

COPPEAD/UFRJ

RELATÓRIO COPPEAD Nº 310

CONTROLE GERENCIAL,  
SIMBOLISMO E CULTURA

Josir Simeone Gomes<sup>\*</sup>  
Everardo Rocha<sup>\*\*</sup>

Maio, 1996

\* Josir Simeone Gomes é Professor Titular do Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - COPPEAD da Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Doutor em Administração e Pós-Doutorado na Universidad Carlos III de Madrid, Espanha, com especialização na área de Controle de Gestão.

\*\* Everardo Rocha é Doutor em Antropologia pelo Museu Nacional da UFRJ, Professor de Antropologia Social no COPPEAD/UFRJ e de Teoria da Comunicação na PUC-Rio e UERJ.

## 1- INTRODUÇÃO

O objetivo central deste trabalho é examinar as relações existentes entre cultura e controle gerencial. A cultura será entendida aqui como dimensão simbólica constitutiva da vida social e do sistema de valores de uma dada organização. Neste sentido, o artigo trata de examinar sua presença como variável extremamente significativa nos projetos e na operacionalização de sistemas de controle gerencial. Muito embora o termo *cultura* possua uma ampla tradição na Antropologia e já venha sendo utilizado há muito tempo, em diversos estudos típicos da área de Administração - Blau (1955), Dalton (1959), Ouchi (1979, 80), Flamholtz (1985), Hofstede (1983, 87), entre outros - é somente a partir da década de setenta que começa a ganhar corpo, como assunto de pesquisas, na área de controle gerencial.<sup>1</sup>

## 2 - SIMBOLISMO E RAZÃO PRÁTICA

Em certo sentido, a idéia de cultura utilizada na área de controle gerencial se aproxima do conceito de *clã econômico*, de Ouchi (1979). Para ele, sob certas circunstâncias, a cultura pode se transformar em um elemento de sinergia frente ao sistema de controle, facilitando assim a sua aceitação no âmbito da organização. A cultura é ainda aproximada do uso que Alvesson e Lindkvist (1993) fazem das idéias de *clã social* - onde compromisso individual e reciprocidade baseiam-se na necessidade de pertencimento e comunicação com outros membros de uma organização - e de *clã de relação sanguínea* - onde a conexão entre indivíduos se realiza através de uma ênfase nos aspectos biológicos e onde a relação de família prevalece na organização.

Do ponto de vista do desenho de sistemas de controle de gestão, as questões trazidas por este revestimento de valores da organização<sup>2</sup> a que chamamos cultura pode acrescentar dimensões usualmente não trabalhadas - alternativas mesmo - de extrema importância na execução de práticas e na construção do conhecimento em gerência.

---

<sup>1</sup> Para os propósitos deste trabalho o termo “controle gerencial” pode ser usado como sinônimo de controle de gestão, contabilidade gerencial e sistemas de controle (Macintosh, 1994) e “management control” (Berry et al., 1995. p.4), para quem : “ controle gerencial é o processo de guiar a organização através de padrões viáveis de atividades em um meio ambiente de mudanças”.

<sup>2</sup> Para os propósitos deste trabalho, o termo *organização* pode ser entendido como englobando empresas públicas e privadas, assim como determinados tipos de entidades semelhantes a autarquias e/ou fundações, mas excluindo aquelas que os antropólogos usualmente chamam de “instituições totais” (Goffman, 1974)

Em primeiro lugar, a percepção do universo da cultura pode sinalizar sobre possibilidades, limites e impasses de se dispor de um único sistema de controle para lidar com as diferenças entre grupos sociais e complexos de valores. Em segundo lugar, é fundamental entender também o complexo jogo que se instaura entre culturas organizacionais e culturas abrangentes. No balanceamento entre estes sistemas simbólicos podemos virtualmente encontrar situações de predominância da uma dada cultura organizacional sobre a cultura abrangente, em função, por exemplo, do espaço político, econômico ou social ocupado pela organização no país, comunidade ou região<sup>3</sup>. No pólo oposto, podemos constatar que uma determinada cultura abrangente, seja ela de porte nacional ou regional, pode alterar de modo significativo ou mesmo inviabilizar uma cultura organizacional.

Aqui é necessário adiantar a idéia de que estamos assumindo a cultura, em sentido rigorosamente adequado ao *estado da arte* da Antropologia Social. Assim, a cultura pode ser vista como um mecanismo de depuração, filtro, mapa ou roteiro constitutivo de todo e de cada ser humano, aquilo que lhe é mais específico e distintivo na série biológica (Geertz, 1973). A cultura, portanto, possui uma complexa relação de múltiplo rebatimento com o meio ambiente, instaurando as regras de um jogo simbólico - premissas de pensamentos e práticas - onde se movem os diferentes atores sociais. Ela ocupa um lugar de força básica, guiando a tomada de decisão em vários planos concretos da existência cotidiana. A idéia de cultura aponta, então, para um escopo muito mais abrangente, representando um universo denso, amplo e consistente - um conjunto sistêmico de valores, crenças e normas - que se coloca além da cultura organizacional que é referente e peculiar a uma dada organização. A visão da cultura como totalidade estruturada nos ensina que existem diversos subsistemas de valores (que podemos chamar de *ideologias* ou *subculturas*) convivendo numa sociedade complexa e, por vezes, disputando a produção de diferentes esferas de significados para as relações concretas de vida dos atores sociais. Do ponto de vista do ator individual a *administração* destas esferas de significados pode ser difícil, conflitiva, dolorosa e, quase sempre, é delicada. No que nos interessa aqui mais diretamente podemos dizer que, por vezes, a cultura como totalidade estruturada pode estar em sintonia diferente ou mesmo contraditórias com o subsistema de valores desenvolvido na esfera do trabalho - a cultura organizacional. (Birnberg e Snodgrass, 1988).<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Podem ser citados os casos dos Bancos, na Suíça; Indústria Automobilística, em Detroit nos USA; Siderúrgica Nacional, em Volta Redonda, no Brasil, etc., como exemplos de cultura organizacional determinando hábitos e costumes nas comunidades.

<sup>4</sup> Um exemplo interessante da diferença entre a cultura abrangente e a cultura organizacional pode ser visto em Burawoy (1978), quando discute a habilidade de brancos e negros para trabalharem juntos em seus empregos, de acordo com a cultura organizacional vigente, e da sua falta de habilidade para manterem o mesmo relacionamento fora de seu ambiente de trabalho. (Birnberg, Snodgrass 1988)

Neste ponto, é importante realizar uma discussão mais detida da noção de cultura, seus significados e desdobramentos. De fato, trata-se de um conceito chave no campo da Antropologia e, como foi dito, possuidor de uma ampla tradição. Isto nos obriga a recuperá-la, ainda que de maneira insipiente e respeitados os limites deste trabalho. Portanto, 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.

### 3 - SOBRE O CONCEITO DE CULTURA

A primeira edição de *On The Origins of Species*, texto clássico de Charles Darwin, foi toda vendida no dia do lançamento. O estudo, publicado em 1859, representou muito para sua época ao oferecer formato científico ao tema da evolução. O texto rompe com a explicação religiosa, colocando o homem no centro de seu próprio destino. Darwin como que *naturaliza* as teorias do progresso, trazendo-as para o plano da ciência biológica. Neste mesmo gesto, legitima um conjunto de idéias - *mudança, progresso, avanço e evolução* - que ocupam o espaço da ideologia da inevitabilidade, entrelaçando o destino do homem ocidental ao destino de *todos* os seres humanos.

Em plena Inglaterra Vitoriana, a passagem da idéia de evolução do plano biológico das espécies para o plano antropológico das culturas não demora muito. Assim, doze anos depois o antropólogo Sir Edward Burnett Tylor (1871) publica o seu *Primitive Culture*, onde o conceito evolucionista de cultura obtém sua formulação clássica:

Cultura ou civilização, em seu sentido etnográfico estrito, é este todo complexo que inclui conhecimento, crença, arte, leis, moral, costumes e quaisquer outras capacidades e hábitos adquiridos pelo homem enquanto membro da sociedade.

