neste trabalho, o objetivo desta pesquisa é identificar traços da cultura organizacional da empresa, que compõe seu modelo de gestão, buscando formar um juízo básico. A metodologia escolhida foi questionar os principais modos condutores do sistema de gestão, em seus processos principais, para verificar a utilização de conceitos de gestão com a cultura organizacional da empresa.

Em resumo, da análise das respostas, o objetivo do trabalho é verificar se há possibilidades de inferir os traços culturais de uma empresa, por meio da análise dos conceitos, técnicas e modelos decisórios adotados nas diversas etapas do processo de gestão.

Um aspecto importante da pesquisa é a separação entre empresas nacionais e multinacionais. Partimos da premissa que, por terem origens de países diferentes, haveria a possibilidade de atuações diferentes e traços culturais diferenciados.

O questionário foi enviado para 50 empresas de médio e grande porte estabelecidas na região metropolitana de Campinas. Obteve-se 38 respostas, sendo 17 de empresas de capital nacional e 21 empresas de capital internacional e de atuação multinacional.

A constituição jurídica da maior parte das empresas é sociedade por cotas de responsabilidade limitada, num total de 29 empresas. As outras 9 empresas são sociedades anônimas, sendo apenas 3 sociedades anônimas de capital aberto. A maior parte atua no ramo da indústria (25 empresas), 11 atuam no ramo de serviços e apenas 2 do ramo comercial.

A grande maioria das empresas (21) emprega mais de 500 empregados. Apenas uma trabalha com menos de 50 funcionários e o restante, 16 empresas, tem entre 51 e 400 empregados. O faturamento da maior parte das empresas (20) é superior a \$ 50.000.000 anuais, sendo que as demais têm a média de \$ 30.000.000 anuais.

Esses dados são importantes porque indicam que são empresas de porte significativo, e aliado ao fato da maioria ser do setor industrial, permitem-nos visualizar que necessariamente tem que se valer de profissionais de qualificação adequada para comandar suas atividades operacionais e de gestão com eficácia. Nesse sentido, espera-se que alguns conceitos e práticas gerenciais sejam do conhecimento dos gestores dessas empresas.

## **Resultados e Discussão**

O primeiro conjunto de questões refere-se aos conceitos e instrumentos adotados no planejamento da empresa, tendo como referência o planejamento estratégico. A maioria das empresas multinacionais pesquisadas - 91% - elabora formalmente o planejamento estratégico, enquanto que apenas 59% das empresas nacionais o faz. A realização anual do planejamento é a periodicidade mais adotada.



Com relação à participação no processo desse planejamento, os dois tipos de empresa apresentaram respostas similares, indicando que no processo de elaboração do planejamento estratégico, além da cúpula da empresa, participam a diretoria geral, a gerência média e a controladoria. Essas afirmativas permitem inferir um traço *participativo*, uma vez que, em linhas gerais, o planejamento estratégico é uma função basicamente da liderança da empresa, representada na maioria dos casos pela figura do principal executivo ou proprietário.

I - Questões Relativas ao Planejamento da Empresa	Empresa			
	Multinacional		Nacional	
<b>1. A empresa elabora formalmente o Planejamento Estratégico?</b>	sim	90,5%	sim	58,8%
	não	9,5%	não	41,2%
<b>2. Qual a periodicidade média?</b>				
. anualmente		89,4%		70,0%
. quando necessário		15,7%		20,0%
<b>3. Quem participa do processo de elaboração do Planejamento Estratégico?</b>				
. Exclusivamente a cúpula da empresa		15,7%		10,0%
. Diretoria geral		68,4%		60,0%
. Toda a gerência média		63,1%		80,0%
. Controladoria		52,6%		40,0%
. Gerente financeiro		31,5%		40,0%
. Gerente de marketing		21,0%		20,0%
. Toda a chefia		15,7%		10,0%
<b>4. Quem faz a leitura do ambiente e análise swot ( pontos fortes, pontos fracos, oportunidades, ameaças)?</b>				
. Cúpula da empresa		57,8%		70,0%
. Controladoria		42,1%		30,0%
. Gerente de marketing		31,5%		30,0%
. Assessoria econômica interna		0,0%		0,0%
. Consultoria externa		5,2%		20,0%
. Não faz		5,2%		20,0%
<b>5. Quem faz a construção dos cenários?</b>				
. Cúpula da empresa		63,1%		60,0%
. Controladoria		63,1%		30,0%
. Gerente de marketing		15,7%		20,0%
. Assessoria econômica interna		0,0%		0,0%
. Consultoria externa		5,2%		10,0%
. Não faz		0,0%		0,0%
<b>6. Quem decide o cenário a ser utilizado para as demais fases planejamento?</b>				
. Cúpula da empresa		94,7%		70,0%
. Controladoria		31,5%		20,0%
. Gerente de marketing		10,5%		20,0%
. Assessoria econômica interna		0,0%		0,0%
. Consultoria externa		0,0%		10,0%
. Não faz		0,0%		0,0%
<b>7. A elaboração do Planejamento Estratégico é feita de acordo com o conceito do Balanced Scorecard (BSC)?</b>				
	não	76,2%	não	94,1%
	sim	23,8%	sim	5,9%

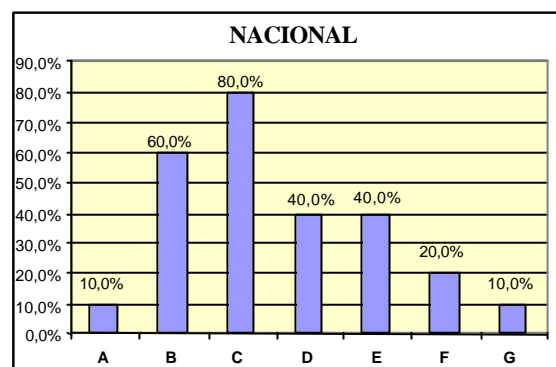
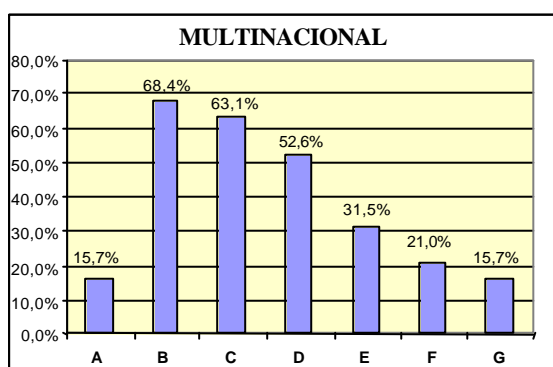
Os dados sobre a elaboração da leitura do ambiente, a análise de pontos fortes e pontos fracos, ameaças e oportunidades, e a construção dos cenários, apresentam informações similares para os dois tipos de empresas, concentrando essas atividades na cúpula da empresa e na controladoria, com apoio da gerência de marketing, o que é coerente.

