



Faculdade de Ciências Empresariais – FACE
Mestrado em Administração

**ANÁLISE DOS TRAÇOS CULTURAIS PRESENTES NOS PROCESSOS DE
TOMADAS DE DECISÃO CONTÁBIL:
UMA PERSPECTIVA DO PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE**

POLLIETTE ALCILÉIA LEITE

Belo Horizonte-MG
2014

POLLIETTE ALCILÉIA LEITE

**ANÁLISE DOS TRAÇOS CULTURAIS PRESENTES NOS PROCESSOS DE
TOMADAS DE DECISÃO CONTÁBIL:
UMA PERSPECTIVA DO PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração da Universidade FUMEC, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração.

Área de Concentração: *Gestão estratégica de organizações*

Orientador: *Prof. Dr. Juvêncio Braga de Lima*

- L533a Leite, Polliette Alciléia.
Análise dos traços culturais presentes nos processos de tomadas de decisão contábil: uma perspectiva do profissional de contabilidade. / Polliette Alciléia Leite. – Belo Horizonte, 2014
- 129 f : il. ; 30 cm.
- Orientador: Juvêncio Braga de Lima.
Dissertação (mestrado) – Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Empresariais.
- Inclui bibliografia.
1. Cultura organizacional – Estudo de casos. 2. Processo decisório - Estudo de casos. I. Lima, Juvêncio Braga de.
II. Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Empresariais.
III. Título.

CDU: 65.01:008



Dissertação intitulada: *Análise dos traços culturais presentes nos processos de tomadas de decisão contábil: uma perspectiva do profissional de contabilidade*, de autoria da mestrande Polliette Alciléia Leite, aprovada pela Banca Examinadora constituída pelos professores: Prof. Dr. Juvêncio Braga de Lima, Prof. Dr. Luis Antônio Antunes Teixeira e Prof. Dr. Wendel Alex de Castro e Silva.

Prof. Dr. Juvêncio Braga de Lima - Universidade FUMEC
(Orientador)

Prof. Dr. Luiz Antônio Antunes Teixeira - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Wendel Alex Castro e Silva - Faculdade Novos Horizontes

Prof. Dr. Cid Gonçalves Filho
Coordenador do Programa de Doutorado e Mestrado em Administração
Universidade FACE/FUMEC

Belo Horizonte, 29 de maio de 2014.

*Ao meu eternizado pai **Alceu**,*
que assistirá mais esta conquista
em lugar privilegiado;

minha mãe ***Idma***,
que todos os dias me incentiva em
minhas escolhas, com amor e dedicação;

*meu amado **Rildo**,*
que acreditou e motivou a
realização deste sonho; e

*minha irmã **Paulette**,*
amiga e companheira.

AGRADECIMENTOS

A gratidão não nos tira nada, ela é dom em troca, mas sem perda e quase sem objeto. A gratidão nada tem a dar, além do prazer de ter recebido.

ANDRÉ COMTE-SPONVILLE

Prof. Dr. Juvêncio Braga de Lima,
por ter contribuído para o desenvolvimento desta pesquisa, sempre com dedicação e entusiasmo;

Agentes da Pesquisa,
pela doação de seu precioso tempo para colaborar com este estudo.

Todos os amigos e pessoas,
que torceram pela minha vitória neste desafio; e

Profa. Leila Brito,
pela revisão de língua portuguesa, metodologia textual, normalização técnica, programação visual e edição desta dissertação de mestrado.

*Toda decisão acertada é proveniente de experiência.
E toda experiência é proveniente de uma decisão não acertada.*

ALBERT EINSTEIN

RESUMO

LEITE, Polliette Alciléia. *Análise dos traços culturais presentes nos processos de tomadas de decisão contábil: uma perspectiva do profissional de contabilidade*. 2014. 129 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Administração, Universidade FUMEC, Belo Horizonte, 2014.