Este é, provavelmente, um dos mais conhecidos e famosos conceitos de cultura cunhados pela Antropologia Social. Ele possui o que poderíamos chamar de um *valor paradigmático*, na medida em que Tylor foi capaz de condensar, dentro de um conceito de cultura que se deseja abrangente, o conteúdo evolucionista ocidental, anulando a especificidade da diferença, a alteridade, a diversidade das escolhas culturais humanas. Assim, o viés evolucionista da sociedade industrial-moderna-capitalista - um pensamento *nativo* sobretudo - assume *valor de verdade* para todas as culturas, como expressão conceitual de suas *realidades*. Não é por outra razão que este é o conceito de cultura mais largamente

empregado pelas reflexões sobre o tema realizadas fora da Antropologia. Naturalmente, é este - senão com as mesmas palavras, ao menos com a mesma lógica - o conceito que embasa parte substancial das reflexões sobre cultura utilizadas pela Administração de Empresas.

Entretanto, o conceito evolucionista de cultura é também um dos mais complexos, particularmente por força de sua carga ideológica. E isto precisamente porque ele encerra uma pesada discussão do etnocentrismo e um forte viés conteudista (Rocha, 1995). A lógica do conceito de cultura de Tylor é atribuir um sentido *fechado* aos elementos que formam o *todo complexo*. É algo assim como dizer que o quarto de dormir possui cama, armário, penteadeira, tapete, mesinha de cabeceira, abajur. Ao atribuir um conteúdo - crença, lei, arte - à cultura (ou ao quarto) ele nos induz a procurar reconhecer em todas as culturas (ou quartos) aqueles mesmos elementos sem sequer argüir com a possibilidade de que uma determinada cultura não se pense como produtora de *arte* ou de *leis*.

Assim, sempre que os antropólogos evolucionistas do século XIX não conseguiam reconhecer seus próprios conteúdos ou categorias lógicas em uma determinada cultura, estas eram imediatamente classificadas como atrasadas, primitivas e não evoluídas. A evolução cultural era *sempre* no sentido de uma possibilidade de reconhecimento por parte da sociedade ocidental. É principalmente neste sentido que se pode dizer que o conceito evolucionista de cultura guarda um truque em seu interior; uma espécie de bomba de efeito retardado traduzida na sua dimensão tanto conteudística quanto etnocêntrica.

Em seu próprio processo de constituição como uma disciplina acadêmica, a Antropologia foi assumindo - por força da proximidade com a sociedade do *outro* através da ênfase no trabalho de campo - um viés cada vez mais relativizador. Para algo tão rigorosamente central em seu arsenal teórico como o conceito de cultura, o processo de saída de uma perspectiva etnocêntrica foi essencial.

Assim, percebendo cada vez mais a necessidade de buscar uma definição que permitisse diferenciar com clareza a cultura ocidental moderna - cultura do antropólogo pode-se dizer - do fenômeno da cultura como um fato constitutivo da própria natureza humana, a Antropologia caminhou para uma definição mais plástica e formal capaz de permitir a diferença como potencial de troca e não de ameaça. O conceito de cultura foi, então, experimentado em muitos sentidos e por vários antropólogos. É evidente que fuge aos limites deste trabalho realizar uma revisão mais detida destes movimentos (Rocha, 1984). Assim, vamos apenas marcar a passagem essencial do momento em que um primeiro conceito de cultura tomou o lugar de paradigma com Tylor e o Evolucionismo para o momento em que se constrói o chamado conceito semiótico de cultura, onde esta passa a ser entendida como

sistema simbólico, sistema de signos ou um código que instaura e governa a relação dos homens com a natureza e dos homens entre si. Existem algumas alternativas para marcar este momento e a visão da cultura como código pode ser estabelecida a partir de várias posições - Lévi-Strauss (1974), Leach (1975), Douglas (1976), Turner (1974), Sahlins (1979), Geertz (1973), para ficarmos apenas com alguns - dentro do novo formato assumido pelo campo intelectual. Diante destas possibilidades, vamos assumir a formulação de Clifford Geertz (1973) que, quanto mais não fosse, marca quase que exatos cem anos da definição de cultura oferecida por Tylor.

O conceito de cultura que eu defendo, (...), é essencialmente semiótico. Acreditando, como Max Weber, que o homem é um animal amarrado a teias de significados que ele mesmo teceu, assumo a cultura como sendo essas teias e a sua análise, portanto, não como uma ciência experimental em busca de leis mas como uma ciência interpretativa a procura do significado.

Assim, fica claro o novo paradigma. A cultura pode possuir uma forma de sistema ou a lógica de relação entre seus elementos, porém não se pode estabelecer de antemão nenhum conteúdo pré-definido senão aquele surgido do jogo e das próprias escolhas concretas de um determinado grupo social. Ela é um sistema simbólico e, portanto, aberto para que seu revestimento seja realizado na esfera concreta da vida social. Ela é um sistema de valores - código, mapa ou roteiro - permanentemente atualizado nas performances cotidianas dos atores sociais. Tal como uma partitura musical que, diante da execução de cada orquestra, soa completamente diferente e, a um só tempo, é sempre igual. É, pois, precisamente neste sentido de sistema simbólico, de sistema de valores compartilhados, no sentido complexo de um código que o termo *cultura* será examinado na sua relação com a questão do controle gerencial ao longo da discussão que vamos realizar neste trabalho.

#### **4 - A CULTURA COMO VARIÁVEL DE CONTROLE**

Conhecer a influência da cultura no desenho dos sistemas de controle gerencial é de fundamental importância para o sucesso da empresa. Os sistemas de gestão devem estar adaptados e reagir adequadamente tanto em relação à cultura organizacional - plano cultural interno - quanto em relação ao meio ambiente - plano cultural externo. No primeiro sentido, o desenho e a utilização do sistema de controle da empresa deve espelhar valores, crenças, expectativas internas. No segundo sentido, deve estar apto para refletir positivamente o estado e as alterações dos cenários culturais de um determinado ambiente. Dito assim, parece fácil.

Mas, equacionar um sistema de controle eficiente e interativo com os valores internos da empresa, realizar sua *administração* de modo a gerar as melhores expectativas e motivações dos funcionários e, a um só tempo, estar apto para oferecer uma resposta adequada à cultura do meio ambiente é uma tarefa de extrema complexidade. Nosso trabalho deseja contribuir para o conhecimento do papel desempenhado pelos sistemas de controle nesta complexidade, refletindo sobre algumas das dimensões aí implicadas.

Em função de suas características, um sistema de controle pode promover uma cultura organizacional orientada para a eficácia e para resultados satisfatórios ou, ao contrário, a uma cultura direcionada para o controle burocrático e avessa à mudanças. Uma perspectiva racional de controle, deve considerar ainda o fato de que a performance coletiva pode receber, através do desenho de mecanismos formalizados - os sistemas de controle financeiro por exemplo - uma importante bússola de orientação.

A falta de entendimento sobre o peso da cultura no desenho, implantação ou utilização de um sistema de controle, pode gerar um sem número de problemas que variam de forma e magnitude, segundo características da estrutura da empresa, da tecnologia, do meio ambiente e dos próprios valores já atuantes na organização. Estes fatores devem ser considerados, pois sofrem a ação dos valores culturais internos e externos capazes de gerar comportamentos imprevisíveis e, por vezes, contrários à congruência de objetivos. É o que podemos chamar de efeito disfuncional onde a atuação do sistema de controle adotado acaba por agir num sentido incompatível com os valores internos ou a com cultura abrangente.