Quanto à questão sobre quem decide qual o cenário será utilizado, há uma concentração muito forte para a cúpula da empresa, o que também nos parece coerente, pois é uma decisão típica de alta hierarquia, já que balizará toda a seqüência do planejamento operacional subsequente.

Consideramos a estrutura das respostas dessas questões como indicativos de adequada apreciação técnica por parte das empresas, pois em linhas gerais são coerentes com as recomendações acadêmicas. A única ressalva é a questão inicial, quando apenas 58,8% das empresas nacionais declaram que fazem formalmente o planejamento estratégico.

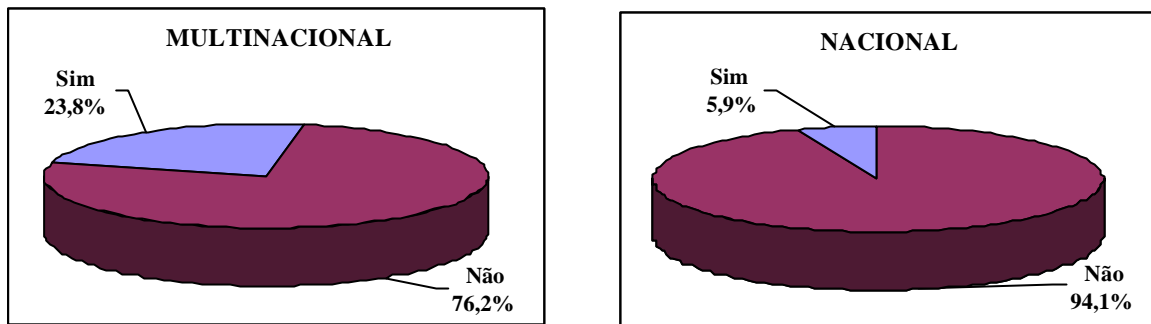
### 3 – Quem participa do processo de elaboração do Planejamento Estratégico?

	<u>Multinacional</u>	<u>Nacional</u>
A. Exclusivamente a cúpula da empresa	15,70%	10,00%
B. Diretoria geral	68,40%	60,00%
C. Toda a gerência média	63,10%	80,00%
D. Controladoria	52,60%	40,00%
E. Gerente financeiro	31,50%	40,00%
F. Gerente de marketing	21,00%	20,00%
G. Toda a chefia	15,70%	10,00%



As respostas à questão final, sobre a utilização dentro do processo de planejamento estratégico do conceito de *balanced scorecard*, apresenta-se distoante das demais. A grande maioria não faz utilização deste conceito de controle de metas estratégicas. Sabemos que um ponto fundamental deste conceito é a disseminação dos objetivos da estratégia para todos os níveis da hierarquia, para propiciar o aprendizado e crescimento dos funcionários, e o seu comprometimento com os objetivos e metas decorrentes da estratégia.

## 7. A elaboração do Planejamento Estratégico é feita de acordo com o conceito do Balanced Scorecard (BSC)



Uma vez que nas questões iniciais as empresas declinaram que a diretoria e a média gerência participam da elaboração do planejamento estratégico, a não adoção do conceito de *balanced scorecard* permite inferir que essa disseminação é apenas parcial ou apenas retórica. Podemos também inferir, em termos de cultura organizacional, que este tópico leva a um traço não participativo e centralizador.

O segundo bloco de questões, ainda dentro do processo de planejamento, refere-se ao sistema orçamentário e à condução de seu processo. A maioria das empresas multinacionais pesquisadas executa o processo orçamentário, enquanto que há uma pequena quantidade de empresas nacionais que não o utilizam (17,6%). O orçamento é feito apenas para o próximo exercício para a grande maioria das empresas, sendo que apenas algumas empresas multinacionais o executam para mais de um período anual. A maior parte das empresas adotam os conceitos de orçamento estático (*budget*), com ajustes se necessário (orçamento ajustado) e o conceito de *forecast*, de acompanhamento da previsão com o real, para não se restringirem ao orçamento estático como única fonte de acompanhamento das projeções.

