



## Perfil das publicações nacionais sobre controles gerenciais e cultura organizacional

### Resumo

O relacionamento entre a cultura organizacional e as práticas contábeis nas empresas ainda são objetos de estudo pouco explorado, sendo que as crenças e valores nas organizações são estrutura e base para todas as decisões administrativas. Desta forma, o presente estudo objetivou analisar as publicações em revistas nacionais que tratam sobre os controles gerenciais e cultura organizacional. Fez-se uma pesquisa bibliométrica que compreende as revistas nacionais indexadas pelo Portal *Spell* com a intenção de analisar o que é abordado em termos de: revistas que publicam os artigos, temas abordados, palavras-chave utilizadas, definições apresentadas, principais obras citadas, sugestões para pesquisas futuras e citação destes artigos no *google* acadêmico. Os dados da pesquisa permitiram demonstrar o que é pesquisado em relação aos termos e que há uma influência da cultura no campo gerencial das organizações, assim, tem-se um escopo de pesquisa alto e que deve ser abordado com mais profundidade. Além disso, todos os artigos trazem em sua base teórica autores clássicos, tais como Hofstede e Antony. Acrescenta-se que há uma tendência nas pesquisas de realizarem estudos com abordagem qualitativa e que nem todos os artigos trazem o problema de pesquisa e sugestões para futuras pesquisas, sendo este último importante para a continuação dos estudos. Por fim, conclui-se que a cultura exerce papel central no contexto organizacional, pois aspectos como crença e valores são a estrutura e base para as organizações, de mesmo modo, o controle gerencial, que é o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos, sendo necessário para seu desenvolvimento.

**Palavras-chave:** Controle Gerencial; Cultura; Cultura Organizacional; Organização.

**Linha Temática:** Contabilidade Gerencial.



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

### 1. Introdução

Com vistas a promover melhorias nos processos decisórios a contabilidade gerencial ocupa um importante papel dentro das organizações, pois a mesma fornece vários tipos de informações: econômica, financeira ou operacional (Otley, 1994).

A pesquisa em contabilidade gerencial passou por consideráveis mudanças, Lunkes, Ripoll, Feliu e Rosa (2011) destacam a inclusão de novos temas de investigação, a criação de revistas exclusivas de contabilidade gerencial e principalmente estudos com aspectos multidisciplinares, a exemplo da inclusão de perspectivas sociológicas e psicológicas.

Em uma revisão dos 25 anos de pesquisa em contabilidade gerencial, Scapens e Bromwich (2016) apresentaram que na década de 1970 as pesquisas na área eram baseadas em economias neoclássicas e que por volta de 1980 os pesquisadores começaram a estudar a gestão prática contábil, onde sugeriram numerosos estudos de casos. Nos primeiros 10 anos (meados dos anos 2000) da *Management Accounting Research*, 34% dos artigos eram tidos como “aplicados”, ou seja, eram práticos e não faziam uso de teoria explícita, contudo a teoria tornou-se importante e hoje é amplamente utilizada em pesquisas. No que se referem às teorias, primeiramente o destaque foi para a economia, na sequência abordaram-se a teoria institucional e a teoria da contingência.

Nesse contexto há o controle gerencial, que pode ser definido por Antony (1965) como o processo pelo qual os administradores se certificam que os recursos são obtidos e usados de maneira eficaz de acordo com os objetivos da organização. Nessa sentido, Anthony e Govindarajan (2002), inferem que o controle é o processo pelo qual se decide a implementação de estratégias e a obediência a elas, ou seja, a influência sobre os membros da organização para que adotam as estratégias formuladas. De acordo com Soares e Fonseca (2007), “o controle e a estrutura são duas ferramentas indispensáveis na gestão de uma organização”.

Por fim, Lunkes et al. (2011) apresentam que os processos de planejamento e controle podem ser equiparados aos sistemas que permeiam todos os níveis de gestão, os quais integram aspectos funcionais e operacionais, e não se restringem à controladoria ou finanças, pelo contrário, buscam a participação de todas as áreas da organização.

Na perspectiva comportamental, Fonseca (2007) aborda que as práticas gerenciais muitas vezes carregam valores dos pesquisadores que as desenvolveram, e não podem ser aplicadas em qualquer cultura sem uma análise que aponte seus valores implícitos de modo que identifique seus pressupostos. Assim, são vários os autores (Hofstede (1991); Trompenaars & Hampden-Turner (1994); Caldas & Wood (1998)) que alertam que os sistemas gerenciais geralmente carregam características culturais de quem os desenvolveu.

O relacionamento entre a cultura organizacional e as práticas contábeis nas empresas ainda são objetos de estudo pouco explorado, sendo que as crenças e valores nas organizações são estrutura e base para todas as decisões administrativas. Esses elementos da cultura estão presentes em todos os setores da organização.

Em seu estudo, Silva e Nunes (2012) apresentam que há uma discussão atual e pertinente sobre a influência cultural e comportamental que estão presentes nas práticas gerenciais. Alguns pesquisadores (Barros & Prates, 1996; Gomes & Salas, 2001; Fonseca, 2007) propõem-se a avaliar os sistemas de controle gerencial e, em decorrência, as ferramentas gerenciais tal qual o orçamento, sob uma perspectiva voltada para a cultura em que a organização está inserida, na medida em que confiam que as características do modelo adotado devem ser compatíveis não só com o contexto interno da organização, mas também com seu contexto social.