A cultura organizacional e seus pontos de interferência vêm sendo estudados em razão de sua grande importância nos processos de gestão. Ocorre que o traço empresarial, representado pelas características específicas do condutor do negócio, pode variar de acordo com seu perfil pessoal, a saber, se arrojado ou conservador. Neste sentido, tem-se, na figura do contador, um agente integrante do processo de condução da cultura organizacional, pelo fato do seu importante trabalho ser influenciado pelo estreito comprometimento com os objetivos do proprietário da empresa. Assim, cabe aprofundar o estudo dos aspectos culturais da organização nos processos decisórios, com vistas nas questões de sua interferência nas estratégias tomadas de decisão empresarial, visando a compreensão das formas de sua manifestação, a partir da participação do contador nesses processos. Desta forma, apoiando-se em abordagem qualitativa, e valendo-se de um estudo de múltiplos casos, propõe-se, com esta pesquisa, identificar os elementos culturais presentes nas práticas contábeis de três organizações empresariais localizadas na Região Metropolitana de Belo Horizonte (RMBH), Minas Gerais, a partir de sua associação às tomadas de decisão de seus departamentos de contabilidade. Ao final, avaliando resultados de estudos preliminares, concluiu-se pela existência de pontos de interferência da cultura organizacional, tanto nos comportamentos pessoais como nas tomadas de decisão, ressaltando-se o caráter involuntário de tal interferência, por se tratar de influências motivadas por uma inconsciente incorporação, pelos funcionários dos setores de contabilidade dessas empresas, de costumes e hábitos tradicionais de seus proprietários. Enfim, restou comprovado que a participação do contador nos processos decisórios não apenas expõe como caracteriza as formas de manifestação desses elementos culturais.

Palavras-chave: cultura organizacional, tomadas de decisão, contabilidade.

ABSTRACT

LEITE, Polliette Alciléia. *Analysis of cultural traits present in the processes of decision taken in accounting: an overview of the accounting professional*. 2014. 129 f. Dissertation (Masters in Business Administration) – Faculdade de Administração, Universidade FUMEC, Belo Horizonte, 2014.

The organizational culture and its points of interference have been studied because of its great importance in the management processes. Occurs that the business trait, represented by the specific characteristics of the manager, may change according to your personal profile, whether bold or conservative. In this sense, we have, the Accountant, as a agent of organizational culture process, because of his important work being influenced by narrow commitment to the objectives of the business owner. It is important to further study of the cultural aspects of the organization in decision making processes with a view on issues of its interference in strategic business decision taken in order to understand the forms of its manifestation, from the participation counter these processes. So, relying on a qualitative approach, and making use of several cases studied is proposed with this search, identify cultural elements present in the accounting practices of three business organizations located in the Metropolitan Region of Belo Horizonte (MRBH), Minas Gerais, from its participation in the decisions making of its accounting departments. At the end, endorsing the results of preliminary studies, it was concluded by existence of interference points of organizational culture, in personal behavior and in decision making, highlighting the involuntariness of such interference, because these interferences are motivated by a unconscious incorporation, by employees of accounting sector of these companies, of traditional customs and habits of its owners. Anyway, remains proven that participation of the counter in decision making processes not only exposes but features the forms of manifestations of these cultural elements.

Keywords: organizational culture, decision making, accounting.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	Categorias usadas para descrever a cultura	26
QUADRO 2	Traços brasileiros e características-chave	29
QUADRO 3	Tipos de racionalidade nas decisões	37
QUADRO 4	Características dos modelos clássico e administrativo da tomada de decisão	38
QUADRO 5	Modelo racional e comportamental da tomada de Decisão	39
QUADRO 6	Comparações de perspectivas de decisão estratégica entre modelos de tomada de decisão	40
QUADRO 7	Principais alterações da Lei nº 6.406/1976	48
QUADRO 8	Experiência dos entrevistados	75
QUADRO 9	Resumo das práticas contábeis – Empresa A	85
QUADRO 10	Resumo das práticas contábeis – Empresa B	90
QUADRO 11	Resumo das práticas contábeis – Empresa C	94
QUADRO 12	Aspectos de traços culturais nas empresas A, B e C ..	112

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1	As organizações e a sociedade	50
----------	-------------------------------------	----

LISTAS DE SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COFINS	Contribuição para a Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DC	Departamento de Contabilidade
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
PIS	Programa de Integração Social
RMBH	Região Metropolitana de Belo Horizonte
TIC	Técnicas de Incidentes Críticos