II - Questões Relativas ao Processo Orçamentário	Empresa	
	Multinacional	Nacional
1. A empresa utiliza normalmente o sistema orçamentário para planejamento	sim 100,0%	sim 82,4%
2. A empresa utiliza o conceito de Comitê Orçamentário?	sim 80,9%	sim 52,9%
3. Quem participa do Comitê Orçamentário?		
. Exclusivamente a cúpula da empresa	5,8%	0,0%
. Diretoria geral	58,8%	66,7%
. Toda a gerência média	52,9%	88,9%
. Controladoria	47,1%	66,7%
. Gerente financeiro	23,5%	55,6%
. Gerente de marketing	17,6%	22,2%
4. Para até que nível hierárquico e/ou estrutura contábil são feitas as peças orçamentárias de receitas e despesas?		
I - Estrutura Contábil		
. Geral da empresa	35,2%	77,8%
. Por área (industrial, administrativa, comercial)	58,8%	88,9%
. Por divisões	41,1%	55,6%
. Por departamento	64,7%	88,9%
. Por setor	23,5%	33,3%
. Por atividades	5,8%	11,1%
II - Por Hierarquia		
. Por diretoria	41,1%	100,0%
. Por gerência	82,3%	100,0%
. Por chefia	29,4%	33,3%
5. Para quantos períodos se faz o orçamento?		
. Para o próximo exercício	80,9%	100,0%
. Para os próximos dois exercícios	9,5%	0,0%
. Para mais de dois exercícios	23,8%	21,4%
6. Qual o processo básico de elaboração das peças orçamentárias?		
. Top Down (a controladoria enviando primeiro a proposta básica para os responsáveis)	30,0%	18,7%
. Bottom up (cada responsável enviando primeiro sua proposta para a controladoria)	70,0%	81,3%
7. O orçamento contém objetivos e expectativas:		
. Expectativas realísticas - orçar o que vai acontecer	45,0%	56,2%
. Adiciona metas de produtividade (redução de despesas)	60,0%	31,2%
. Baseado em condições ideais para o próximo exercício	25,0%	25,0%
8. A empresa utiliza que tipo de condução do orçamento:		
. Estático (budget)	60,0%	50,0%
. Ajustado a determinados períodos de tempo	35,0%	31,2%
. Real + resto do orçamento (forecast)	40,0%	31,2%
9. O orçamento é um sistema de autorização?		
. Sim (tudo o que está orçado pode ser realizado sem consultas a hierarquia superior)	5,0%	0,0%
. Não (liberdade vigiada - mesmo orçando, a realização de atividades normatizadas devem passar novamente para aprovação)	95,0%	100,0%
10. Administração das variações orçamentárias		
. Por conta do responsável	35,0%	31,2%
. Justifica formalmente à Controladoria	50,0%	75,0%
. Outra metodologia	30,0%	6,2%
11. O resultado do sistema orçamentário de cada responsável é utilizado para avaliação de desempenho?	sim 90,0%	sim 62,5%
12. O resultado do sistema orçamentário de cada responsável é utilizado para participar do sistema de remuneração variável?	sim 60,0%	sim 56,2%
13. Em sua opinião, o sistema orçamentário é instrumento de motivação?	sim 75,0%	sim 75,0%
14. Em sua opinião, na sua empresa, o sistema orçamentário inibe a criatividade dos envolvidos, engessando a empresa?	não 70,0%	não 75,0%

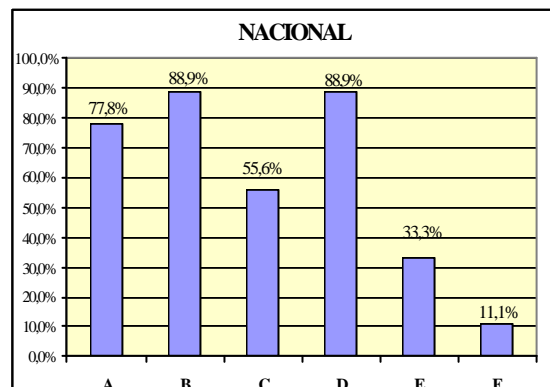
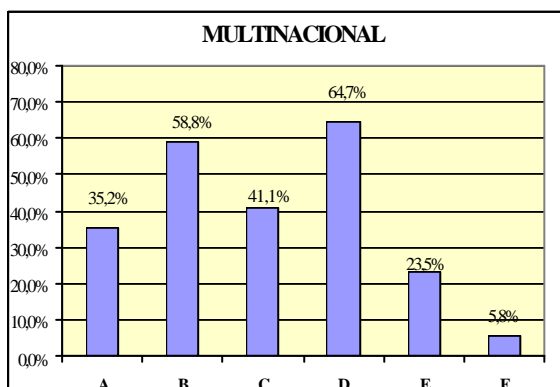
As empresas multinacionais em sua maioria – 80,9% - adotam a estrutura de comitê orçamentário, que é um colegiado para monitorar o processo de elaboração do orçamento. Pouco mais da metade das empresas nacionais – 52,9% - utilizam-se desta estrutura. Nesse sentido, um traço mais conservador pode ser entendido na condução do processo orçamentário nas empresas nacionais.

Nas empresas que utilizam o comitê orçamentário, em ambos os tipos de empresas, há uma prevalência da participação da diretoria geral, da gerência média e da controladoria. Nas empresas nacionais há uma participação mais incisiva do gerente financeiro. Podemos deduzir, com relação a este ponto, que há menos visibilidade, dentro das empresas nacionais, da responsabilidade de execução do processo orçamentário. Entendemos que cabe a controladoria e não a tesouraria o papel central da execução e controle orçamentário.

O orçamento, para os dois tipos de empresas, é feito basicamente até o nível departamental e de gerência. Apenas 29,4% das empresas multinacionais e 33,3% das empresas nacionais, elaboram as peças orçamentárias até o nível de chefia. Este é um ponto relevante, pois indica uma certa centralização do processo, bem como indica não integrar ao redor de 30% da hierarquia das empresas no planejamento e controle orçamentário. O orçamento é um instrumento típico para integrar os objetivos da estratégia nas operações da empresa, e deve ser feito até o menor nível hierárquico da companhia, razão porque entendemos que as chefias deveriam ser contempladas com peças orçamentárias específicas.

#### 4. Para até que nível hierárquico e/ou estrutura contábil são feitas as peças orçamentárias de receitas e despesas

I – Estrutura Contábil	Multinacional	Nacional
A. Geral da empresa	35,20%	77,80%
B. Por área (industrial, administrativa, comercial)	58,80%	88,90%
C. Por divisões	41,10%	55,60%
D. Por departamento	64,70%	88,90%
E. Por setor	23,50%	33,30%
F. Por atividades	5,80%	11,10%

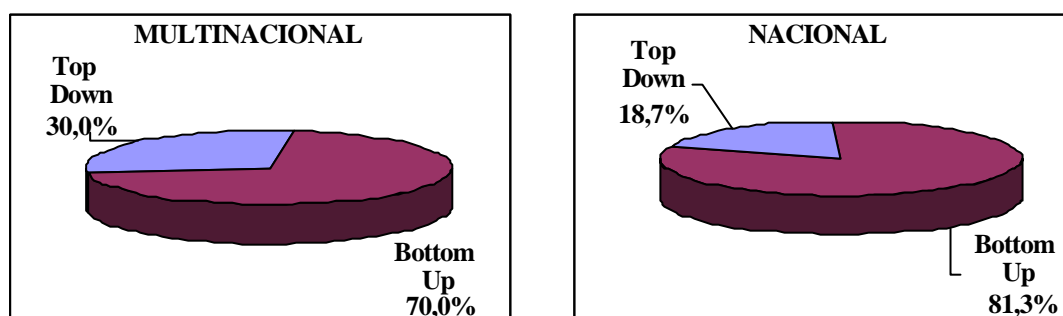


Uma questão fundamental para se buscar identificar um traço de cultura organizacional é a condução inicial do processo de elaboração do orçamento. As respostas indicam que o processo de condução é participativo, ou seja, o orçamento básico origina-se de

cada responsável, enviando-o para a controladoria, processo este denominado de *bottom-up* (70,0% das empresas multinacionais e 81,3% das empresas nacionais).