Sendo assim, a partir do contexto apresentado realizou-se o estudo buscando responder à seguinte pergunta: **Qual a abordagem em termos de: tema, palavras-chave,**



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

**abordagem metodológica, propostas dos artigos, conceitos teóricos, revistas e referências nos estudos a cerca do tema controle gerencial e cultura organizacional no Brasil?** Nesse sentido, o objetivo da presente pesquisa consiste em analisar as publicações em revistas nacionais que tratam sobre os controles gerenciais e a cultura organizacional.

Para Tarifa (2008) a relação entre as características culturais e comportamentais das empresas com a contabilidade gerencial torna-se relevante e com a finalidade de prever e explicar fatos diferentes que ocorrem no cotidiano das mesmas. Os desenhos dessas características muitas vezes são construídos devido a fatores internos e externos que refletem no perfil das organizações.

Não há dúvidas, sobre a relevância de relacionar os aspectos culturais e gerenciais presentes na organização, desta forma, pretende-se com o estudo explorar os trabalhos publicados em periódicos que relacionam os temas de controle gerencial e cultura, de forma a averiguar o que se pesquisa e contribuir para que novas pesquisas surjam.

## 2. Fundamentação Teórica

### 2.1 Controle Gerencial

Uma questão crítica em quase todas as organizações é alcançar e manter o controle gerencial, pois qualquer perda de controle pode levar a danos à reputação, dificuldades financeiras, ou mesmo a falência e fracasso global da organização. Hoje, é possível realizar o controle de gestão por vários instrumentos, que compreendem, por exemplo, avaliação de desempenho, orçamentos, políticas corporativas, regulamentos, seleção de funcionários, formação de conduta, entre outros (Goebel & Weibenberger, 2017). Nesse sentido, Otley (1999) salienta que a gestão dos negócios de hoje requer flexibilidade, um foco mais amplo, um maior grau de adaptação e uma vontade de aprender.

Flamholtz, Das e Tsui (1985) apresentam que devido às muitas maneiras diferentes em que o termo controle organizacional tem sido empregado, por vezes é difícil distinguir entre o controle, liderança, influência e poder bem como outros constructos. Os autores definem controle organizacional como tentativas por parte da organização a fim de aumentar a probabilidade de que os indivíduos e os grupos irão se comportar em caminhos que conduzam à realização de metas organizacionais. Eles sugerem que o controle seja orientado para objetivos, ou seja, a intenção é de influenciar as pessoas a tomar ações e tomar decisões que são consistentes com as metas organizacionais. Esses objetivos podem ser estabelecidos por um indivíduo titular, uma coligação dominante, uma autoridade externa ou um influente subconjunto de membros organizacionais. Já os sistemas de controle são técnicas e processos para alcançar a meta de congruência e podem ser concebidos para todos os níveis de influencia comportamental: indivíduos, grupos pequenos, formal e subunidades organizacionais como um todo.

Além disso, Flamholtz et al. (1985) enfatizam que a tarefa de valorizar os esforços humanos para a realização dos objetivos organizacionais tem sido de primordial importância. No esforço de obter controle sobre o comportamento dos indivíduos as organizações usam uma combinação de mecanismos, que incluem supervisão pessoal, procedimentos operacionais padrão, posição, descrições, medição de desempenho e sistemas de recompensa. Tomados em conjunto estes mecanismos constituem o sistema de controle organizacional.

De acordo com Lyrio, Borba e Costa (2007), o controle gerencial esta localizado entre a formulação de estratégias e o controle de tarefas, sendo ele um dos vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem dentro de uma organização.

Nesse sentido, Merchant e Van Der Stede (2007, p.29) sugerem quatro formas de controle que podem complementar-se: controle de resultados, controle de ação, controles culturais e controle de pessoal. Os autores, afirmam ainda que “o controle gerencial é





composto por todos os dispositivos e mecanismos que os gestores utilizam para garantir que as ações sejam consistentes com os objetivos e estratégias da organização”.

Ademais, Tarifa (2008) apresenta que o orçamento é o instrumento de gestão mais relevante do processo de planejamento operacional. Nele são sintetizadas informações que irão orientar as atividades de todos os gestores dos diversos níveis hierárquicos, nos períodos de abrangência dos orçamentos elaborados. Desse modo, Abernethy e Brownell (1999), argumentam que o orçamento é o maior atributo do sistema gerencial, utilizado pelos gestores para coordenar e comunicar as prioridades estratégicas em conjunto com os sistemas de recompensa de forma a aumentar o comprometimento de toda equipe.

Por fim, Covalleski, Evans, Luft e Shields (2006) salientam que o orçamento é um dos temas mais extensivamente pesquisados em contabilidade de gestão e que praticamente todos os aspectos da contabilidade gerencial esta implicado na elaboração dele.

## 2.2 Cultura Organizacional

A importância da cultura e suas raízes históricas são reconhecidas nas pesquisas em contabilidade. O pioneirismo das pesquisas sobre as influencias culturais nacionalistas à cultura das organizações surgiu com o estudo de Hofstede (1980), para o autor cultura é “a programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo ou categoria de pessoas face a outro”.

Segundo Tarifa (2008) o conceito de cultura é universal e cada sociedade possui seus costumes, tradições e características predominantes trazidas ao longo de suas histórias. O termo foi concebido por estudiosos de várias áreas do conhecimento científico como antropologia, sociologia e psicologia. Gomes, Machado e Scarpin (2014) enfatizam que há pouco consenso sobre o seu significado, entretanto o conceito tem sido cada vez mais vinculado aos estudos das organizações.

O conceito de cultura organizacional para Flamholtz et al. (1985) é que ela representa uma forma de controle social. Por outro lado, Trompenaars (1994, p. 6) define a cultura como uma “forma por meio da qual um grupo de pessoas resolve problemas”, o autor ressalta ainda que “a essência da cultura não é o que se apresenta aparentemente visível, mas como determinados grupos de pessoas entendem e interpretam o mundo”. Em outra perspectiva, Schein (1990) destaca que cultura refere-se ao aprendizado de um determinado grupo que originou um conjunto de pressuposições compartilhadas e aceitas por todos os envolvidos no grupo.