A interrelação e influência da cultura sobre os sistemas de controle pode ser colocada 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. Assim, é natural que um sistema de controle seja fortemente influenciado pelo estilo da cultura organizacional. O sistema de controle possui um caráter simbólico que reflete valores nele embutidos. Desta forma, um sistema de controle financeiro pode apontar um determinado sentido para a cultura, acentuando determinados valores na organização e reprimindo outros.

Diversos exemplos de empresas como IBM, Hewlett Packard, Matsushita - onde o fator cultural é percebido como variável chave - demonstram a importância do que estamos discutindo aqui. Na primeira empresa, alguns traços de sua cultura são conhecidos e parecem apontar para as idéias de respeito pelo indivíduo, orientação para o serviço e carreira de excelência. Pode-se dizer que este é um importante produto que vendem para os clientes, além de computadores. Na segunda, alguns valores culturais adotados pelos fundadores, Bill

Hewlett e Dave Packard e, até hoje predominantes, estão centradas na inovação, compromisso de equipe, entusiasmo pelo trabalho e troca de informações aberta entre empregados, sempre reforçadas através de reuniões informais e outros mecanismos de ritualização. A força desta cultura organizacional tem possibilitado à empresa enfrentar os momentos mais difíceis de forma bastante coesa, do ponto de vista de seu pessoal. Finalmente, a Matsushita, assume os signos de uma cultura organizacional que se volta para princípios éticos dos negócios, credos, hinos e valores espirituais, destacando o caráter de seus quase cem mil funcionários e na contribuição emprestada pelos mesmos à sociedade<sup>5</sup>.

A cultura é, pois, constitutiva, em larga medida, da estrutura simbólica de uma organização que se traduz naquilo que chamamos de *comportamentos* e *atitudes* dos integrantes desta organização. Neste sentido, é por demais importante a sua consideração adequada para que o sistema de controle de gestão funcione bem, produzindo os resultados esperados. A cultura define práticas, estilos cognitivos, interações e relacionamentos dentro de uma empresa. Portanto deve, em grande parte, definir também a escolha que será realizada para o desenho, implementação e utilização dos vários sistemas gerenciais para que se adaptem de maneira mais confortável aos valores ali atuantes.

Diversas pesquisas têm demonstrado que os membros de uma organização tendem a repetir padrões de comportamento valorizados positivamente por diversas instâncias tais como: a aprovação dos superiores hierárquicos, o modelo de incentivo e de retribuição, a participação no processo decisório, as expectativas de desenvolvimento profissional ou o exercício efetivo de autonomia. Pela mesma lógica, e na direção inversa, tendem a evitá-los a todo custo, diante da percepção de que estas mesmas instâncias não consideram suas expectativas (Waterman, 1995).<sup>6</sup> É evidente que existe uma necessidade imperiosa de adequação entre os sistemas de controle gerencial como sinalizadores do universo simbólico esperado e os valores que estão presentes na cultura organizacional.

Torna-se importante salientar que, neste processo, os sistemas de controle poderão apresentar discrepâncias evidentes, caso deixem de incorporar os aspectos relativos à expectativa simbólica dos membros da organização. Isto é o que, normalmente ocorre, por exemplo, no desenho de um sistema de controle baseado em incentivos e bônus financeiros

---

<sup>5</sup> Estes exemplos podem ser vistos de forma detalhada, em Smith K. L. , editado por Berry, et al. (1995)

<sup>6</sup> Ver, por exemplo: Waterman (1995, p. 25). “ O saber econômico convencional assegura que a primeira tarefa da administração é maximizar lucros. Mas através de minha pesquisa e de outros, uma mensagem soa clara: Não considere o lucro em primeiro lugar. Os dirigentes de nossos dias fazem o melhor por seus acionistas, tratando-os como um dos três principais grupos componentes essenciais ao seu sucesso. Os outros dois são muito claramente seus empregados e seus clientes.

onde a expectativa - como por exemplo a realização profissional através de reconhecimento por contribuições à empresa - é de ordem não financeira.

Outro aspecto chave é que a influência da cultura no funcionamento da organização é muito dependente da orientação explicitada pelos dirigentes. Assim, por exemplo, uma empresa orientada à estabilidade, avessa a mudanças bruscas, encontrará dificuldade de adaptação a comportamentos mais inovadores e flexíveis que possam ter sido desejados pelos principais dirigentes. Esta influência, evidentemente, vai depender do grau em que a cultura organizacional é assumida por aquela coletividade. Nas empresas com culturas pouco profundas ou pouco homogêneas, a influência será menor. O que fica nítido é que quando os objetivos disseminados pelos dirigentes agem de forma coerente com a cultura organizacional é mais fácil obter a cooperação dos elementos que constituem a organização (Amat, 1993, p.202). Desta forma, o sistema de controle por eles adotado é um instrumento de sinalização no sentido da orientação desejada.

Uma questão relevante ao assumir o *princípio da cultura* como forma de pensar as práticas administrativas em uma empresa é quanto à existência de um modelo de cultura capaz de ser generalizado a todo um conjunto de organizações. De fato, existe uma tendência simplificadora e reducionista para as ações que envolvem problemas relacionados às questões culturais. Infelizmente é comum executivos tratarem da cultura de suas empresas com evidente ignorância da complexidade aí envolvida e acreditando que podem empregar nestas questões um discurso cuja lógica se assemelha à da compra de um equipamento ou ampliação de um negócio. Assim, podem falar de um ideal de cultura na empresa ou da atuação que exercem sobre ela através de expressões generalizantes e reducionistas como *temos que ter uma cultura voltada para mercado* ou *vou implementar uma cultura dos anos noventa* ou ainda *devemos ter cultura de empresa inovadora*. É óbvio que não se deve ver estas questões através de uma perspectiva simplista quase que tratando a questão da cultura como um grande vazio capaz de ser transformada através de expressões na *moda* ou palavras *mágicas*. Embora se possa aceitar a idéia de que a cultura é capaz de ser mudada de forma consciente, isto não é claro<sup>7</sup>. A cultura não é um simples mecanismo de fácil substituição por outra que se considere mais adequada. Na realidade, não se pode dizer que exista qualquer cultura específica que seja adequada e capaz de generalizações inclusivas de todas as organizações. De outro lado, também não se pode afirmar que existam empresas com culturas *olímpicas*, capazes de passar *ao largo* de influências culturais externas fortemente determinantes de diversos de seus aspectos.

---

<sup>7</sup> O esforço de mudança cultural consciente em uma empresa é uma questão teórica e prática de extrema complexidade. Em todo caso, qualquer projeto neste sentido deve passar por um estudo detido - uma análise etnográfica - capaz de identificar os valores existentes para, em seguida, procurar mecanismos de atuação capazes de orientar a empresa para um outro estilo de cultura. Este é um trabalho que demanda tempo, deve ser realizado em equipe e com orientação de quem possua uma formação em Antropologia.

De fato, a cultura organizacional é um subsistema simbólico entrelaçado com outros subsistemas simbólicos e pode ser mais ou menos influenciada pela cultura abrangente. Assim, se é verdadeiro que podemos falar de evidentes diferenças culturais entre as várias empresas públicas brasileiras, é também verdadeiro se falarmos de uma cultura da empresa pública no Brasil. Na verdade trata-se de uma questão de escala e do lugar assumido pelo observador dos fenômenos. Este é um aspecto chave no complexo jogo que a cultura propõe. A questão cifra-se em perceber que existem certas dimensões da cultura brasileira abrangente e que são atravessadoras da experiência própria de cada empresa e, a um só tempo, a experiência da singularidade simbólica - a cultura organizacional de uma dada empresa pública no país - não é completamente anulada pela cultura abrangente.