Uma outra questão fundamental que se segue, é se são adotadas expectativas realistas ou condições ideais desejadas. A maioria respondeu como expectativas realísticas, ou seja, o orçamento com o conceito de prever o que se espera acontecer. Contudo, na mesma questão, as empresas multinacionais, principalmente, responderam (60,0%), que adicionam metas de produtividade de redução de despesas. Essa questão pode ser considerada frontal com o conceito de *bottom-up*, pois, se a empresa chama os responsáveis para sugerir o orçamento, deve ter dificuldades organizacionais no processo de determinar metas de produtividade. Este aspecto sugere um aspecto cultural contraditório.

## 6. Qual o processo básico de elaboração das peças orçamentária?



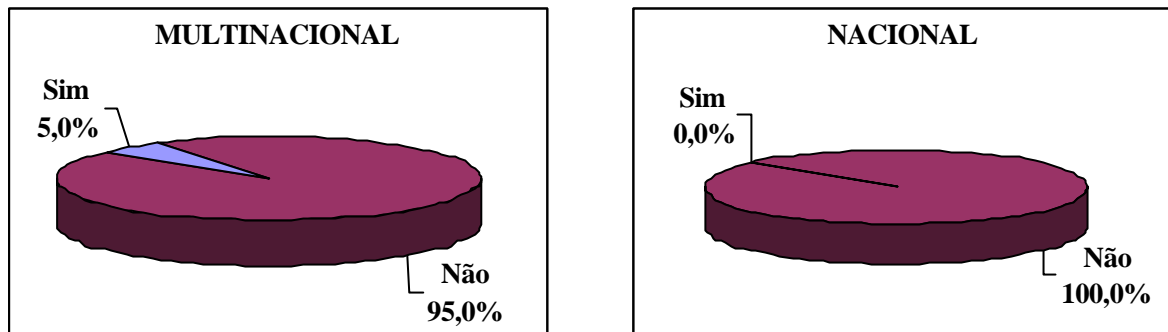
As respostas de uma outra questão importante causaram surpresa. A grande maioria – 95% das empresas multinacionais e 100% das empresas nacionais – não aceita o orçamento como sistema prévio de autorização, ou seja, só porque está no orçamento já está autorizado. A maioria adota o conceito de liberdade vigiada, ou seja, na execução de eventos já normatizados, o responsável tem que obter uma autorização final para o gasto. Este aspecto indica uma postura conservadora e centralizadora.

A questão da administração das variações orçamentárias, a maior parte das respostas foi de que há necessidade de sua justificativa formal à Controladoria, também pode sugerir traços de cultura conservadora e centralizadora, e de certa forma, coercitiva.

Em termos de avaliação de desempenho, a maior parte das empresas utiliza o orçamento como instrumento de avaliação dos responsáveis, e uma parte significativa, mais de 50%, atrela o cumprimento das metas orçamentárias ao sistema de remuneração variável, indicando que é um instrumento importante no relacionamento das hierarquias. A maior parte

entende que o orçamento não desmotiva, mesmo considerando os conceitos adotados, e que, também, não engessa a empresa e nem inibe a criatividade dos gestores.

### 9. Orçamento é um sistema de autorização?



Em linhas gerais, os aspectos participativos são considerados positivos, mas os aspectos de liberdade vigiada são significativos, indicando, em linhas gerais, um conjunto de traços contraditórios na condução do processo orçamentário.

O terceiro conjunto de questões engloba questões de custos, contabilidade por responsabilidade e outras medidas de avaliação de resultados e desempenho.

A grande maioria das empresas industriais segue as determinações legais de integração e coordenação do custo com a contabilidade. O método de custeamento mais utilizado é o custeio por absorção, muito provavelmente incentivado pelas questões legais. Ao redor de 60% das indústrias pesquisadas utiliza-se deste método. O método de custeio direto/variável é mais utilizado nas empresas multinacionais (43,7%) e muito pouco utilizado nas empresas nacionais (11,1%).

Isto pode inferir um comportamento mais acomodativo das empresas nacionais ao método de absorção que é legal, enquanto que as empresas multinacionais dão relevância para o custeio direto/variável, que privilegia o processo de tomada de decisão em detrimento de acompanhamento puro das questões legais e fiscais. Em nosso entendimento, a utilização do método direto/variável, em termos de traços culturais da organização, tende a indicar empresas mais agressivas nos modelos decisórios, bem como um comportamento mais racional, pois especifica melhor o lucro unitário de cada produto, sem os rateios do método por absorção, que termina por “acomodar” as margens dos diversos produtos.

Surpreendentemente, nenhuma empresa multinacional declarou utilizar o método de custeamento ABC, tido contemporaneamente como o método mais atualizado na gestão de custos. As indústrias nacionais pesquisadas, 22,2% declararam utilizar este método. Esta

constatação vem ao encontro da observação do parágrafo anterior. O custeio ABC, por privilegiar a distribuição dos custos indiretos aos produtos, provoca uma acomodação do lucro unitário de cada produto (apesar das premissas dos defensores deste método entenderem o contrário).