A cultura gera comportamentos, preferências e reações diferentes nos indivíduos. Assim, age sobre a utilização da informação gerada pelo sistema de controle. A leitura, o significado e a compreensão diferirão e podem provocar possíveis divergências nas tomadas de decisões. Um mesmo dado poderá estar sujeito a duas interpretações, o que pode provocar dois tipos de tomadas de decisões e comportamentos diferentes. Isso implica que o sistema de controle possui um componente comportamental (Anthony & Govindarajan, 2002; Marciarello & Kirby, 1994; Merchant, 1998).

Para decifrar a cultura da organização, é necessário ir além das coisas visíveis e descobrir os pressupostos básicos que a compõem. Assim, é possível não somente entender a dinâmica da força evolucionária que rege a cultura, mas também explicar como a cultura é aprendida, repassada e modificada (Schein, 1984).

Verifica-se que não há um consenso do significado de cultura organizacional. Contudo, Hofstede (1990) expõe que a maioria dos autores concorda com a existência das seguintes características: a cultura organizacional é holística, historicamente determinada, relacionada a conceitos antropológicos, socialmente construída e difícil de mudar.



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
 Centro de Eventos da UFSC  
 12 a 14 de agosto de 2018

A importância de se realizar uma discussão mais ampla sobre o conceito de cultura, seus significados e desdobramentos encontra respaldo no estudo de Gomes e Rocha (1996) “é preciso aprofundar um pouco mais a análise deste conceito, como uma condição necessária para realizar sua ancoragem no estudo de sua relação com os sistemas de controle gerencial”. Ainda segundo os autores, a inter-relação e influência da cultura sobre os sistemas de controle podem ser colocadas nos seguintes termos: em primeiro lugar, a cultura é ela mesma, o mais primário dos mecanismos de controle e, ao promover uma identificação coletiva, pode complementar o controle gerencial, facilitando sua aceitação e utilização.

Flamholtz (1996) afirma que a cultura é, de fato, o ponto de partida para o desenho do sistema de controle organizacional. O sistema de controle é um conjunto de medidas destinadas a influenciar o comportamento dos membros da organização a fim de ser congruente com os objetivos organizacionais. A eficácia e eficiência dessas ferramentas necessitam de sintonia com as características da estrutura organizacional, bem como com as dimensões culturais da organização e dos seus funcionários. Dessa forma, precisam estar alinhados com a cultura.

### 3. Abordagem Metodológica

A metodologia seguiu três etapas. Primeiramente foi escolhida a base de dados de consulta, a qual compreende as revistas nacionais indexadas pelo Portal *Spell*. Na segunda etapa configurou-se os parâmetros de busca e o período abrangido, como se pretende identificar as pesquisas recentes sobre o tema, a pesquisa abrangeu o período de 2007 a 2017. Quanto à seleção dos artigos, buscou-se pelas palavras “cultura, cultura organizacional, controle gerencial, orçamento, práticas orçamentárias, orçamento empresarial, plano orçamentário, planejamento orçamentário e folga orçamentária” que estivessem no título, resumo ou nas palavras-chave.

Na terceira etapa, realizou-se a análise dos artigos levantados. Foram excluídos aqueles que não se obteve acesso e aqueles que mesmo contendo as palavras de busca o tema não estava de acordo com a proposta.

Fez-se o tratamento dos dados da pesquisa. Elaborou-se uma planilha no Excel® com os seguintes campos: periódico, ano, autor(es), título, palavras-chave, referencial teórico, metodologia, coleta, análise dos dados, definição, objetivo, questão de pesquisa, resultados, sugestões para futuras pesquisas, conclusão, referências totais e referências sobre o tema.

Na verificação final dos artigos foi observado se no referencial teórico os assuntos de controles gerenciais e culturas eram abordados, assim, a amostra final do estudo compreende 12 artigos, os quais foram devidamente analisados.

Por fim, fez-se a análise de cada item, iniciando pelas revistas as quais os estudos foram publicados, os temas abrangidos no escopo da pesquisa e se estes relacionavam-se as palavras-chave. Na sequência, verificaram-se todas as citações em cada artigo, com a intenção de apurar as principais obras referenciadas. Posterior a verificação das obras, fez-se a averiguação das definições e conceitos abordados nos trabalhos que tratasse dos temas de pesquisa. Em seguida, observaram-se as sugestões para pesquisas futuras e por fim, em janeiro de 2018, levantou-se as citações no *google* acadêmico de cada um dos doze artigos.

Tabela 1

#### Quantidade de artigos por ano de publicação

Anos	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total
Quantidade	2	1	0	2	3	1	0	0	0	3	0	12



#### 4. Análise dos Dados

As revistas, que compuseram o estudo estão relacionadas na tabela 2 com a classificação de acordo com o Qualis Capes pelo triênio 2013-2016.

Tabela 2

##### Revistas da amostra final

Revistas	Qualis Capes 2013_2016	Publicações
ABCustos	B4	2
Contabilidade Vista e Revista	A2	2
Pensar Contábil	B2	1
Reuna - Revista de Economia, Administração e Turismo	B3	1
Revista Ciências Administrativas	B2	1
Revista de Ciências Contábeis - RCIC	C	1
Revista de Contabilidade e Organizações	A2	2
Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios	B2	1
Sociedade, Contabilidade e Gestão	B2	1
Total		12

Observaram-se quais temas relacionavam-se em cada um dos artigos e fez-se a separação conforme a revista em que eles foram publicados. É possível analisar-los na tabela 3.