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	Problema de pesquisa	18
1.2	Objetivos	18
1.2.1	Objetivo geral	18
1.2.2	Objetivos específicos	18
1.3	Justificativa	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1	Cultura organizacional	22
2.1.1	Conceitos de cultura	22
2.1.2	Cultura <i>versus</i> cultura organizacional	25
2.1.3	Aspectos da cultura nacional organizações	33
2.2	Processo decisório	35
2.2.1	Modelos de tomada de decisão	35
2.3	Processo decisório e práticas contábeis	41
2.3.1	Definição, objetivo e aplicação da contabilidade	42
2.3.2	Tipos de organização e contabilidade	50
2.3.3	As práticas contábeis nas organizações: informações gerenciais e informações tributárias	54
2.3.3.1	As práticas contábeis como base para decisão nas organizações	54
2.3.3.2	O planejamento tributário como práticas contábeis	56
2.3.4	Contabilidade financeira e gerencial	59
2.3.5	Informações contábeis e o processo decisório	64
2.4	Cultura organizacional e as tomadas de decisão contábil	67
3	METODOLOGIA	72
3.1	Tipo de pesquisa quanto à abordagem	72
3.2	Tipo de pesquisa quanto aos fins	73
3.3	Tipo de pesquisa quanto aos meios	73
3.4	Instrumentos de coleta de dados	75
3.5	Unidade de análise, população e amostragem	76
3.6	Técnica de análise de dados	78
3.7	Estudo de múltiplos casos	78
3.7.1	Empresa A	79
3.7.2	Empresa B	79
3.7.3	Empresa C	80
4	ANÁLISE DE RESULTADOS	81
4.1	Práticas contábeis	81
4.1.1	Empresa A	81
4.1.2	Empresa B	85
4.1.3	Empresa C	90
4.2	Traços culturais	94

4.2.1 Empresa A	94
4.2.2 Empresa B	97
4.2.3 Empresa C	100
4.3 Incidentes críticos: práticas contábeis e traços culturais	103
4.3.1 Empresa A	103
4.3.2 Empresa B	106
4.3.3 Empresa C	108
4.3.4 Cultura organizacional e contabilidade: traços culturais e decisões contábeis nas empresas	110
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	113
REFERÊNCIAS	116
ANEXO	
Roteiro de Entrevista	

1 INTRODUÇÃO

A cultura organizacional e seus pontos de interferência nas tomadas de decisão vêm recebendo a atenção dos pesquisadores da Administração, em razão de sua relevância nos processos de gestão empresarial. Ocorre que em vista da nova posição do mercado brasileiro no mundo, submetidas a um contexto de forte concorrência, as organizações são alvo de estudos que visam, prioritariamente, a sua sobrevivência e expansão.

Neste sentido, o risco-país, representado em pontos de taxa de juros, elaborado pelo banco norte-americano JP Morgan, mostra a confiança do investidor estrangeiro no país. O Brasil apresentou, em 2005, o risco de 329 pontos representando 3,29%. Em 2003, este risco era de 1.439 pontos, representando 14,39%. Quanto menor o risco-país, menor o custo para o governo adquirir recursos no mercado estrangeiro (PADOVEZE *et al.* 2012).

Com vistas nessa redução da taxa de risco, ao longo dos anos, aspectos importantes de sua atuação vêm sendo discutidos, destacando-se a proposta de um competente redesenho de seus objetivos estratégicos e organizacionais, com vistas a aperfeiçoar a condução do negócio. Proposta que deve considerar as suposições culturais que conformam as estratégias terapêuticas ou corretivas utilizadas por uma organização em resposta à informação coletada sobre seu desempenho (SCHEIN, 2009), ressaltando-se, pois, a importância da interferência dos traços culturais da organização nos processos decisórios.

No que se refere ao interesse econômico desta pesquisa, destaca-se a franca expansão do mercado, promotora de novos nichos de atuação dos contadores, uma vez que novos postos de trabalho, em perspectiva gerencial, e destaque na hierarquia organizacional dos profissionais da área contábil produzem efeitos nos processos decisórios das organizações. Confirmando tal realidade, segundo dados divulgados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 2011, em torno de 566.000 profissionais da área contábil, entre técnicos, contadores e organizações contábeis atuavam no Brasil. Minas Gerais, que então apresentou o registro de cerca de 27.250 contadores e 5.888 organizações contábeis, apresentara, em 2010, uma proporção de 796 habitantes por profissionais contadores regularmente habilitados (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013).

Neste sentido, a evolução histórica da Contabilidade foi comparada ao crescente desenvolvimento econômico, estando, em alguns momentos, diretamente associada ao grau de desenvolvimento comercial (IUDÍCIBUS, 2009). Fato este atestado pelas recentes mudanças ocorridas nos processos de internacionalização da contabilidade proveniente de economias atualizadas. Segundo Padoveze *et al.* (2012, p. 21), o “mercado de capitais está se tornando cada vez mais internacional a cada dia que passa”, o que é possível comprovar pelo aumento no número de empresas domésticas relacionadas na bolsa de valores. A intensidade desse movimento de mudanças na gestão empresarial passa a gerar novos desafios.