Assim, cada entidade, em função do setor em que atua, de seus produtos e/ou serviços, dos mercados em que opera, de sua dimensão, localização ou mesmo das pessoas que dela fazem parte, desenvolve uma determinada cultura. Ao mesmo tempo e exatamente pelas mesmas razões é fortemente influenciada pela cultura onde se inscreve. A cultura de uma empresa de alta tecnologia nos Estados Unidos pode ser e, muito provavelmente, será diferente da cultura de empresas espanholas ou brasileiras. Outro ponto a ser acentuado é que se podemos por vezes dizer, de forma genérica, que em toda empresa existe um determinado sistema de valores assumido e compartilhado por seus membros, também é factível dizer que este sistema de valores pode não ser o único e nem muito forte. Muito embora ao falar de cultura se possa correr o risco de dar a entender uma homogeneidade e uma identidade compartilhada no grupo, isto não ocorre obrigatoriamente. Na verdade é muito freqüente que dentro de cada organização existam subculturas diferentes, por vezes ligadas a diferentes unidades e grupos de poder, que se caracterizam por possuir diferentes valores, objetivos, preferências e comportamentos.

Para a pergunta se existe uma única cultura em determinada empresa, pode-se pensar que este sentimento será, em larga medida respondido em função da posição do observador. Assim, desde uma perspectiva de dirigentes ou gerentes, é possível considerar que há uma cultura assumida por todos os membros da empresa. Entretanto, percebendo nas entrelinhas, se aproximando de outras realidades - departamentos, níveis hierárquicos, filiais, etc. - podem existir profundas divergências culturais. Muitas vezes, quando o tamanho da organização começa a se ampliar as diferenças, via de regra, tornam-se mais significativas. Entre o sistema de valores compartilhado por um departamento comercial, um departamento de P&D ou de contabilidade, existem diferenças muito grandes, como consequência das diferenças que devem existir em sua gestão e na forma de ver o negócio. Isto não quer dizer a inexistência de um substrato, uma base cultural comum inclusiva que assuma e aceite como

necessária a existência de diversas subculturas organizacionais. O que se torna imperioso é a compatibilidade entre as várias subculturas existentes.

Segundo Schein (1985), 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. Desta forma, temas como a relação entre empresa e ambiente, envolvendo missão, operação e estilo - harmonia, dominação, submissão - que deve ser estabelecido com este ambiente. A própria construção da realidade organizacional, do ponto de vista temporal - orientada ao passado, presente ou futuro -, da realidade física e espacial, da realidade formada na subjetividade ou na objetividade. A natureza do pessoal da entidade, os fatores de necessidade, influência e motivação de comportamento. O estilo das relações pessoais, os modelos de interação entre superiores e subordinados. A característica da atividade, o peso e a importância do trabalho desenvolvido.

A partir destes eixos, são gerados diferentes conjuntos de valores que formam a cultura e se inserem no funcionamento dos sistemas de controle de gestão. Estes valores podem promover ou dificultar o funcionamento do sistema formal, o alcance dos objetivos e a eficácia. As organizações desenvolvem determinados valores que se manifestam não somente na utilização de diferentes sistemas formais mas também em estilos de comportamento, rituais, mitos, símbolos, linguagens e outras práticas informais como a forma de vestir, de se relacionar ou a decoração e distribuição do espaço.

Muitas das normas de comportamento esperado não estão formalizadas mas se transmitem através da interação social - conversas, ordens verbais, anedotas - e particularmente dos prêmios e punições relativos ao que se considera apropriado ou não. Na maior parte dos casos, a cultura, os valores, os costumes predominantes antecipam a formalização das normas e dos procedimentos escritos.

Em função destes valores as organizações podem caracterizar-se por uma elevada ou reduzida distância entre os diferentes níveis de hierarquia. Um estilo individualista ou coletivo de funcionamento - processo decisório, mudanças estruturais ou estratégicas, distribuição de incentivos individuais ou coletivos. Uma orientação para o futuro - mudança, inovação, risco - ou ao passado - estabilidade, conservadorismo. A ênfase no plano formal - procedimentos, hierarquia de autoridade, orçamentos que devem guiar obrigatoriamente o comportamento - ou no resultado - prevalência da eficácia sobre o formalismo. Uma orientação às pessoas ou às tarefas - os sistemas formais objetivam alcançar a eficácia através do cumprimento e outorgando uma menor importância aos aspectos pessoais. A ênfase em

critérios profissionais - eficácia, resultado, produção - ou não profissionais - amizade, lealdade, confiança pessoal. Um posicionamento local, nacional ou internacional de atividades e estratégia e, finalmente, a ênfase na ação ou, ao contrário, na reflexão.

Por outro lado, um dos aspectos que mereceu grande atenção dentro dos estudos de cultura organizacional é o que se refere ao modo como esta se desenvolve e se modifica ao longo de sua existência. Os valores de uma entidade emergiram diante da necessidade de adaptar-se ao meio ambiente externo e a exigência de conseguir a integração interna que garantisse pelo menos a sobrevivência. Assim, o desenvolvimento de uma determinada cultura está influenciado tanto pelo meio ambiente externo e interno como pelos agentes sociais que fazem parte da organização, especialmente as de maior influência - fundadores, proprietários, principais dirigentes e outros grupos de pressão.

É evidente que a cultura de uma empresa criada e desenvolvida dentro de um substrato ideológico claramente evolucionista - a cultura da sociedade industrial-moderna-capitalista - apresentará nítidas marcas evolucionistas. Dentro do contexto mais amplo que se deve considerar a organização, a cultura é um elemento importante que atua de forma interdependente com outros fatores que fazem parte das organizações. Reconhecer a dimensão da cultura implica o fato de que sua mudança tem um impacto importante em todas as outras variáveis. Não faz sentido, por exemplo, que a empresa pretenda uma cultura inovadora e sua área de pesquisa e desenvolvimento dispõe de poucos recursos e pessoal com perfil nitidamente conservador e burocrático.

A mudança na cultura de uma organização é, como dissemos, tarefa muito complexa. Em todo caso existem alguns instrumentos de transformação que podem ser utilizados pelos dirigentes. O uso destes instrumentos, no entanto, deve ser precedido de amplos estudos de valores atuantes e de uma nítida configuração dos objetivos que se deseja atingir. Assim, a cultura de uma empresa irá ser atingida e até mesmo transformada em função de uma ação planejada, se alterarmos elementos tais como: a sua organização formal - estratégia, estrutura, sistema de controle -, a sua política de pessoal - seleção, remuneração, incentivo, formação, dispensa, promoção -, o estilo de dirigentes para lidar com a diferença - autoritário, participativo, tareferista -, a introdução de símbolos e rituais - orçamento, computadores, planta, decoração, forma de vestir, mobiliário, slogans.

Os sistemas que são projetados representam um papel importante na criação de valores dentro da própria organização. Em especial, os sistemas de controle contribuem para criar uma determinada linguagem e mesmo uma certa concepção da realidade - economicista, monetária, etc. Assim, o que se controla se percebe como sendo o mais importante e o que fica de fora do controle é percebido como algo não enfocado. Isto não quer dizer

completamente ignorado ou desaparecido, apenas o foco em determinados elementos lhes adiciona a relevância de sinalização.

Em outro sentido, a cultura organizacional se reflete nas características do sistema de controle de gestão. O sistema serve para diferentes propósitos e objetivos e, a um só tempo, é interpretado e utilizado de forma variada pelas subculturas componentes da organização, conforme seus interesses, valores, expectativas, objetivos, experiências, preferências, capacidade de processar a informação. Estes aspectos influenciam na forma em que se desenha, implementa e utiliza o sistema de controle, explicam sua diferença e especificidade para cada organização ou ainda a razão pela qual ele pode sofrer *leituras* diferentes por parte de subculturas dentro de uma empresa. O sistema de controle de gestão é, também, influenciado pelos valores dos agentes de poder - dirigentes, responsáveis pelo controle - da organização.