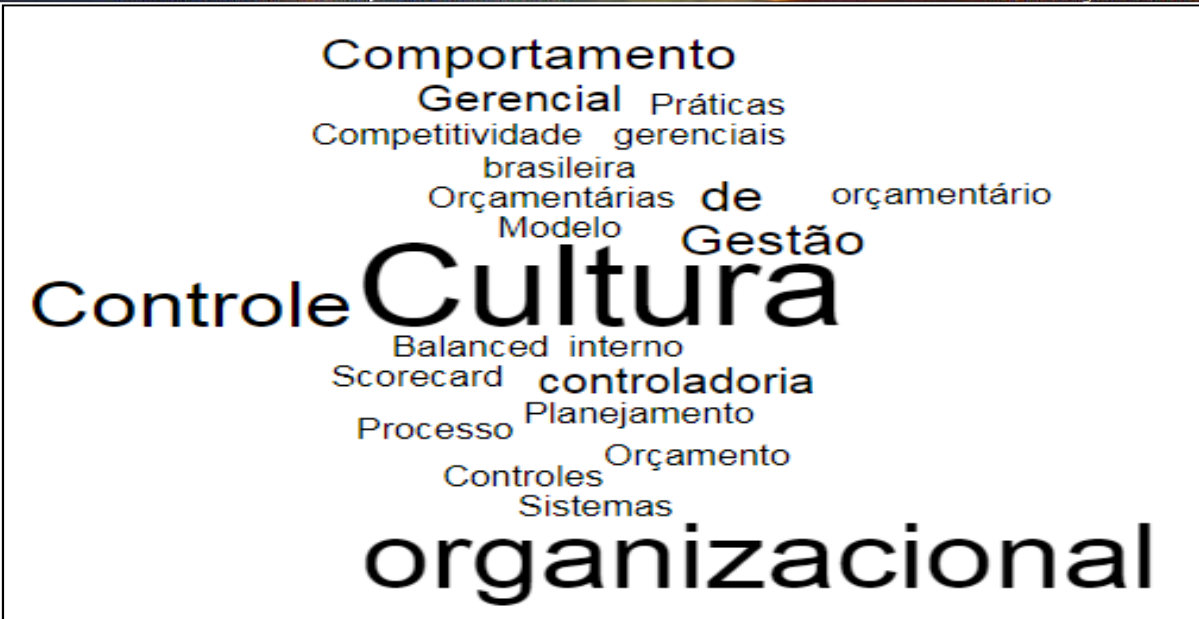
Tabela 3

##### Classificação segundo o tema

Revistas	Cultura	Controles Gerenciais
AB Custos	Cultura Organizacional	Ferramentas Gerenciais
	Cultura Nacional	Sistemas de Controle Gerencial
Contabilidade Vista e Revista	Cultura Organizacional	Controle Gerencial
	Cultura Nacional	Sistemas de Controle Gerencial
Pensar Contábil	Cultura Organizacional	Controle Gerencial
Reuna	Cultura Organizacional	Controle Interno
Revista Ciências Adminis-trativas	Cultura Organizacional	Controladoria
Revistas de Ciências Contábeis	Cultura Organizacional	Controladoria
Revista de Contabilidade e Organizações	Cultura Organizacional	Controle Gerencial
		Controle Orçamentário
		Planejamento
Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios	Cultura Organizacional	Processos Internos
Sociedade, Contabilidade e Gestão	Cultura Organizacional	Práticas Orçamentárias

No que tange a cultura, todos os trabalhos mencionam o tema cultura organizacional, porém ao realizar a análise do controle gerencial, o qual possui uma temática ampla, verifica-se a existência de várias abordagens.

Posterior à verificação dos temas, fez-se uma observação a cerca das palavras-chave que foram apresentadas de forma a analisar se estas estavam de acordo com os temas propostos e seu referencial teórico. A palavra cultura e suas variações estão presentes em todas as pesquisas, outra bastante repetida faz menção ao controle.



**Figura 1.** Palavras-chave apresentadas nos artigos

Uma das principais análises feitas de conteúdo relacionou-se ao referencial teórico dos mesmos. Nesta etapa, temos duas verificações: abordagens teóricas que os autores trouxeram para definir os temas, citações ou próprias e as referências utilizadas. É possível ver na tabela 4 que a maioria, ao definir cultura, faz menção a autores que já a definiram.

Tabela 4

**Definições de cultura**

Estudos	Definições de Cultura
Fonseca (2007)	Barbosa (2002) define cultura empresarial como um tipo específico de cultura dentro do capitalismo, ou seja, a cultura das organizações com fins lucrativos, que passou a identificar um determinado sistema de valores associado ao credo liberal.
Silva e Fonseca (2007)	Gomes e Rocha (1996) afirmam que a cultura de uma organização retira sua matéria prima simbólica, os elementos significativos a partir dos quais se constrói, de uma série de premissas sobre questões ali existentes e ligadas à maneira como as bases estruturais da empresa são definidas.
Silva, Gassenferth e Silva (2008)	A cultura organizacional representa um fator central numa organização porque define a sua filosofia e os seus valores em adequação com o ambiente econômica e gerencial.
Machado (2010)	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 tornam parte do "folclore organizacional".
Heinzmann e Lavarda (2011)	Para Schein (1998) a cultura organizacional é o conjunto de pressupostos básicos que um grupo inventou, descobriu ou desenvolveu ao aprender como lidar com os problemas de adaptação externa e integração interna e que funcionaram bem o suficiente para serem considerados válidos e ensinados a novos membros como a forma correta de perceber, pensar e sentir em relação a esses problemas.
Klann e Machado (2011)	Cultura organizacional é todo um conjunto, frequentemente inconsciente e implícito nas ações, de crenças, tradições, valores, costumes, expectativas e hábitos, amplamente compartilhados, que caracterizam um grupo particular de pessoas" (Leavitt, 1986, p. 163).





## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

Tarifa et. al (2011)	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 (Pires & Macêdo, 2006).
Vargas-Hernández, Cardenaz e Calderón (2016)	A cultura organizacional envolve a aquisição e transmissão de conhecimentos, crenças e padrões de comportamento, no decorrer do tempo, o que significa que a cultura de uma organização é extremamente estável e não muda rapidamente (Koontz&Wehrich, 1999).
Pereira e Terra (2016)	O termo cultura possui inúmeras definições e está diretamente relacionado à maneira de execução de quaisquer atividades executadas por pessoas, sejam em grupo ou individualmente, bem como nas organizações.
Wrubel et. al (2016)	A cultura organizacional é a programação mental coletiva que distingue os membros de uma organização (Hofstede, 1991, p. 262).

Verifica-se que há um consenso sobre a ideia de que a cultura significa dentro das organizações, apesar de cada autor apresentar uma abordagem diferente. Ou seja, é possível definir cultura como sendo algo intrínseco da organização, cujo cada uma possui a sua. O conceito apresentado por Fonseca (2007) é o mais distante dos demais por fazer uma relação ao capitalismo. Dois trabalhos não trouxeram definição sobre o tema.

O conceito que mais apareceu nos artigos foi que a cultura é “a programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo ou categoria de pessoas em face de outro” (Hofstede, 1980).

Do mesmo modo como sucedeu com a cultura, o conceito mais apresentado foi o de Antony, porém, optou-se por trazer outros conceitos também no intuito de contribuir com o estudo. Ainda, três artigos não trouxeram conceitos acerca dos temas por eles tratados no aspecto gerencial. Infere-se que apesar de existirem várias correntes que abordam o controle gerencial, pode-se concluir que o mesmo relaciona-se aos objetivos traçados pela organização.

Tabela 5

### Demais conceitos

Estudos	Definição de Controle Gerencial
Silva e Fonseca (2007)	Segundo Anthony e Govindarajan (2002, p.34), o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas.
Silva, Gassenferth e Silva (2008)	Anthony (1965) definiu o controle gerencial como o processo pelo qual os administradores se asseguram que os recursos são obtidos e usados eficaz e eficientemente de acordo com os objetivos da organização.
Klann e Machado (2011)	Controle gerencial: o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas (Anthony & Govindarajan, 2002, p. 34).
Estudos	Definição de Controladoria
Prange e Ciupak (2010)	A controladoria assume que o processo de gestão ideal deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as etapas do planejamento, execução e controle.
Tarifa et. al (2011)	A controladoria garante 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.
Estudos	Definição de Controle Interno





## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

Vargas-Hernández, Cardenaz e Calderón (2016)	Controle Interno: O controle interno proporciona ordem e disciplina em uma organização, serve como um parâmetro de planos e programas de desenvolvimento, e como um instrumento de grande ajuda para a tomada de decisão, garantindo um alto grau, proteção e uso prudente dos recursos públicos (Arcila, 1993, p 52)
Estudos	Definição de Orçamento
Silva e Nunes (2012)	Orçamento: O orçamento gera um plano de operações para atingir determinado objetivo, mediante a locação coordenada dos recursos e meios disponíveis em um determinado horizonte de tempo.
Wrubel et. al (2016)	Orçamento: O orçamento e seu controle, são ferramentas que influenciam diretamente no sucesso do planejamento estratégico da organização, pois este depende fortemente do controle e da avaliação que ocorrem a partir da existência de ferramentas do controle gerencial.

A tabela 5 exibe as definições apresentadas sobre as demais abordagens trazidas nos estudos. No que diz respeito aos aspectos gerenciais o controle gerencial, que segundo Govindarajan (1988), é um dos mecanismos administrativos que contribuem para a implementação de estratégias, é o mais abordado, seguido de sistemas de controle gerencial que para Horngren, Sundem e Stratton, (2004) é uma integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações para tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho.

Em sequência, fez-se a verificação de todas as referências apresentadas nos artigos com a intenção de observar as principais obras. Foram copiadas todas as referências da amostra de doze artigos para uma tabela do Excel®, cujo total foram 313 referências, em sequência excluíram-se as repetidas e as que possuíam apenas uma citação. Posteriormente, observaram-se as mais repetidas e que continham autores clássicos.

Tabela 6

### Principais Obras Citadas

Autores	Obra
Anthony (1965)	Planning and control systems: a framework for analysis
Anthony e Govindarajan (2002)	Sistemas de controle gerencial
Trompenaarse Hampden-Turner (1994)	The seven cultures of capitalism. London: Piatkus
Hofstede (1980)	Culture's consequences: international differences in work-related values
Hofstede (1981)	Management control of public and not-for-profit activities
Merchant (1985)	Organizational controls and discretionary program decision making: a field study
Hofstede (1991)	Culture and organizations: software of the mind
Merchant e Van der Stede (2006)	Field-based research in Accounting: accomplishments and prospects
Otley (1994)	Management control in contemporary organization: towards a wider framework
Schein (1984)	Coming to a new awareness of organizational culture. Sloan Management
Simons (1988)	Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals
Simons (1995)	Leversofcontrol
Trompenaars (1994)	Nas ondas da cultura: como entender a diversidade cultural nos negócios
Trompenaars (1995)	Riding the waves of culture: understanding cultural diversity in business
Van der Stede (2000)	The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation

Outra análise feita relacionou-se as propostas dos artigos, cujo engloba o objetivo e as conclusões, conforme apresentado na tabela 7. No que tange a questão de pesquisa dos doze



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

artigos, em apenas cinco foram apresentadas. Slomski, Pinheiro, Megliorini e Ferreira (2013) ressaltam que qualquer trabalho de investigação inicia pela contextualização do problema que se destina a encontrar uma solução ou resposta, de forma que, definir um problema é comunicar em que se está a trabalhar e quais os objetivos desse trabalho.