Assim, decorrente do crescente desenvolvimento econômico, um novo cenário empresarial espelha-se na exigência de novas demandas das práticas contábeis, haja vista as modificações ocorridas no ambiente internacional, que tornam os processos empresariais cada vez mais competitivos e exigentes, refletirem o processo de globalização e integração entre países membros de blocos econômicos hoje existentes no mundo. Consequentemente, as informações contábeis passaram a promover um entendimento padronizado para usuários nacionais e internacionais tomarem suas decisões (PADOVEZE *et al.*, 2012).

Desta forma, pelo fato do processo gerencial das organizações necessitarem de informações fundamentais às tomadas de decisão, a Contabilidade passou a tomar características mais complexas por deparar-se com a necessidade de informações precisas e com a internacionalização dos mercados contábeis (MOSCHEN; WOHLGEMUTH, 2003).

Considerando este novo cenário contábil mundial, o interesse científico desta pesquisa volta-se para a compreensão da problemática existente entre a contabilidade e a presença de traços culturais nos processos de tomadas de decisão. Pretende-se, assim, com este estudo, identificar as características representativas da presença da cultura organizacional nos processos decisórios dos setores de contabilidade das organizações. Oliveira *et al.* (2003) atestam que, apesar da contabilidade ser muito antiga, os estudos da Ciência Contábil são recentes. Neste sentido, abre-se um caminho ao desenvolvimento de maior aplicação científica nas organizações empresariais.

Partindo-se da premissa de que toda organização possui uma cultura própria, e que seus aspectos, traços e artefatos desembocam em atitudes, ações, forma de pensar, agir e sentir, o contador, como agente integrante do processo de condução da cultura em suas atividades, constitui um profícuo campo de pesquisa. Em razão da importância do objetivo do seu trabalho e do estreito comprometimento com a sua chefia, cabe a busca do entendimento de que aspectos culturais da organização produzem interferência nas suas tomadas de decisão.

Ao buscar traços culturais de determinada organização, em determinado espaço de tempo, é possível identificar, analisar e avaliar as forças externas que nela interferiram. Ocorre que tais forças influenciam o ambiente interno das empresas e vão dando forma ao desenho organizacional (MACHADO, 2004).

A função da contabilidade tem enquadramento social, na medida em que estuda as ações do homem no patrimônio das empresas. Trata-se de uma ciência social, porque considera não somente o homem, mas seus atos, a moral e a vida social. A contabilidade tem como fonte de estudos, exatamente, o efeito do homem sobre o patrimônio das entidades (OLIVEIRA *et al.*, 2003).

A abertura das fronteiras mercadológicas brasileiras proveniente do advento da globalização, das exportações de produtos e investimentos de empresas internacionais no Brasil, somada ao alto poder aquisitivo conquistado ao longo dos anos pelos brasileiros pelo fortalecimento do Real em relação a outras moedas, vem despertando o interesse na discussão e análise tanto do comportamento das empresas nacionais com as rotinas contábeis, legislações específicas e carga tributária como das características intrínsecas ao comportamento dos indivíduos em relação a esses fatores que interferem na gestão empresarial. Conforme Padoveze *et al.* (2012), o processo de globalização alterou as características econômicas mundiais ao redefinir o conceito de propriedade e de riqueza, ascendendo alguns países e derrubando antigas potências.

Neste sentido, pesquisadores vêm desenvolvendo estudos voltados para a interferência dos aspectos culturais nas organizações. Dentre eles, após analisar várias pesquisas, Heinzman (2011) concluiu que a cultura influencia as estruturas organizacionais pela presença ativa de fatores como política, valores, crenças, comportamentos e preferências pessoais. Lau, Low e Eggleton (1995)

evidenciaram, em seus estudos, que a cultura exerce influência na participação do orçamento.

Certas abordagens tendem a buscar conexão entre a cultura organizacional e a gestão das organizações. Outras utilizam a investigação para análise de como ocorrem as influências nos processos de gestão, tomadas de decisão e estabelecimento de indicadores (KLANN; MACHADO, 2011).

Para Maximiano (2000) são indicadores da cultura organizacional a identidade, a tolerância ao risco de inovação, o individualismo, o coletivismo, a participação e a adaptação.

Por outro lado, Assaf Neto (2000) relata que os indicadores econômico-financeiros apresentam elementos extraídos das demonstrações contábeis que atestam a situação da empresa. Para Souza (2005), os índices financeiros atestam a situação ou o desempenho da empresa por possibilitar a inter-relação das contas financeiras. Matarazzo (2003) afirma que esses indicadores são representados na forma de índices que oferecem a possibilidade de medição entre contas ou grupo de contas das demonstrações contábeis, com intuito de evidenciar os aspectos da situação econômico-financeira da empresa.