Em resumo, podemos dizer que a cultura organizacional, em suas múltiplas dimensões, influencia os sistemas e processos de controle pelo menos nos seguintes aspectos: os tipos de mecanismos formais e não formais que se utilizam; a opção por informação estruturada, formalizada ou detalhada, ou por informação espontânea, informal e intuitiva; a elevada ou reduzida participação e negociação dos diferentes níveis hierárquicos; a orientação individual ou coletiva do processo de controle; um controle voltado para o futuro - planejamento a longo prazo e na utilização de simulações - ou para o passado - estabelecimento de orçamentos a partir da extrapolação de resultados de anos anteriores; ênfase no controle dos desvios; a relevância de normas formalizadas ou de resultados; controle orientado para pessoas ou para tarefas; critérios profissionais ou não profissionais no processo de controle; o grau de formalização do controle, enfatizando determinados indicadores - financeiros, comerciais, P&D, produção - sobre outros; a orientação do sistema de controle para aspectos financeiros ou outros, quantitativos ou qualitativos.

## **5 - A CONSTRUÇÃO DA IDENTIDADE COLETIVA**

Uma cultura organizacional capaz de promover a identificação coletiva dos atores sociais que dela fazem parte possuirá um alto grau de coesão interna. Isto permite que a ação cultural possa agir como uma força de agregação, força centrípeta que se traduz em um eficiente mecanismo de sinergia para o controle de gestão. Neste sentido, aumenta a possibilidade de convergência entre o sistema de controle e o comportamento coletivo. Ambos interagindo na mesma direção. Os valores da organização podem, portanto, ser facilitadores

do processo de obtenção da congruência entre os objetivos comuns a todos elementos dela participantes.

Identificação quer dizer internalização dos valores organizacionais pelos atores sociais e a sua tradução concreta no plano do comportamento cotidiano. A identidade com a organização está relacionada ao grau de satisfação da expectativa subjetiva traduzida na elaboração e realização de planos comuns. Neste sentido existe uma série de fatores componentes do processo de internalização, permitindo uma identificação mais fácil entre a organização e seus membros.

Entre estes fatores podemos destacar a existência de um líder carismático, gerando significações relacionadas ao sonho, à imaginação, à ilusão e à segurança entre atores sociais participantes da organização. A existência de uma atividade onde a dimensão criativa é acentuada e se experimenta o sentimento de contribuição para uma totalidade possuidora de um efetivo envolvimento ético e social. As personalidades individuais na sua vertente das necessidades e expectativas de cada um - idade, história pessoal, flexibilidade de adaptação, entre outras - para identificar-se com valores coletivos. O estilo de resolução de conflitos e crises que se apresentem. A própria especificidade dos valores ali dominantes e sua compatibilidade com os valores de seus integrantes. As características da atividade que se realiza e dos sistemas de controle existentes. A transparência da cultura e a coerência com que ela se manifesta no comportamento cotidiano.

Os significados, crenças e valores - a cultura, enfim - assumidos por um determinado grupo são utilizados para fazer frente ao processo adaptativo ao ambiente externo e para obter integração interna. Para que eles sejam compartilhados, possibilitando a identificação dos atores sociais, torna-se necessária a aceitação coletiva de sua validade e que sua transmissão se realize de forma clara e coerente. Sobretudo, que eles apareçam como a maneira mais correta de orientar o processo de decisão e comportamento.

Nas organização onde existe identificação entre seus membros podemos encontrar toda uma série de sinais que se manifestam concretamente. Entre eles podemos destacar a existência de relações pessoais estreitas, que ultrapassam o horário de trabalho e a ênfase nos aspectos profissionais ligados à atividade que se desenvolve na empresa; a presença de um compromisso constante com o êxito e o desenvolvimento da organização; um sentimento de orgulho de pertencer à organização, de sua história e tradições; um evidente respeito por superiores e empregados mais antigos que são percebidos como trajetórias modelares tanto pelos subordinados quanto por aqueles recentemente incorporadas; a constância da pressão informal do grupo para que os valores se mantenham e o comportamento individual se

manifeste de acordo com a cultura; a ênfase em iniciativas de caráter coletivo que devem ser dominantes em relação àquelas de natureza individualista que, mesmo eficazes, podem ser contrárias aos valores da organização; a dominância de mecanismos não formais para regular o funcionamento da organização em detrimento do emprego de alternativas formais e impessoais.

Para desenvolver um sistema simbólico - uma cultura capaz de oferecer espaço para a identificação coletiva - é importante que sejam enfatizadas certas características facilitadoras de um clima organizacional coeso. Entre outras possíveis destaca-se a idéia de que a organização tenha uma certa antigüidade<sup>8</sup> e que tenha existido um grau elevado de estabilidade entre seus membros. Isto auxilia a consolidação de um certo estilo, uma espécie de mapa comum de valores, simbolizando uma cultura que *funcionou* na história por ter sido assumida por todos. Isto permite também que fique sinalizado que a cultura pertence ao coletivo, pois se nutre da combinação e interação entre os atores sociais dela participantes. Trata-se de uma cultura inclusiva das diversidades subjetivas. Neste contexto, é possível compartilhar determinadas formas de dirigir a organização - sua estratégia, estrutura, distribuição de poder - sem que existam alternativas culturais significativas questionando os valores predominantes. A partir de uma direção carismática ou bastante participativa, isto pode ser potencializado. Com um código de valores assim constituído, uma interação continuada entre os membros da organização é produzida, permitindo a geração de um modelo interpretativo comum da realidade dos objetivos e da maneira de alcançá-los.

De outro lado, na construção de um sistema de valores identificado com os atores sociais, em geral encontramos certas marcas como a existência de vantagens - técnicas, comerciais, trabalhistas, sociais - importantes com respeito a outras organizações; a adoção de valores externos à própria empresa, compartilhados por seus membros e que os une e identifica - os valores uma determinada escola, profissão, nacionalidade, localidade; a presença de uma moderada pressão para obter resultados a curto prazo - por terem assegurado o financiamento de suas atividades, por disporem de recursos que não dependem do êxito econômico a curto prazo ou pela facilidade de obterem uma rentabilidade satisfatória.

A identificação é um mecanismo chave de autocontrole. Ela orienta o comportamento na direção desejada, complementando, suprindo mesmo, as limitações apresentadas por um sistema de controle financeiro. Isto é especialmente importante quando os sistemas de controle financeiro são insuficientes. Em particular, isto se manifesta quando

---

<sup>8</sup> É óbvio que esta idéia de antigüidade é relativa. O que pode ser considerado antigo no estilo de cultura brasileira pode ser considerado novo na Inglaterra, por exemplo. O ponto é que a empresa deve ser percebida como antiga e dotada de tradição.

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

A identificação fomenta responsabilidade e autocontrole, possibilitando que os atores sociais sejam orientados na direção dos objetivos esperados, complementando o controle financeiro. A existência de identidade comum compromete o grupo com sua atividade ou unidade. Este compromisso se reproduz no controle direto das tarefas dos subordinados. Além disso, dado que uma grande parte da informação é obtida no plano pessoal e espontâneo, estar envolvido na gestão estimula atitudes orientadas para a captação de toda informação que permita o aperfeiçoamento da própria tarefa.

O compromisso internalizado atua no sentido de sustentar o controle de dimensões informais de difícil explicitação nos sistemas de controle formal. A organização consciente, explícita, formal nunca pode prescrever com exatidão todos os comportamentos nem todas as situações. Isto outorga um certo direcionamento em suas decisões. Por isso, segundo a motivação existente, esta discricionariedade estará mais ou menos orientada para a eficácia.

Os elementos provedores de identidade estão relacionados às características da atividade, à forma de conceber e implantar os sistemas formais de gerência - estratégia, estrutura organizacional, sistemas de controle. Também se relacionam com o plano subjetivo dos atores sociais e, mais particularmente, com o comportamento da equipe dirigente. Os elementos provedores de identificação coletiva podem ser organizados em torno de três eixos básicos. A promoção da identidade relacionada à atividade, a promoção da identidade relacionada ao sistema de gerência e a promoção da identidade ligada aos atores sociais.