Tabela 7

### Propostas dos artigos

Autores	Objetivo	Conclusão
Fonseca (2007)	Analisar, do ponto de vista cultural, o modelo Anthony examinando sua adequação à cultura brasileira, após explicitar os valores nele presentes.	A atenção dada às diferenças entre as culturas brasileiras e norte-americana parecem condicionar o sucesso ou insucesso da implantação do modelo.
Silva e Fonseca (2007)	Descrever como a ênfase dada ao fortalecimento da cultura organizacional baseada na qualidade atuou como mecanismo de controle por parte de uma Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do Brasil, a partir da adoção do contrato de gestão.	A ênfase dada pela alta administração no desenvolvimento de uma cultura interna voltada para a excelência, onde a adoção de várias práticas, de pesquisa e qualidade, e um processo claro e eficaz de transmissão das informações, demonstra a intenção de construir um ambiente em que haja uma probabilidade maior de ocorrência de comportamentos compatíveis com o desejado.
Silva <i>et al.</i> (2008)	Analisar a influência da cultura nacional no desenho e na atualização da estrutura organizacional e do sistema de controle gerencial de empresas brasileiras adquiridas por capital estrangeiro.	Pode ser observado que o tipo de entrada (conquista ou valorização) desempenha um papel forte na cultura brasileira, principalmente devido ao personalismo. Assim, para conseguir mudar a estrutura, a forte centralização e o modo de controle brasileiro em boas condições, precisa de um maior conhecimento prévio dos valores culturais brasileiros e de uma estratégia de entrada preparada e adequada às especificidades locais, para que no resultado do processo, a cultura seja fator de sucesso na aceitação das mudanças no sistema de controle.
Machado (2010)	Discutir o aspecto humano e cultural no sistema de controle de gestão oferecendo uma discussão apropriada dos detalhes dos modelos de controle de gestão.	Existe uma ampla possibilidade de ressaltar 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.
Prange e Ciupak (2010)	Analisar as técnicas de controladoria, o modelo de gestão e seus processos no contexto de sua estrutura cultural e comportamental na empresa selecionada.	A pesquisa proporcionou maior entendimento da importância da controladoria, dentro do cenário atual.
Heinzmann e Lavarda (2011)	Analisar os estudos empíricos que relacionam a cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário, em que se buscou identificar as variáveis de cultura organizacional, do processo de orçamento e o método de pesquisa.	A cultura influencia as organizações por meio das estruturas sociais, tais como leis e sistemas políticos e também por meio dos valores, atitudes, comportamento, objetivos e preferências dos participantes.
Klann e Machado (2011)	Descrever o impacto da cultura organizacional no uso dos controles gerenciais por parte de algumas empresas.	As diferenças culturais encontradas não influenciaram a utilização de seus controles gerenciais.
Tarifa <i>et al.</i> (2011)	Identificar a relação entre a cultura organizacional e as práticas de controladoria em uma empresa de capital aberto da cidade de Londrina,	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, ficando visível as



	estado do Paraná.	classificações atuais de cultura hierárquica e ideais de cultura clã, segundo o Modelo de Quinn e Cameron (1996).
Silva e Nunes (2012)	Enfatizar aspectos conceituais e técnicos do orçamento e focar a abordagem comportamental e cultural presente nesta ferramenta gerencial, visando explicitar os valores nele contidos e confrontá-los com os da cultura brasileira.	É reforçada a ideia quanto à atenção a ser dispensada às diferenças entre as culturas de origem, na qual as ferramentas gerenciais são desenvolvidas, - em especial, a cultura norte americana - e a cultura brasileira que parece ser fator determinante no sucesso da implantação do modelo.
Vargas-Hernández, Cardenaz e Calderón (2016)	Examinar o controle interno fortalecido pela cultura organizacional como uma estratégia competitiva das pequenas empresas no ambiente globalizado.	As pequenas empresas devem promover uma cultura organizacional, com foco na adoção de valores que contribuem para padrões de conformidade e de controles internos, como uma parte essencial para o alcance das metas corporativas e princípios éticos como uma organização deseja projetar para o interior e com o ambiente.
Pereira e Terra (2016)	Explorar o desenvolvimento de barreiras impostas pela cultura organizacional na implantação de <i>Balanced Scorecards</i> (BSC), através estudo em uma grande indústria de alimentos.	Existe falha no processo de transferência do conhecimento.
Wrubelet al. (2016)	Avaliar a relação entre cultura organizacional e as práticas orçamentárias de uma organização.	A cultura organizacional da agroindústria fornece fortes indícios de influenciar positivamente a existência de controle rígido relacionado ao orçamento na empresa.

Fez-se a observação ao tipo de abordagem utilizada, o qual se verifica que apenas um artigo possui abordagem quantitativa, enquanto os demais são qualitativos. Nessa mesma abordagem, observou-se que seis artigos fizeram estudo de caso, dois trouxeram a pesquisa bibliográfica e um fez o uso de *survey*. Os trabalhos foram divididos em estudos de casos (25%), questionários (17%), entrevistas (17%), pesquisa documental (33%) e pesquisa participante (8%).