Entretanto, vem crescendo o uso de medidas não financeiras evidenciadas em relatórios e decisões. Nelas é possível observar e ampliar as ferramentas de gestão. Enquadra-se nesta medida não financeira a avaliação de desempenho organizacional tal como o *Balance Scorecard* (VIANNA, 2009).

De acordo com Kaplan e Norton (1997), o *Balance Scorecard* é uma técnica composta de procedimentos de rotina, que visa interagir e balancear os principais indicadores financeiros e administrativos, passando, também, pelos processos internos e de qualidade. Indo além das medidas financeiras, oferece aos executivos a possibilidade de avaliar se suas unidades de negócio geram valor para os clientes, e se haverá necessidade de investimentos em sistemas, procedimentos e recursos humanos.

Assim sendo, apresenta-se a necessidade de ampliação dos conhecimentos teóricos acerca dos temas: cultura organizacional e contabilidade. Neste sentido, é de grande importância estudar o impacto da cultura sobre os processos de gestão contábil.

Desta forma, este estudo pretende identificar os pontos de interferência na gestão empresarial, sob a ótica do comportamento cultural organizacional

estudado há longo tempo, porém, por um ângulo mais específico que de um estudo focado no departamento de contabilidade. Por isso, tais pontos de interferência foram retratados sob a perspectiva do profissional contador e de suas relações com a cultura organizacional.

1.1 Problema de pesquisa

Assim, pensar o contador como agente integrante do processo de condução da cultura em suas atividades, em razão da importância do seu trabalho por causa do estreito comprometimento com a sua chefia que, nessas condições, majoritariamente, se personifica na figura do dono da empresa, cabe levantar o seguinte problema de pesquisa: *como os aspectos da cultura organizacional se manifestam nos processos decisórios das práticas contábeis?*

1.2 Objetivos

Pretende-se, com esta pesquisa, aprofundar o estudo dos aspectos culturais da organização nos processos decisórios, com vistas à compreensão das formas de sua manifestação, a partir da participação do contador nessas decisões.

1.2.1 Objetivo geral

Estudar as práticas contábeis de três organizações empresariais localizadas na Região Metropolitana de Belo Horizonte (RMBH), Minas Gerais, visando identificar aspectos culturais nos processos de tomada de decisão contábil.

1.2.2 Objetivos específicos

- . Descrever e caracterizar práticas contábeis nas empresas estudadas;
- e
- . descrever e caracterizar certos traços culturais presentes nos processos decisórios das empresas estudadas.

1.3 Justificativa

As tomadas de decisão empresariais representadas pelas características específicas do condutor do negócio pode variar, de acordo com o seu perfil pessoal, de arrojado a conservador. Dessa forma, Moschem e Wohlgemuth (2003) constataram a participação efetiva do contador nas ações que contribuem para o processo decisório de pequenas empresas. O gerenciamento necessário percebido pelo profissional da área contábil vai definir o perfil do gestor da empresa. Os autores enfatizam a necessidade do contador identificar o perfil do gestor da empresa em que irá atuar, porque isto facilitará a execução dos trabalhos, o acesso às informações necessárias à elaboração de demonstrativos, o planejamento e a manutenção dos controles gerenciais.

Neste sentido, pretende-se aprofundar a questão da interferência da cultura nas tomadas de decisão estratégica pela empresa, que necessita da participação do departamento contábil, representado pela figura do contador. Conforme Padoveze *et al.* (2012, p. 3): “diferenças em cultura, práticas empresariais, sistemas políticos, inflação, tributação e os riscos empresariais devem ser considerados no processo decisório de onde e como negociar e investir”.

No âmbito organizacional, tal departamento é normalmente posicionado próximo ao nível hierárquico de maior importância administrativa, que pode ser representado por diretores, administradores (públicos ou privados), acionistas majoritários, dentre outros elementos de forte impacto no plano decisório. Esta representação varia em função do tipo de organização estabelecida com base em legislação específica. A contabilidade como instrumento de controle que exerce influência no processo de tomada de decisão, só será construtiva de fato, se houver a participação efetiva com acompanhamento da evolução econômica e financeira das empresas de seu protagonista: o contador (MOSCHEM; WOHLGEMUTH, 2003).

A posição de destaque ocupada pelo profissional de Contabilidade no organograma deve-se ao fato do mesmo apresentar um alto grau de responsabilidade pela escrita contábil da empresa e, conseqüentemente, pelos seus reflexos no processo de tomadas de decisão a partir das informações geradas. Assim, Moschem e Wohlgemuth (2003) relatam que a posição do contador tornou-se muito mais significativa no âmbito empresarial, haja vista ser o

detentor de informações estratégicas com relação a qualquer negócio. Dessa forma, “o profissional contábil exerce papel fundamental na sociedade, pois é a partir das informações fornecidas por ele, que os usuários da contabilidade tomam decisões” (PASSONE *et al.*, 2013, p. 69).