Entre os aspectos promotores de identidade ligados ao tipo de atividade, é possível assinalar: a retribuição monetária, o desafio que ela representa, os objetivos delineados, condições de trabalho, recursos materiais e humanos disponíveis, potencialização das habilidades, percepção da influência no resultado da atividade, contribuição ao resultado global, autonomia no exercício da tarefa, *feed-back* constante à realização da tarefa e interação com outros atores na organização.

Entre os aspectos promotores de identidade ligados ao sistema gerencial, é possível assinalar: flexibilidade da organização e do sistema de controle, existência de uma estrutura e estratégias adequadas, clareza dos objetivos e alocação de responsabilidade, descentralização das decisões e presença de mecanismos eficazes de comunicação e coordenação.

Entre os aspectos promotores de identidade ligados aos atores sociais, é possível assinalar: os estilos de comportamento e de interação dentro da organização, dedicação à atividade e capacidade de trabalho, compromisso e participação ativa no funcionamento da empresa.

Assim, um sistema de controle promove a identificação coletiva quando considera e assume estes aspectos. O sistema de controle de gestão tem grande influência no alcance da identificação subjetiva de seus membros com a organização. Indicadores de controle, características da informação, tipos de avaliação, formas de implantação, compromissos de gerenciamento, atuação dos responsáveis ou estilos de utilização, podem promover uma maior ou menos identificação das subjetividades com o sistema de gestão.

O sistema de controle reduz a identificação coletiva sempre que investe no comportamento burocrático. Nele, a desmotivação ou o medo influem para a ausência de envolvimento ou compromisso no processo organizacional e no sistema de controle. Diante do medo de ser avaliado negativamente não se aceita ou se distorce o controle para favorecer ou defender interesses subjetivos. O sistema de controle pode favorecer um comportamento que se adequa às obrigações formais, mas está de fato orientado à satisfação de necessidades particulares - individuais ou de subgrupos.

A falta de identificação se manifesta nos seguintes aspectos: limitar-se ao que está explicitado e formalizado nos planos e no orçamento, considerando-os como uma obrigação a cumprir e não como desejo com o qual esteja comprometido; orientação centrada nos indicadores com os que se avalia o comportamento embora possa ser às custas de limitar a eficácia a longo prazo do departamento; o desperdício de recursos e comportamento exclusivamente centrado no próprio departamento, mostrando aversão ao trabalho em equipe.

A concepção e operacionalização de um sistema de controle de gestão pode ser utilizado, portanto, para promover a identificação dos indivíduos no grupo e a internalização dos objetivos organizacionais. Isto pode ser potencializado através de um compromisso da direção no processo de controle; uma gerência participativa que produza uma interação continuada durante o processo (especialmente, no desenho do sistema, na realização do planejamento e na avaliação); existência de objetivos claros, reduzindo paradoxos dos centros de responsabilidade e facilitando o alcance de metas individuais e, finalmente, uma atitude construtiva e flexível da gerência no processo de planejamento e avaliação de desempenho.

## 6 - SIMBOLISMO, RITUAL E SISTEMAS DE CONTROLE

Uma visão de mundo excessivamente calcada na perspectiva da razão prática tende a ignorar diversas dimensões não formais das organizações. Trata-se daquelas dimensões inconscientes, não explicitadas, refratárias ao exame racional, prático ou utilitário, simbólicas mesmo, que acompanham os processos de controle, afetando decisivamente o funcionamento de uma empresa. Os sistemas de controle de gestão, necessariamente, comunicam determinados valores, acentuando, no plano simbólico, o que é ou não importante, as expectativas de comportamento, o que se deve ou não fazer. Através do processo de controle é construída, negociada, compartilhada e internalizada toda uma série de valores e significados. Assim, a realização de mudanças no desenho ou na utilização do sistema de controle afeta o acontecimento de mudanças importantes na cultura organizacional.

O sistema de controle de gestão, via de regra, legitima e mantém os valores da estrutura de poder existente na organização. Em especial, como seria esperado, os valores do corpo dirigente. Através da negociação dos orçamentos ou a implantação de um novo modelo, o sistema de controle pode ser percebido e interpretado de forma diferente pelos atores sociais ou grupos internos de acordo com suas subculturas, seus valores e mesmo suas percepções subjetivas. O sistema de controle contribui para criar uma determinada construção da realidade coletiva que representa os interesses dominantes, mantendo relações de poder e revelando as normas que guiam determinada cultura. Neste sentido, contribui para racionalizar, legitimar e justificar decisões que resultam da estrutura de poder existente.

Os indicadores que são utilizados, a forma como se mede, como se utiliza os incentivos ou a quem se reportam, reflete esta estrutura de poder assim como o que se considera como sendo a forma aceita e apropriada de fazer as coisas. O orçamento, através da negociação e avaliação posterior, é um veículo para classificar, visibilizar e definir valores. Queiramos ou não, existem dimensões simbólicas importantes aí implicadas. Assim, o sistema de controle acaba por refletir as prioridades e preocupações - os valores, enfim - dos responsáveis por sua concepção e dos seus diversos tipos de usuários. Neste sentido, é impressionante que os sistemas de controle se orientem, em geral, apenas, por indicadores de caráter financeiro - custos, lucros etc. - em detrimento de outros indicadores relacionados à cultura e ao meio ambiente. Assumir que um sistema de controle pode ser *neutro* ao tomar por base a *frieza* dos números de um orçamento é esquecer que os números são atravessados e carregados de expressão simbólica, falando, em última instância, dos valores existentes em uma cultura.

Além disso, em muitos casos, um sistema de controle de gestão ajuda a produzir uma ilusão da existência do controle quando, na realidade este é totalmente devassado, falho ou até inexistente. A necessidade de querer controlar todos os atos e variáveis pode conduzir à opção por mecanismos mais formalizados de controle baseados na crença de que isto é possível. Este comportamento acaba por servir mais como redutor da ansiedade e legitimador da tomada de decisões em ambientes de grande incerteza que como esforço de motivação e produção coletiva.

O temor do desconhecido é uma experiência existencial básica que nos leva na direção da necessidade do desenvolvimento de mecanismos que possibilitem o controle. Todo o imponderável deve ser objeto de controle para que nossa possibilidade de classificar, compreender e reconhecer o mundo possa ser restabelecida. Não é por outra razão que os mecanismos de controle tradicionais como o mito, os sistemas advinhatórios e os rituais sejam, há muito tempo, um objeto de pesquisa clássico em Antropologia Social. Assim, a questão do controle está associada aos mais diferentes esforços que as culturas desenvolveram para estabelecer a ordenação do mundo que as cerca.

O perigo do imprevisível é, de fato, o que está em jogo nos mais variados esforços que as culturas humanas realizam para controlar o acontecimento e a mudança. Mary Douglas (1976), uma antropóloga inglesa, afirmou que não podemos conviver com um *mundo de gelatina*. Assim, o controle seguro das coisas acaba sendo um grande investimento social. Do outro lado, as incertezas, margens, ambiguidades, anomalias e passagens são perigosas e devem ser objeto de cuidados e controle - racional, mágico ou ambos. É exatamente por força dos perigos contidos na imprevisibilidade e na incerteza, que as culturas produzem um sem número de sistemas advinhatórios, que podem ser descritos como tentativa radical de controle e classificação do futuro desconhecido. A grosso modo, os sistemas de controle de qualquer natureza são parte do que podemos chamar de acervo das obstinações recorrentes nas culturas humanas.

É também no sentido de um esforço de controle que as culturas executam um permanente trabalho de produzir rituais. Controlando o futuro, prevendo o imponderável, conscientizando as transformações, delimitando fronteiras e movimentos, organizando as passagens e construindo as regras do jogo, que os rituais atuam construindo e reconstruindo as significações onde quer que elas se achem ameaçadas pelo imprevisível. Isto se traduz na idéia de que o exercício do controle é algo básico nas culturas como experiência privilegiada de ordenação do mundo. São os processos rituais que, fundamentalmente, nos transmitem esta repousante sensação de controle e imposição da ordem.