Quanto às sugestões de pesquisas futuras, apresentadas na tabela 8, apenas cinco apresentaram-nas, este item é importante devido às lacunas de pesquisa do trabalho e a continuação dos mesmos.

Tabela 8

**Sugestões para pesquisas futuras**

Autores	Sugestões para Pesquisas Futuras
Silva e Fonseca (2007)	Sugere-se o desenvolvimento de estudos em organizações que se encontrem em situação semelhante, sejam públicas ou privadas, a fim de ratificar os resultados ora encontrados.
Heinzmann e Lavarda (2011)	Sugere-se desenvolver uma pesquisa que busque aprofundar os estudos sobre a influência da cultura nas práticas de controle orçamentário, no sentido de compreender como os processos e as práticas do orçamento diferem em decorrência de diferenças de normas compartilhadas entre os indivíduos de um grupo.
Tarifa et al. (2011)	Sugere-se a continuidade a partir 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.
Wrubelet al. (2016)	Sugere-se que futuras pesquisas possam estender os estudos de casos a outras empresas, assim como estudar a mesma relação a partir de outras abordagens teóricas indicadas na revisão da literatura.
Pereira e Terra (2016)	Sugere-se desenvolver novas pesquisas que compreendam outras barreiras que a cultura cria na implantação de BSC.





## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

Quando aplicados, os estudos foram feitos em apenas uma empresa, desta forma, verifica-se uma congruência em sugerir observar outras organizações em situações diferentes ou semelhantes, de forma a contribuir para o estudo, pois as pesquisas foram abordadas em apenas uma empresa.

Por fim, efetuou-se o levantamento de citações, pelo *google* acadêmico, dos artigos abordados. Dos 12 artigos, 7 não haviam sido citados. Destaca-se o estudo elaborado por Heinzmann e Lavarda (2011) que foi citado 8 vezes, Klann e Machado (2011) obtiveram 5 citações, Fonseca (2007) foi citada em 4 outros estudos e por fim, Pereira e Terra (2016) foram citados 2 vezes e Wrubel, Marassi, Lavarda e Lavarda (2016) uma vez.

Em suma, percebe-se que há um consenso da importância de estudar os aspectos culturais no contexto organizacional, além disso, cabe salientar que podem surgir fatores externos a organização, tal como o ambiente a que ela esta inserida. Ainda, é necessário haver uma harmonia entre os objetivos individuais e organizacionais, Argyris (1964) alegou, por exemplo, que a participação no processo orçamentário é um instrumento para promover a integração do indivíduo com as metas organizacionais.

### 5. Considerações Finais

Devido à importância do assunto, o estudo teve como objetivo analisar as publicações em revistas nacionais que tratam sobre os controles gerenciais e a cultura organizacional. Assim, fez-se um estudo bibliométrico como o intuito de encontrar artigos que relacionaram tais temas que fossem publicados entre 2007 e 2017.

Os dados da pesquisa aqui apresentados permitiram demonstrar o que é pesquisado em relação aos termos de controles gerenciais e culturais nas organizações. Apesar de serem temas tradicionais, verifica-se que são poucos explorados. Observa-se uma influência da cultura no campo gerencial das organizações, tem-se dessa forma um escopo de pesquisa alto e que deve ser abordado com mais profundidade.

Todos os artigos trouxeram autores clássicos, tais como Hofstede e Antony, como exemplo. Acrescenta-se que há uma tendência nas pesquisas de realizarem estudos com abordagem qualitativa. Um fato curioso é que nem todos os artigos trazem o problema de pesquisa e sugestões para futuras pesquisas, sendo este último importante para a continuação dos estudos.

O estudo limita-se à verificação das relações entre controles gerenciais e cultura organizacional, dos estudos publicados nas revistas nacionais indexadas pelo Portal *Spell* e o período abrangido.

Conforme apresentado, pode-se concluir que a cultura exerce papel central no contexto organizacional, pois aspectos como crença e valores são a estrutura e base para as organizações, de mesmo modo, o controle gerencial, que é o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos, sendo necessário para seu desenvolvimento, assim, a relação entre os temas sugere novos estudos.

Sugere-se realizar um estudo de caso com empresas que não estejam no mesmo ambiente organizacional, como exemplo, estados diferentes ou gestores advindos de outros países ou empresas originárias de outros países a fim de analisar se o contexto externo interfere nos controles gerenciais. Além disso, sugere-se ir além da gestão e analisar todos os departamentos da organização e adicionar mais variáveis ao estudo, como a influência da cultura nos sistemas de controles gerenciais, no controle interno, nas práticas orçamentárias, ainda, pode-se incluir outras variáveis comportamentais, com foco no indivíduo, sua motivação, percepção de justiça e outros.