Segundo Ludícibus (2009), o Artigo 1.179 da Lei nº 10.406, de 22 de dezembro de 2003, obriga o empresário ou a sociedade empresarial a seguir um sistema de contabilidade que poderá ser mecanizado ou não, exigindo que tenha e mantenha a escrituração uniforme de seus livros, com base em documentação comprobatória, e que levante anualmente o balanço patrimonial e o demonstrativo de resultado econômico.

Neste sentido, Czesnat *et al.* (2009) afirmam que são várias as áreas de atuação da Contabilidade. Segundo os autores, no Brasil, são amplos e diversificados os campos de atuação dos profissionais contadores que podem optar por áreas de ensino pública ou privada, ou então atuar como autônomo.

Oliveira *et al.* (2000) destacam que a contabilidade não existe apenas para dar cumprimento às obrigações legais, uma vez que orienta gerencialmente os administradores, para que visualizem a performance operacional da organização.

Muito embora o trabalho do contador seja relevante, alguns empresários acreditam que se trata de uma obrigatoriedade legal. Entretanto, são esses profissionais que possuem o conhecimento das informações, trabalham em sincronia com o processo de gestão, auxiliam na resolução de problemas, atuam no planejamento do negócio e, assim, promovem maior competitividade, assegurando a sobrevivência das empresas (MOSCHEM; WOHLGEMUTH, 2003).

O contador contemporâneo agrega o papel de gestor da informação em suas diversas fases, tais como: (i) coleta de dados – pelo preparo de relatórios; e (ii) implantação, acompanhamento e controle do planejamento aprovado – apontando ajustes, se necessários. O contador é, portanto, aquele que desenvolve atividades para além daquelas de apoio ao processo decisório dos gestores, sendo, pois, um agente participativo nas decisões, contribuindo para a solução de problemas (PARISI; MEGLIONIRI, 2011).

Dentre as atribuições do setor de contabilidade de uma empresa, destaca-se não somente uma mera ação de formalidade legal, mas, sobretudo, o direcionamento dos processos decisórios como ferramenta norteadora de gestão. Gouveia (1993) informa que a importância de se registrar as transações de uma

organização deve-se a uma série de fatores. Dentre eles, destaca: (i) o dinamismo das empresas; (ii) a mudança dos seus dirigentes e do pessoal que as opera; (iii) a necessidade de comprovar, com registros e documentos, a veracidade das informações; (iv) a possibilidade de reconstituir, com detalhes, transações ocorridas há muitos anos; e (v) o conhecimento das dívidas contraídas, dos bens adquiridos ou do capital que os proprietários investiram no negócio. O objetivo é informar os reflexos que as transações provocaram na situação econômico-financeira da empresa, de modo que os diversos interessados em seu passado, presente ou futuro tenham conhecimento do seu progresso, estagnação ou retrocesso.

Sendo a contabilidade tão ampla, ela permite a atuação do profissional em dois sub-sistemas: (i) contabilidade financeira – estruturada para a conferência da padronização dos registros contábeis; e (ii) contabilidade gerencial – estruturada de acordo com o modelo de gestão. Sendo assim, no entendimento de Parisi e Meglioni (2011), o contador gerencial é aquele que se responsabiliza pela identificação do perfil decisório dos gerentes de todos os níveis da organização, bem como de suas necessidades informacionais.

Verifica-se, portanto, que a importância da contabilidade no âmbito organizacional vai além da sua prática específica, pois podendo prestar auxílio nas decisões da direção superior da empresa. E isso passa por aspectos da gestão dessas empresas que, como evidenciado, estão associados às características da cultura organizacional. Este é o ponto de partida desta pesquisa, justificada, também, do ponto de vista pessoal, uma vez que esta autora é graduada em Ciências Contábeis, e vem atuando em organizações diferenciadas, razão pela qual interessou-se por um conhecimento aprofundado do fenômeno cultural presente nas tomadas de decisão contábil.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A exploração teórica do tema central em estudo está pautada na abordagem das subtemáticas relativas aos diversos elementos que o constituem, pois fundamentada tanto nos aspectos culturais da organização que influenciam os processos decisórios, como na participação do profissional de contabilidade nessas decisões, como partícipe suscetível às instruções do comando da empresa.