III - Questões Relativas ao Controle e Avaliação de Desempenho	Empresa	
	Multinacional	Nacional
1. A empresa tem custo integrado e coordenado com a contabilidade societária?	sim 76,2%	sim 86,7%
2. Qual o método de custeio utilizado?		
. Variável/direto	43,7%	11,1%
. Absorção	56,3%	66,7%
. ABC	0,0%	22,2%
3. A empresa usa custo padrão?	sim 80,0%	não 77,8%
4. A empresa exige análise das variações e suas justificativas?	sim 81,3%	sim 77,8%
5. Fundamentalmente, a empresa forma preços de venda:		
. A partir dos preços de mercado	47,6%	29,4%
. A partir do custo unitário dos produtos	61,9%	64,7%
. Não forma preços de venda	9,5%	11,7%
6. A empresa faz análise de rentabilidade:		
. Por produto	76,1%	64,7%
. Por clientes	52,3%	41,2%
. Por canais de distribuição	28,5%	11,7%
. Não faz análise	0,0%	5,8%
7. Para avaliação de desempenho setorial, a empresa possui qual sistema de contabilidade por responsabilidade?		
. Departamentalização	38,1%	17,6%
. Centros de lucros	33,0%	35,2%
. Centros de investimentos	0,0%	0,0%
. Unidades de Negócio	61,9%	17,6%
. Não faz avaliação de desempenho setorial	4,7%	17,6%
8. Nos modelos de centros de lucros, centros de investimentos e unidades de negócio, a decisão final sobre o que produzir/vender é de quem:		
. Do responsável pelo centro de responsabilidade	19,0%	11,7%
. Da direção da empresa	33,3%	41,1%
. Em conjunto	52,3%	35,2%
9. Nos modelos de centros de lucros, centros de investimentos e unidades de negócio, a decisão final sobre os investimentos necessários é de quem:		
. Do responsável pelo centro de responsabilidade	14,2%	0,0%
. Da direção da empresa	52,3%	66,6%
. Em conjunto	42,8%	33,4%
10. Nos modelos de centros de lucros, centros de investimentos e unidades de negócio, a decisão final sobre a quantidade de funcionários necessária para as operações é de quem:		
. Do responsável pelo centro de responsabilidade	23,8%	11,7%
. Da direção da empresa	38,1%	41,1%
. Em conjunto	47,6%	35,2%
11. Para avaliação do desempenho dos gestores divisionais dos centros de responsabilidade, a empresa utiliza que medidas:		
. Financeiras	76,1%	70,5%
. Não financeiras	42,8%	35,2%
. Não faz avaliação dos gestores divisionais	9,5%	17,6%
12. Se utiliza medidas não financeiras, quais são as principais?		
. Realização da produção planejada	42,8%	23,5%
. Realização da eficiência planejada	38,1%	29,4%
. Controle de refugos, retrabalhos	23,8%	11,7%
. Ciclo de produção, estoques e vendas	19,0%	17,6%
. Índice de satisfação dos clientes	38,1%	29,4%
. Índices de avaliação da qualidade dos produtos e serviços	38,1%	23,5%
. Cumprimento dos prazos de entrega aos clientes	19,0%	17,6%
. Crescimento da receita	38,0%	35,2%
. Aumento da participação no mercado	42,8%	17,6%
13. Quais as medidas financeiras de avaliação de desempenho utilizadas?		
. Geração de caixa	66,7%	47,1%
. Geração de lucro operacional	71,4%	41,1%
. Margem bruta sobre vendas	33,3%	35,2%
. Margem operacional sobre vendas	23,8%	23,5%
. Margem líquida sobre vendas	61,9%	35,2%
. Retorno sobre o patrimônio líquido	14,2%	11,7%
. Retorno sobre o investimento	42,8%	35,2%
. Retorno sobre o ativo operacional	9,5%	11,7%
. Valor econômico agregado (EVA)	14,2%	5,8%
. Crescimento do valor da empresa/MVA	4,7%	0,0%
14. A empresa utiliza o sistema de contabilidade por responsabilidade para compor o esquema de remuneração variável para os gestores?	não 60,0%	não 68,7%

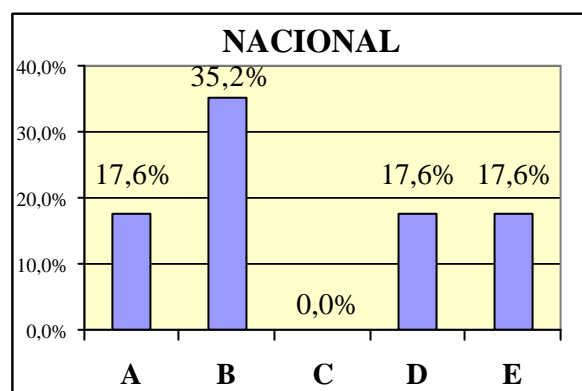
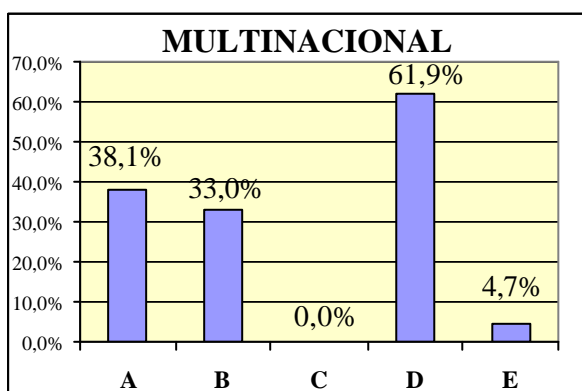


A utilização do custo padrão, instrumento clássico de controle de custos, é bastante diferenciada por tipo de empresas. Este instrumento, e a subsequente análise das variações, é utilizado por 80% das empresas multinacionais, enquanto que apenas 22,2% das empresas nacionais o utilizam. Podemos inferir através dessa questão que as empresas multinacionais tem uma visão mais objetiva e descentralizada do controle de custos, enquanto que as empresas nacionais não abraçaram este tipo de controle objetivo e atuam de forma mais empírica.

Também dentro da mesma linha de objetividade e descentralização, parte significativa das empresas multinacionais (61,9%) utiliza o sistema de avaliação de desempenho no conceito de unidades de negócios, enquanto que apenas 17,6% das empresas nacionais utilizam este instrumental, fundamental para gestão por responsabilidade.