## Referências

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, organizations and society*, 24(3), 189-204.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis [by]*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de controle gerencial*. Atlas.
- Argyris, C. (1964). *Integrating the Individual and the Organization*. John Willey, New York.
- Barros, B. T. D., & Prates, M. A. S. (1997). O estilo brasileiro de administrar: sumário de um modelo de ação cultural brasileiro com base na gestão empresarial. *Cultura organizacional e cultura brasileira*. São Paulo: Atlas, 55-69.
- Caldas, M. P., & Wood Jr, T. (2000). Fads and fashions in management: the case of ERP. *Revista de Administração de empresas*, 40(3), 8-17.
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of management accounting research*, 2, 587-624.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, organizations and society*, 10(1), 35-50.
- Flamholtz, E. (1996). Effective organizational control: a framework, applications, and implications. *European Management Journal*, 14(6), 596-611.
- Fonseca, A. C. P. D. (2007). Sistemas de controle gerencial e cultura brasileira: Uma análise do modelo de Anthony. *ABCustos*, 2(1).
- Goebel, S., & Weißenberger, B. E. (2017). Effects of management control mechanisms: towards a more comprehensive analysis. *Journal of Business Economics*, 87(2), 185-219.
- Gomes, J. S., & Rocha, E. (1996). Controle gerencial, simbolismo e cultura. *Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ*.
- Gomes, G., Machado, D. D. P. N., & Scarpin, M. R. S. (2014). Produção científica de cultura organizacional sob a ótica das redes sociais no período de 2006-2010: análise nos periódicos de alto impacto brasileiros. *RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 13(2), 453-478.
- Gomes, J. S. & Salas, Joan M. Amat. (1999). *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional: textos e casos*. Atlas.
- Gomes, J. S., & Salas, J. M. A. (2001). *Controle de gestão: Uma abordagem abordagem contextual e organizacional*. Atlas.



Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of management Journal*, 31(4), 828-853.

Heinzmann, L. M., & FacinLavarda, C. E. (2011). Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(13).

Hofstede, G. (1980). Motivation, leadership, and organization: do American theories apply abroad?. *Organizational dynamics*, 9(1), 42-63.

Hofstede, G. (1991). Cultures and organizations. Intercultural cooperation and its importance for survival. Software of the mind. London: Mc Iraw-Hill.

Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. Pearson Educación.

Klann, R. C., & Del Prá Netto Machado, D. (2011). Impacto da cultura organizacional no uso dos controles gerenciais de empresas metalúrgicas. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12).

Lunkes, R. J., RipollFeliu, V. M., & Silva da Rosa, F. (2011). Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 7(3).

Lyrio, M. V. L., Borba, J. A., & Costa, J. M. D. (2007). Controle gerencial: delineamento do perfil metodológico de uma amostragem de publicações acadêmicas nas áreas de administração e contabilidade de 2000 a 2004. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos-BASE*, 4(2), 126-136.

Machado, A. (2010). Aspecto humano e cultural no controle de gestão. *PensarContábil*, 12(48).

Marciarello, J. A., & Kirby, C. J. (1994). Management Control System, Using Adaptive systems to Attain Control. EngelwoodCliffs.

Merchant, K. A. (1998). *Modern management control systems: text and cases*. Prentice Hall.

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education.

Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management accounting research*, 5(3-4), 289-299.

Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.

Pereira, D. D., & Terra, L. A. A. (2016). Barreiras Impostas pela Cultura na Implantação de Balanced Scorecard em uma Indústria de Alimentos. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 9(1), 3-25.



Prange, F. W. A. D. L., & Ciupak, C. (2010). A importância da controladoria: um estudo do processo de gestão em uma empresa do ramo varejista do norte de Mato Grosso. *RCiC-Revista de Ciências Contábeis*, (1).

Scapens, R. W., & Bromwich, M. (2001). Editorial report—management accounting research: The first decade.

Schein, E. H. (1984). Coming to a new awareness of organizational culture. *Sloan management review*, 25(2), 3-16.

Schein, E. H. (1990). What is culture. *Newbury Park, CA: Sage Publicatios*, 243-253.

Silva, R. N. S., Gassenferth, W., & da Silva, F. (2009). O Impacto da Cultura sobre o Sistema de Controle Gerencial: uma análise de empresas brasileiras adquiridas por capital estrangeiro. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(2), 35-60.

Silva, A. F., & Nunes, J. (2012). Aspectos conceituais, comportamentais e culturais do orçamento como ferramenta gerencial. *ABCustos*, 7(3).

Soares Silva, A., & Pimentel Duarte da Fonseca, A. C. (2007). A Cultura Organizacional como Mecanismo de Controle: o caso da adoção do contrato de gestão na Marinha do Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(3).

Slomski, V. G., Pinheiro, I. C. B., Megliorini, E., & Ferreira, T. A. R. C. (2013). A importância da formulação da questão de pesquisa na produção científica em contabilidade: uma discussão a partir de trabalhos publicados no Congresso Brasileiro de Custos no ano de 2009. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Tarifa, M. (2008). *Cultura organizacional e práticas orçamentárias: um estudo empírico nas maiores empresas do sul do Brasil*. 2008.206 f (Doctoral dissertation, Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná–UFPR, Curitiba).

Tarifa, M. R., Crozatti, J. C., Espejo, M. M. D. S. B., & de Almenida, L. B. (2011). A Cultura organizacional influencia as práticas de controladoria? Um estudo de campo baseado no competing value model. *Revista Ciências Administrativas ou Journal of Administrative Sciences*, 17(2).

Trompenaars, F. (1994). Nas ondas da cultura: como entender a diversidade cultural nos negócios. *São Paulo: Educator*, 13-28.

Trompenaars, F. (1995). *Riding The Waves Of Culture: Understanding Cultural Diversity In Business*. London, Nicholas Brealey Publishing, 13-28

Trompenaars, F., & Hampden-Turner, C. (1994). The seven cultures of capitalism: Value systems for creating wealth in the United States, Britain, Japan, Germany, France, Sweden, and the Netherlands. *London: Piatkus*, 12.



**Contabilidade e Perspectivas Futuras**

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

Vargas-Hernández, J. G., Casas Cardenaz, R., & Calderón Campos, P. (2016). Internal control and organizational culture in small businesses: A conjunction to competitiveness. *Revista Reuna*, 21(2), 05-22.

Wrubel, F., Marassi, R. B., Lavarda, C. E. F., & Lavarda, R. A. B. (2016). Cultura Organizacional nas Práticas Orçamentárias: Estudo em uma Cooperativa Agroindustrial. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 11(3).