2.1 Cultura organizacional

O ponto de partida para a discussão da cultura organizacional é a consideração de um conceito de cultura que comporte múltiplos conceitos, por reunir definições antropológicas e sociológicas. Assim, pode-se dizer que cultura organizacional é a maneira de satisfazer as necessidades materiais e psicossociais. Ou ainda, a adaptação e a forma pela qual a sociedade define suas necessidades em relação ao meio ambiente. É código, linguagem (MOTTA, 1997).

Os urbanitas – indivíduos que vivem na urbe – estão em busca de especializações profissionais permanentes. São as suas diferentes necessidades que diferenciam um grupo social de outro. Os membros deste grupo desenvolvem um processo de criação de identidade pessoal gerador de um ambiente de cultura urbana, basicamente marcada pela diferença dos vínculos sociais individuais (JOYA, 2006). Este contexto conforma o entendimento do que seja cultura.

2.1.1 Conceitos de cultura

A cultura é o conjunto de criações tangíveis e intangíveis que expressam valores que, por sua vez, são os frutos da ação do homem. Abrangendo diversificados conceitos, a cultura apresenta as seguintes características: (i) tudo que é produzido pelo homem; (ii) limitadora da ação social; (iii) construída e compartilhada; (iv) presença de elementos tangíveis e intangíveis; (v) possível percebê-la através de valores, normas e ideologias; e (vi) transmitida pela herança social (DIAS, 2013).

Na mesma perspectiva, a cultura é uma soma de línguas, símbolos, crenças, valores e ideologias, transmitidos aos seres humanos com o propósito de facilitar o enfrentamento de problemas diários (DIAS, 2013).

Neste sentido, Crozatti (1998) descreveu algumas características da cultura, fundamentando-as conceitualmente: (i) crenças – fatos aceitos como verdades, surgidos a partir da observação ou convivência de pessoas; (ii) valores – o que de mais importante existe para as pessoas, podendo ser percebidos pela observação da maneira como se ocupam; (iii) costumes – atos realizados com sustentação nos valores e nas crenças; (iv) ritos – ações rotineiras para melhorar as atividades; (v) cerimônias – reuniões formais ou informais que reafirmam valores, crenças e costumes; (vi) rede de comunicação informal – meio de reforço de crenças, valores e mitos, através do qual a cultura pode ser percebida, atualizada e reafirmada.

Segundo Keesing (1974, *apud* Machado, 2004), a cultura é constituída e assimilada pelo homem através desses três sistemas: cognitivo, estrutural e simbólico. O primeiro é o responsável pelo conhecimento que norteia o comportamento humano em determinado tipo de sociedade – conhecimento e crença são importantes para o convívio no ambiente. O segundo organiza a cultura em códigos criados pela mente humana – a cultura é conformada por mitos, arte, parentesco e linguagem. O terceiro constitui a forma como a cultura influencia o comportamento humano por meio de controles, planos, receitas, regras e instruções.

Em perspectiva semelhante, Fleury (1987) evidencia duas vertentes de cultura: cognitiva e simbólica. Na primeira vertente, tem-se a corrente antropológica, que considera a cultura um fenômeno social de manifestação da consciência humana. Nesta linha cognitivista, a cultura é descrita como um conjunto de crenças conhecidas e partilhadas. Neste caso, as organizações são percebidas como redes de significados pessoais. Na corrente simbólica, a cultura é percebida através da interpretação dos símbolos e significados.

Neste sentido, em um longo processo evolutivo de conhecimentos, o homem herdaria experiências de inúmeras gerações antecessoras, adotando comportamentos resultantes do ambiente cultural em que foi socializado (LARAIA *apud* MACHADO, 2004).

Assim, a cultura seria um processo de aprendizagem acumulada e integrada aos grupos sociais. Neste sentido, ela é um padrão de suposições básicas que direciona o modo correto de perceber, pensar e sentir os problemas (SCHEIN, 2009).

Características comuns à cultura revelam a sua essência: (i) é transmitida pela herança social e não pela herança biológica; e (ii) contempla a totalidade das criações do homem, incluindo ideias, valores, arte, crença, instituições, conhecimentos, instituições sociais, conhecimentos científicos e técnicos, instrumentos de trabalho, vestuário, alimentação e construções. Constitui, portanto, uma face do ser humano impossível de ser percebida em outros animais (DIAS, 2013).

O aprendizado da cultura se dá através do processo de aculturação, por meio do qual os valores, crenças e mitos são transmitidos aos membros do grupo de maneira objetiva ou subjetiva. Entretanto, tal processo somente ocorre, quando é conhecido e compreendido pelo grupo social. Após o aprendizado cultural, as relações sociais sofrem alterações impostas por mudanças comportamentais decorrentes de experiências vivenciadas ao longo do tempo (MACEDO, 2002).