#### 7. Para avaliação de desempenho setorial, a empresa possui qual sistema de contabilidade por responsabilidade?

	<u>Multinacional</u>	<u>Nacional</u>
A. Departamentalização	38,10%	17,60%
B. Centros de lucros	33,00%	35,20%
C. Centros de investimentos	0,00%	0,00%
D. Unidades de Negócio	61,90%	17,60%
E. Não faz avaliação de desempenho setorial	4,70%	17,60%



Para as empresas que adotam o conceito de contabilidade por responsabilidade de unidades de negócios, foram colocadas questões sobre quem toma a decisão final sobre três elementos: investimentos, volume de produção e quantidade de funcionários. Em média, ao redor de apenas 17% das empresas deixam essas decisões sob a responsabilidade do gestor da unidade de negócio. Essas decisões são tomadas, ou pela direção da empresa (ao redor de 38%) ou em conjunto (45%). Pode-se inferir aqui novamente o conceito de liberdade vigiada,

ou seja, há a delegação de responsabilidade com um grau significativo de controle pela cúpula da empresa.

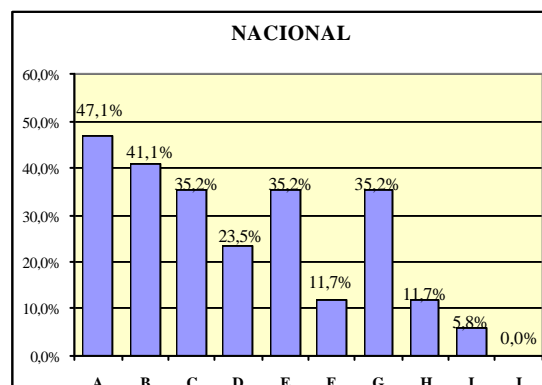
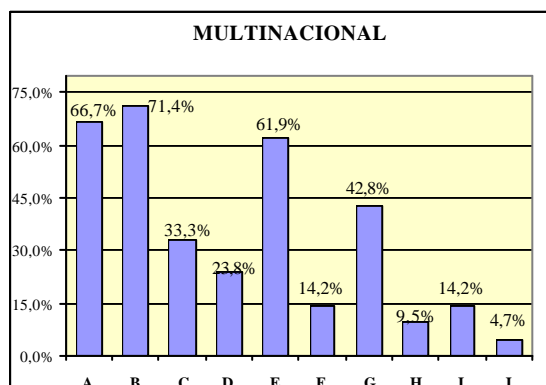
Para avaliação do desempenho dos gestores divisionais, há uma proeminência de medidas financeiras, com mais de 70% de utilização em qualquer tipo de empresa. Juntamente com as medidas financeiras, ao redor de 40% das empresas adotam medidas não financeiras.

Nenhuma medida não financeira utilizada indicada apresentou uma quantidade nas respostas que indicasse uma utilização pela maioria das empresas. As respostas indicam uma utilização bastante diversificada dos principais indicadores, evidenciando que não há um consenso sobre as principais medidas não financeiras.

Com relação às medidas financeiras, as empresas multinacionais foram mais enfáticas em apresentar medidas ligadas à geração de caixa e lucro operacional (provavelmente o EBITDA - *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation e Amortization* – Lucro antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização), com indicação de quase 2/3 das respostas. As outras mais informadas foram à margem líquida sobre vendas e o retorno sobre o investimento. As empresas nacionais apresentaram esses mesmos indicadores como sendo as principais medidas financeiras, porém, com menor intensidade, ou seja, nenhuma delas atingiu a casa dos 50%.

### 13. Quais as medidas financeiras de avaliação de desempenho utilizadas?

	<u>Multinacional</u>	<u>Nacional</u>
A. Geração de caixa	66,70%	47,10%
B. Geração de lucro operacional	71,40%	41,10%
C. Margem bruta sobre vendas	33,30%	35,20%
D. Margem operacional sobre vendas	23,80%	23,50%
E. Margem líquida sobre vendas	61,90%	35,20%
F. Retorno sobre o patrimônio líquido	14,20%	11,70%
G. Retorno sobre o investimento	42,80%	35,20%
H. Retorno sobre o ativo operacional	9,50%	11,70%
I. Valor econômico agregado (EVA)	14,20%	5,80%
J. Crescimento do valor da empresa/MVA	4,70%	0,00%



Também surpreendentemente, uma minoria significativa indicou a utilização dos conceitos de EVA - Valor Econômico Adicionado e MVA - Valor Adicionado de Mercado, como medidas financeiras de avaliação de desempenho. Podemos dizer que há um uso ainda intensivo de indicadores tradicionais para avaliação financeira das unidades de negócio, inferindo comportamento conservador.

Na mesma linha de atuação contraditória, a maior parte das empresas – 60,0% das multinacionais e 68,7% das nacionais – que adotam o sistema de contabilidade por responsabilidade, não o utilizam para fazer parte da remuneração variável dos gestores. Desta maneira, um sistema clássico de delegação de responsabilidade e de cultura do empreendedorismo e comprometimento, que contém um indicador de retorno sobre o investimento, não é utilizado para fazer parte do pacote de remuneração variável, enquanto que o orçamento, instrumento de menor abrangência e menor comprometimento é utilizado para este fim.

As últimas questões do questionário referem-se ao sistema de informação gerencial. A disponibilização dos dados do sistema de informação contábil é aberta, em sua maior parte, para a diretoria e gerência. Apenas 9,5% das empresas multinacionais e 17,6% das empresas nacionais liberam o sistema de informação contábil para o nível de chefia.

A maior parte das empresas pesquisadas, acima de 70%, ainda não possuem sistema de informação de apoio à decisão no conceito de *Business Intelligence*. Este tipo de solução, de monitoramento da empresa com diversos indicadores, com ênfase em dados estratégicos é uma utilização de tecnologia de informação para dar suporte ao acompanhamento do negócio e, eventualmente, ao conceito de *balanced scorecard*.