É preciso que toda a situação de passagem, mudança, margem ou fronteira seja dramatizada para que tomemos consciência de que ali, sob licença social explícita, está acontecendo a diferença. É preciso recorrer à *cerimônia* para dar sentido ao extraordinário e, num mesmo gesto, dele retirar os perigos potenciais que podem abalar a solidez da existência social. É preciso que falemos disso e que também aí a sociedade possa criar um espelho de si mesma. (Rocha, 1989)

Estes mecanismos de controle, os sistemas de controle de gestão como um caso particular, podem ter um caráter mais ou menos racional. Alguns autores assinalam que, mesmo por trás de uma aparente racionalidade do processo orçamentário, se esconde um comportamento cerimonial. Pode-se pensar que, através da utilização de um instrumento de caráter mágico - orçamento ou informação financeira -, estabelecemos a drástica redução da ansiedade e incrementamos a segurança do controle ritualizado. Em certo sentido, junto com o orçamento *racional, científico e técnico* caminha um procedimento simbólico que se traduz na redução da incerteza e na garantia - ao menos mágica - de *que tudo vai bem, que tudo está sob controle*.

Assim, encontramos indicações de que, em diversas situações, atravessando um sistema de controle existe uma forte dimensão simbólica, cerimonial e ritual. De fato; os rituais possuem marcas distintivas que permitem uma comparação criativa com aspectos típicos do processo orçamentário. Rituais e orçamentos possuem caráter repetitivo e previsível (cada ano, cada mês), símbolos marcadamente emocionais (auto estima, segurança, identificação) e desdobramentos práticos para os participantes (assinalar comportamentos esperados). Em muitos casos, estes aspectos podem ter um impacto maior que o próprio processo orçamentário. Portanto, o ritual (e o orçamento) atua como instrumento de controle, pois representa a condensação de crenças e sentimento complexos, estimulando, legitimando e articulando elementos que preservam a ordem moral e social.

Ainda são poucos os dirigentes que reconhecem a importância do ritual na vida das organizações como consagração do poder instituído. Entretanto, nenhuma organização consegue existir sem representações simbólicas sobre a realidade em que está investida. Por isso é necessário compreender como o simbólico atravessa a organização e as relações que mantém com o poder. O tema do simbólico é algo de extrema complexidade, trabalhado em diversas disciplinas e composto de diferentes aspectos. Aqui estamos apenas nos referindo ao ritual como elemento simbólico e, em especial, ao sistema de controle financeiro como exemplo de ritual.

O comportamento individual ou coletivo é, por excelência, plasmado em matéria simbólica. Ele é, acima de tudo, significativo, comunicacional. A complexidade envolvida na *realidade* das organizações nos obriga a fazer simplificações. Os materiais simbólicos, pelo seu extraordinário poder de condensação (DaMatta, 1979), permite que muita coisa seja *dita*, oferece uma *leitura* do universo da organização que permite melhor compreendê-la e enfrentá-la. Para isso são utilizados os materiais simbólicos, pois eles são veículos privilegiados para o transporte de significações. Através dos símbolos se reconhece, por exemplo, quem tem o poder ou é importante na organização.

Os símbolos estruturam, encaminham as performances dos atores sociais, ajudando o desenvolvimento de um sentido de trajetória individual dentro da organização. Eles também permitem uma compreensão mais global de como devem ser estabelecidas interações sociais e relações interpessoais. Não é por outro motivo que, em muitas organizações, é incentivada a criação de uma galeria de heróis - Henry Ford, Lee Iacocca, entre outros - bem como a construção de uma certa mitologia<sup>9</sup> - a memória dos *tempos duros*, das *grandes viradas* ou *conquistas*. Este universo significacional ajuda a entender a regra do jogo, o complicado mundo dos negócios e os comportamentos esperados. Tudo isso, podemos dizer, faz parte de um complexo de condensações e deslocamentos simbólicos, componentes de um processo de ritualização nas organizações.

Os rituais supõem uma seqüência estruturada e padronizada, sendo, por isso, um instrumento importante para canalizar a expressão dos sentimentos e das emoções, perceber a realidade e organizar os grupos sociais. Através do ritual as crenças sobre a realidade - meio ambiente e organização - são criadas, reforçadas e modificadas. O ritual ajuda a dar sentido à realidade da organização, ligando pólos opostos como o passado com o presente, o alto com o baixo, o distante com o próximo. Tudo contribui para oferecer ou aumentar o sentido de unidade, a confiança na organização e certeza da permanência.

Através da participação no ritual se promove a expressão dos sentimentos e das emoções de forma controlada, uma vez que são os símbolos de cada organização que plasmam o sentido e dão o conteúdo a estes rituais. Como a matéria simbólica se caracteriza por condensar uma ampla variedade de significados, acabam por ser compreendidos, ainda que de forma variável, pelos diversos atores sociais da organização, amplificando a significação

---

<sup>9</sup> A questão do significado do mito é bastante complexa e sua discussão (Rocha, 1985), bem como as discussões mais rigorosas sobre a teoria do ritual, fogem aos limites deste trabalho. Em todo caso, podemos dizer que uma das razões pelas quais os mitos são mecanismos poderosos de legitimação é que oferecem uma determinada concepção do que é a organização e seu meio ambiente. Por esta razão costumam ser usados para legitimar mudanças e novas relações de poder como a criação de unidades organizacionais, a contratação de novos profissionais, a introdução de tecnologias ou informatização.

desejada. Estas características demonstram a força dos símbolos como elementos que oferecem uma contribuição importante no sentido de fomentar a coesão em condições adversas ou contexto complexos. Os rituais são um poderoso instrumento de explicitação das tradições e de reforço dos valores coletivos. Também pode acontecer que os rituais percam seu sentido inicial, enfraquecendo sua mensagem original e sendo apenas um acontecimento repetitivo que tende ao esvaziamento. De qualquer forma, é principalmente por meio de elementos ritualizados e rituais - organograma, orçamento, reuniões de diretoria - que o universo simbólico coletivo se manifesta e os indivíduos se integram com a organização. Tudo isto facilita a comunicação tanto com os que são detentores de poder e autoridade como também com todos os outros canais dentro da organização.

Os símbolos ajudam também a representar o funcionamento organizacional de uma forma semelhante ao que se desejaria que ocorresse na realidade. Assim, o orçamento tanto pode evocar um modelo de administração descentralizada, participativa e profissional quanto - inversamente - pode evocar um modelo centralizado e pouco participativo. De uma maneira ou de outra, a dimensão simbólica atua como mecanismo de legitimação da autoridade. Por meio da participação no ritual, a dependência do indivíduo em relação ao grupo a que pertence é reforçada. Por isso, para manter o controle e a coordenação interna de uma organização, os processos de ritualização podem ser utilizados como importantes ferramentas.

O poder simbólico e ritualístico do orçamento, como força unificadora dentro da organização, é mais compreensível que seu próprio conteúdo. Além disso, através do ritual se manifesta o apoio à autoridade e se desencoraja o comportamento crítico. Uma das manifestações do uso do ritual se produz a cada ano na elaboração do orçamento. Através do orçamento, cada administrador o utiliza para apresentar um certa imagem de si mesmo e contrastá-la com a dos demais dirigentes com o objetivo de alcançar uma maior fatia de poder e de recursos.

Neste sentido, o ritual coletivo de elaboração do orçamento transforma a ambigüidade e a incerteza que afetam a organização, em objetivos e orçamentos tangíveis. E mais, a mitificação da técnica e do instrumental de controle formalizados que existe em nossa sociedade contribui para justificar a importância do processo orçamentário e a dar a este processo mecânico um sentido de maior significado simbólico. De outro modo, um orçamento cria uma determinada concepção de tempo, um meio ambiente que facilita a realização do controle por parte da administração, além de reafirmar e reforçar determinados valores, normas e comportamentos que são consistentes com a cultura da organização.