As poucas empresas que possuem este tipo de sistema de informação também não o liberam para a chefia, ficando restrito à gerência e diretoria. Em linhas gerais, os dados de outras respostas em questões anteriores e interrelacionados, indicam pouca disseminação de objetivos estratégicos, e um foco centralizador neste segmento do processo de gestão.

Outras duas questões foram sobre conceitos econômicos adotados no sistema de contabilidade de responsabilidade. A maior parte das empresas utiliza nos preços de transferências internos, quando adota os sistemas de centros de lucros ou de unidades de negócios, a mensuração baseada em custo. Um percentual pequeno – 9,5% das empresas multinacionais e 23,5% das empresas nacionais – utiliza o preço de mercado, que é o critério mais recomendado.

IV - Questões Relativas ao Sistema de Informação Gerencial	Empresa	
	Multinacional	Nacional
<b>1. No sistema de centros de lucros ou unidades de negócios, qual o tipo de preços de transferência utilizado?</b>		
. Preço de custo (real ou padrão)	28,5%	35,2%
. Preço de custo mais margem de lucro	38,1%	0,0%
. Preço de mercado	9,5%	23,5%
. Preço negociado	4,7%	5,8%
. Preço arbitrado	0,0%	0,0%
. Não é aplicável	19,0%	23,5%
<b>2. No sistema de centros de lucros ou unidades de negócios, há a utilização de rateio de custos ou despesas corporativas para esses centros de responsabilidade?</b>	sim 90,0%	sim 85,7%
<b>3. As informações do Sistema de Informação Contábil são disponibilizadas permanentemente, observadas algumas regras de confidencialidade, para:</b>		
. Toda a empresa	23,8%	11,7%
. Diretoria	52,3%	82,3%
. Gerência	47,6%	64,7%
. Chefia	9,5%	17,6%
. Uso exclusivo do setor contábil	4,7%	0,0%
<b>4. A empresa possui sistema de Business Intelligence/Sistemas de Apoio à Decisão?</b> (coerente com BSC - não dissemina a estratégia)	sim 28,6% não 71,4%	23,5% 76,5%
<b>5. Esses sistemas estão disponibilizados, observadas regras de confidencialidade, para:</b>		
. Toda a empresa	0,0%	0,0%
. Diretoria (quem usa reserva a estratégia)	83,3%	100,0%
. Gerência	100,0%	100,0%
. Chefia	16,7%	0,0%
. Uso exclusivo do setor contábil	0,0%	0,0%
<b>6. Na sua avaliação particular, em que estilos você enquadraria a cultura organizacional de sua empresa?</b>		
. Racional	47,6%	52,9%
. Informal	14,2%	5,8%
. Liberal/participativo	33,3%	47,1%
. Ditatorial	0,0%	0,0%
. Centralizado	38,1%	35,2%
. Descentralizado	28,5%	11,7%
. Controlístico	9,5%	5,8%
. Emocional	9,5%	5,8%
. Intuitivo	14,2%	11,7%
. Burocrático	23,8%	5,8%
. Conservador	19,0%	47,1%
. Agressivo	23,8%	17,6%
. Acomodado	4,7%	5,8%
. Competitivo	57,1%	52,9%
. Visão Internacional	61,9%	29,4%
. Visão Nacional	19,0%	35,2%

7

A grande maioria das empresas também adota rateio de despesas corporativas nos seus sistemas de contabilidade por responsabilidade. Pode-se inferir por essas duas questões também um traço tradicional e conservador, pois são critérios que não estimulam a competitividade interna.

### Questão Aberta

A última questão procurou dar aos entrevistados uma possibilidade de auto-definição de sua cultura organizacional. Vários estilos e modelos foram sugeridos e as respostas foram significativas, e, em nossa avaliação, coerentes com as informações das demais questões.

As empresas multinacionais apresentaram as seguintes características principais:

- cultura racional, competitiva, com visão internacional;
- traços significativos de um estilo liberal/participativo mas ao mesmo tempo com um modelo centralizado de gestão.

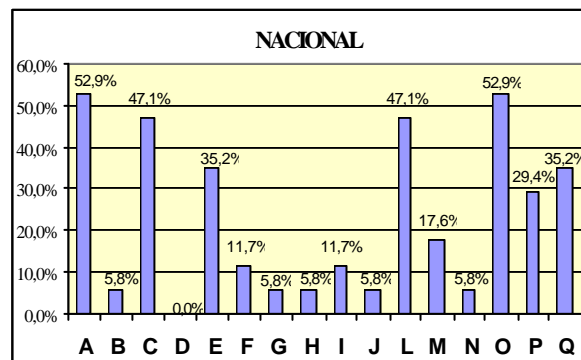
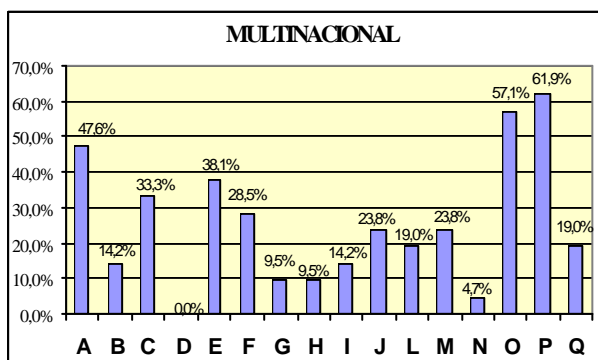
As empresas nacionais apresentaram as seguintes características principais:

- cultura racional, competitiva, com visão nacional;

traços significativos de um estilo liberal/participativo e ao mesmo tempo conservador, e também com componente de centralização.

### 6. Na sua avaliação particular, em que estilos você enquadraria a cultura organizacional de sua empresa?

	Multinacional	Nacional
A. Racional	47,60%	52,90%
B. Informal	14,20%	5,80%
C. Liberal/participativo	33,30%	47,10%
D. Ditatorial	0,00%	0,00%
E Centralizado	38,10%	35,20%
F. Descentralizado	28,50%	11,70%
G. Controlístico	9,50%	5,80%
H. Emocional	9,50%	5,80%
I. Intuitivo	14,20%	11,70%
J. Burocrático	23,80%	5,80%
L. Conservador	19,00%	47,10%
M. Agressivo	23,80%	17,60%
N. Acomodado	4,70%	5,80%
O. Competitivo	57,10%	52,90%
P. Visão Internacional	61,90%	29,40%
O. Visão Nacional	19,00%	35,20%



GALLAGHER (2003, p.16), menciona que os fatores que formam a cultura empresarial, em sua maior parte, não são bons nem ruins. Simplesmente definem o contexto de quem você é, e esse contexto, por sua vez, comanda as ações de seu dia-a-dia no mercado.

### **Conclusão**

De um modo geral os instrumentos, conceitos e modelos que as empresas utilizam no seu processo de gestão permitem inferir uma cultura organizacional com traços aparentemente contraditórios. Ao mesmo tempo que indicam um estilo participativo, utilizam-se de conceitos e instrumentos de cunho centralizador e com um grau de conservadorismo.

Em linhas gerais, os aspectos técnicos se sobressaem, pois a maior parte das empresas pesquisadas conhece os conceitos mais atualizados e utiliza-se de instrumentos recomendados academicamente. Desta maneira, a característica de racionalidade naturalmente se impõe, e, em nosso entender, é o elemento cultural condutor do comportamento organizacional. Em nome da competitividade e racionalidade, vale um estilo ao mesmo tempo participativo, exigindo comprometimento e empreendedorismo dos gestores, com um grau de controle e centralização necessário para fazer face às constantes mudanças do ambiente externo.

O resultado da pesquisa mostrou que a utilização dos instrumentos de gestão de controladoria tem estreito relacionamento com o processo de gestão, processo este que incorpora uma cultura organizacional específica emanada pelo subsistema institucional da empresa, por meio de suas crenças e valores e de sua missão. Desta maneira, o estudo desse relacionamento torna-se de vital importância para parametrizar o papel da controladoria dentro das empresas, de forma a incorporar no seu sistema de informação, bem como na forma de atuação do *controller*, as características da cultura organizacional. Quanto maior for a aderência das características culturais da empresa aos instrumentos de gestão, maior será a possibilidade da controladoria cumprir a sua missão com a eficácia pretendida.

A constatação dos aspectos culturais contraditórios na efetivação dos instrumentos no processo de gestão, observados na pesquisa, pode tornar-se num ponto de referência para a reavaliação das crenças e valores da empresa, quanto da escolha e aplicabilidade dos instrumentos gerenciais no processo de gestão.

## **Bibliografia**

- ALCADIPANI, Rafael e CRUBELLATE, João Marcelo. “Cultura Organizacional: Generalizações Improváveis e Conceituações Imprecisas”. In: **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo: Editora da FGV, V.43, no. 2, p. 64-77, abr/maio/junho/2003.
- ANSOFF, H. Igor. **Administração Estratégica**. São Paulo: Atlas, 1990.
- BERTUCCI, Janete Lara de Oliveira. “**Efetividade Organizacional e Estratégias de Gestão em Burocracias Profissionais na Perspectiva dos Gestores: Avaliação da Performance da Rede Hospitalar Privada de Belo Horizonte**”. Trabalho publicado nos anais do XXVII ENANPAD, Atibaia, 2003.
- BIO, Sérgio Rodrigues. **Desenvolvimento de Sistemas Contábeis-Gerenciais: Um Enfoque Comportamental e de Mudança Organizacional**. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1987.
- CROZATTI, Jaime. **Modelo de Gestão e Cultura Organizacional**. São Paulo, FEA/USP, Caderno de Estudos Fipecafi nº 18, maio/agosto/1998.
- DAVIS, Stanley M. **Managing Corporate Culture**. Massachussets: Ballinger Publishing Company, 1984.
- DEAL, Terrence e ALLEN, A. Kennedy. **Corporate Cultures**. Massachussets: Addison - Wesley, 1982.
- DRUCKER, Peter. **Administrando para o Futuro**. 3ª ed. São Paulo: Pioneira, 1993.
- GALLAGHER, Richard S. **Os Segredos da Cultura Empresarial**. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- GIBSON, James L., IVANCEVICH, John M. e DONNELLY Jr., James H. **Organizações: Comportamento, Estrutura, Processos**. São Paulo: Atlas, 1988.
- JUCIUS, Michael J. e SCHLENDER, William E. **Introdução à Administração**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- JUNIOR SCHERMERHORN, John R., HUNT, James G. e OSBORN, Richard N. **Fundamentos de Comportamento Organizacional**. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 1999.
- KANAANE, Roberto. **Comportamento Humano nas Organizações**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- KUNDA, Gideon. “Dilemas da cultura organizacional”. In: **Revista de Administração de Empresas – Executivo**. São Paulo: Editora da FGV, V.2, no. 4, p. 78-82, nov.2003/jan/2004.
- LEAVITT, Harold J. **Corporate Pathfinders**. Illinois: Dow Jones-Irwin, 1986.
- MOTTA, Fernando C. Prestes e CALDAS, Miguel P. **Cultura Organizacional e Cultura Brasileira**. São Paulo: Atlas, 1997.

- MUSIELLO NETO, Francisco Eugênio. **“A Relação da Cultura Organizacional com a Performance no Setor Comercial do Rio Grande do Norte”**. Trabalho publicado nos anais do XXVI ENANPAD, Salvador, 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis**. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- ROBBINS, Stephen P. **Comportamento Organizacional**. 9<sup>a</sup> ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2002.
- ROBBINS, Stephen P. **O Processo Administrativo**. São Paulo: Atlas, 1990.
- SANTOS, Neusa Maria Bastos Fernandes dos. **Impacto da Cultura Organizacional no Desempenho das Empresas, Conforme Mensurado por Indicadores Contábeis**. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1992.
- SCHEIBE, Karl E. **Beliefs and Value**. Holt: Rinehart and Winston, 1970.
- SOTO, Eduardo. **Comportamento Organizacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- SOUZA, Edela Lanzer P. de. **Clima e Cultura Organizacionais**. São Paulo: Edgar Blucher, 1978.
- STONER, A. F. e FREEMAN, R. Edward. **Administração**. Rio de Janeiro: Prentice- Hall do Brasil, 1995.