Finalmente, ao terminarmos as discussões deste artigo, cabe assinalar que a perspectiva racional dominante na concepção de controle de gestão, via de regra, considera o comportamento coletivo fundamentalmente orientado através do desenho de mecanismos formalizados, em especial, o controle financeiro. O fato de que nas últimas décadas tenha havido um predomínio desta perspectiva leva a uma ênfase excessiva na dimensão tecnicista e mecânica que se encontram presentes nos sistemas de controle em muitas organizações. Esta tendência parece não aprofundar a pertinência de outras variáveis de enorme densidade. Particularmente, procuramos chamar a atenção para as dimensões pouco exploradas, em que pese sua consistência, como o contexto simbólico, a vida social e a cultura organizacional. Como vimos ao longo deste artigo, o sistema de controle pode contribuir para sustentar ou modificar a cultura de uma organização. Por suas características simbólicas, pode promover um sistema de valores culturais orientados à eficácia ou, inversamente, orientados à burocracia e ao freio dos processos de transformação.

Longe de ser uma preocupação exclusivamente acadêmica, a consideração adequada de dimensões relacionados à cultura no projeto de sistemas de controle de gestão, como foi discutido neste trabalho, é de fundamental relevância para o êxito de qualquer organização.

**BIBLIOGRAFIA:**

- ALVESSON, M.; LINDKVIST, L. Transaction costs, clans and corporate culture. Journal of Management Studies, v.30 n.3, 1993.
- AMAT, M. J. El control de gestión: una perspectiva de dirección. Barcelona: Gestion 2000, 1992.
- BERRY, A.J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. Management control: theories, issues and practices. London: Macmillan, 1995.
- BIRNBERG, J.G.; SNODGRASS, C. Culture and control: a field study. Accounting, Organizations and Society, v. 13, n. 5, p.447-464, 1988.
- BLAU, P. M. The dynamics of bureaucracy. Chicago, Ill.: University of Chicago Press, 1955.
- BLUMENTHAL, S.C. Management information systems: a framework for planning and development. New York: Prentice-Hall, 1969.
- DALTON, M. Men who manage. New York: J.Wiley, 1959.
- DAMATTA, R. Carnavais, malandros e heróis. Rio de Janeiro: Zahar, 1979.
- DARWIN, C. On the origins of species. Chicago: Encycl. Britannica, 1952.
- DAVIS, R. C. The principles of factory organization and management. New York: Harper, 1928.
- \_\_\_\_\_. Industrial organization and management. New York: Harper, 1940.
- \_\_\_\_\_. The fundamentals of top management. New York: Harper, 1951.
- DOUGLAS, M. Pureza e perigo. São Paulo: Perspectiva, 1976.
- DRUCKER, P.F. The practice of management. New York: Harper, 1954.

DRUCKER, P.F. Control, controls and management. In: CHARLES, B.; JAEDICK, R.K.; HARVEY, M., ed. Management controls: news direction in basic research. New York: McGraw-Hill, 1964.

\_\_\_\_\_. The theory of business. Harvard Business Review, v. 72, n. 5, p. 95-104, Sept./Oct. 1994.

FAYOL, H. General and industrial management. London: Pitman, 1949.

FLAMHOLTZ, E.G. Organizational control systems as managerial tool. California Management Review, v. 22, n. 2, p. 50-59, Winter 1979a.

\_\_\_\_\_. Toward a psycho-technical systems paradigm of organizational measurement. Decision Science, p.71-84, 1979b.

\_\_\_\_\_; DAS, T.K.; TSUI, A.S. Toward an integrative framework of organizational control. Accounting, Organizations and Society, v. 10, n. 1, 1985.

GEERTZ, C. Interpretação das culturas. Rio de Janeiro: Zahar, 1973.

GOFFMAN, E. Manicômios, prisões e conventos. São Paulo: Perspectiva, 1974.

GOMES, J. S. Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1983. Tese de Doutorado.

\_\_\_\_\_. O orçamento público no Brasil - para que serve? - O caso das instituições federais de ensino superior. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1994. (Relatório COPPEAD, n.294).

\_\_\_\_\_. Tópicos contemporâneos em contabilidade - chamada para pesquisas. Revista Brasileira de Contabilidade, n.91, 1995.

\_\_\_\_\_. Contabilidade y presupuesto público: análisis del proceso de control de gestion en universidades públicas brasileñas. In: INSTITUTO DE CONTABILIDADE Y AUDITORIA DE CUENTAS DEL MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA. Contabilidade de la empresa y sistemas de informacion para a gestión. Madrid, 1995b.

GOMES, J.S.; SPILLER, E.S. O controle gerencial em empresas estatais brasileiras- o estudo de caso da CBTU. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1991. (Relatório COPPEAD, 243).

HOFSTEDE, G. H. The game of budget control. Holland: Koninklijke Van Gorcuna, 1967.

\_\_\_\_\_. Management control of public and non-for-profit activities. Accounting, Organization and Society, v. 6, n. 3, 1981.

\_\_\_\_\_. The poverty of management control philosophy. Academy of Management Review, 1978.

\_\_\_\_\_. Management control of public and not-for-profit activities. Accounting, Organizations and Society, v. 6, n. 3, p. 193-211, 1981.

\_\_\_\_\_. The interaction between national and organizational value systems. Journal of Management Studies, v.22, n.4, 1985.

\_\_\_\_\_. The cultural relativity of organizational practices and theories. Journal of International Business Studies, Autumn 1983.

\_\_\_\_\_. Diagnosing organizational cultures. Maastricht: Institute for Research on Intercultural Cooperation, 1987. (Working Paper)

\_\_\_\_\_ et al. Measuring organizational cultures: a qualitative and quantitative study across twenty cases. Administrative Science Quarterly, v.35, 1990.

LEACH, E. Communication and culture: the logic by which symbols are connected. Cambridge, Mass.: Cambridge University Press, 1975.

LÉVI-STRAUSS, C. Introdução à obra de Marcel Mauss. In: MAUSS, M. Antropologia e sociologia. São Paulo: EDUSP, 1974.

MACINTOSH, N.B. The social software of accounting and information systems. Chichester: J.Wiley, 1985.

\_\_\_\_\_. Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach. Chichester: J.Wiley, 1994.

- OUCHI, W. G. Control in organizational hierarquies: coupled versus uncoupled. In: MEYER et al. Studies on environment and organizations. San Francisco: Jossey-Bass, 1978.
- \_\_\_\_\_. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. Management Science, 1979.
- \_\_\_\_\_. Markets , Bureaucracies and Clans. Administrative Science Quarterly , v.25, n.1.
- PORTER, M. The competitive advantage of nations. New York: Free Press, 1990.
- ROCHA, E. O que é etnocentrismo. São Paulo: Brasiliense, 1984.
- \_\_\_\_\_. O que é mito. São Paulo: Brasiliense, 1985.
- \_\_\_\_\_. A formatura como rito de passagem. Informativo COPPEAD, n.2, 1989.
- \_\_\_\_\_. A sociedade do sonho. Rio de Janeiro: Mauad, 1995.
- SAHLINS, M. Cultura e razão prática. Rio de Janeiro: Zahar, 1979.
- SCHEIM, E. H. Organizational culture and leadership. London: J.Bass, 1985.
- TURNER, V. O processo ritual: estrutura e antiestrutura. Petrópolis: Vozes, 1974.
- TYLOR, E. B. Primitive cultures. London: J.Murray, 1871.
- WATERMAN, R. Frontiers of excellence: learning from companies that put people first. London: N.Brealey London Publ.; 1995.
- WEBER, M. Economy and society. New York: N.Y. Bedminster Press, 1968.