Assim, a cultura pode ser vista como um sistema adaptativo. Para adaptações do seu sistema biológico ao ambiente onde está inserido, o homem cria mecanismos e inova no comportamento. Os mecanismos podem ser compostos de recursos tecnológicos, econômicos, sociais e políticos, crenças, religiões, dentre outros. As mudanças sociais refletem o resultado desta busca de adaptação. É isto que faz os sistemas culturais se diferenciarem uns dos outros (LARAIRA *apud* MACHADO, 2004). Mesmo com comportamentos similares, os indivíduos têm sua própria cultura, consolidada a partir do convívio social. Assim, a cultura é aprendida (DAMASCENA; OLIVEIRA; MELO, 2012).

Para se identificar os elementos culturais de determinado grupo, basta observar as relações entre as pessoas, a linguagem utilizada, a estética presente no ambiente, os fatores religiosos e as manifestações folclóricas. Tal observação revelará se sua identidade é forte ou fraca (DIAS, 2013).

2.1.2 Cultura *versus* cultura organizacional

Conforme Santos (1998), os estudos sobre cultura organizacional foram iniciados no final da década de 1980. Baseados na importância dos fatores culturais para a organização, voltavam-se, também, para as diferenciações culturais observadas em empresas bem-sucedidas. Para o autor, ao analisar a dimensão da cultura e o desempenho organizacional é importante ressaltar duas vertentes apontadas em estudos empíricos. A primeira reforça a ideia de que a cultura é um fator independente e o desempenho é dependente. E a segunda, de que existe uma ordem de causalidade onde o nível de desempenho é apontado como fator variável independente e a cultura como variável dependente.

Nessa perspectiva, a cultura organizacional interfere diretamente no comportamento das pessoas, avalizando o conceito: “o ser humano é o resultado do meio em que foi socializado”. Meio onde se afirmam os elementos de seu perfil cultural: ideias, valores, arte, crenças, instituições, conhecimentos, instrumentos, vestuário, alimentação e construções (DIAS, 2013, p. 42).

Entretanto, Henrique e Barbosa (2005) argumentam que a ideia de que a cultura pode ser moldada não é consensual, relatando que nem todos os autores comungam esta forma de entendimento. Assim, avalizam a teoria sócio-antropológica, defendida por alguns autores, que posicionando-se no extremo oposto, atestam que a cultura não pode ser gerenciada. Visão que a conceitua como instrumento de construção de significados que direciona e influencia a formação de valores, comportamentos e atitudes dos indivíduos na organização (HENRIQUE; BARBOSA, 2002, p. 12).

Sob a ótica cognitiva da cultura, a noção de cultura organizacional seria concebida da mesma forma em que se diferenciam as comunidades, na medida em que influencia as opções e a forma de pensar, perceber e compreender a realidade dos membros de uma organização. Apesar disso, considera-se também que, em algumas circunstâncias, tais óticas cognitivas podem ser modificadas (MOTTA, 1997). Nesta perspectiva, para Machado e Kurcgant (2004, p. 281), “as formas de pensar, as condutas, os símbolos que dão significado ao concreto fazem parte da chamada cultura organizacional”.

Schein (2009) descreveu as várias categorias utilizadas para caracterizar a cultura (QUADRO 1), reunindo vários autores e agrupando aqueles que caracterizam a cultura de forma similar.

QUADRO 1
Categorias usadas para descrever a cultura

CATEGORIAS	CONCEITOS	AUTORES
Regularidades comportamentais observadas, quando as pessoas interagem	É a linguagem que as pessoas usam. Seus costumes, tradições e rituais.	Goffman (1959, 1967); Jones, Moore e Snyder (1988); Trice e Beyer (1993, 1985); Van Maanem (1979).
Normas do grupo	Padrões e valores implícitos que se desenvolvem em grupos de trabalho.	Homans (1950); Kilmann e Saxton (1983).
Valores expostos	Princípios e valores articulados, publicamente anunciados.	Deal e Kennedy (1982,1999)
Filosofia formal	Políticas amplas e princípios ideológicos que orientam as ações em grupo.	Outchi (1981); Pascale e Athos (1981); Packard (1995).
Regras do jogo	Regras implícitas, não escritas, difundidas por toda organização, o jeito que se faz as coisas.	(Schein (1968, 1978); Van Maanen (1979); Ritti e Funkhouser (1987).
Clima	Sentimento transmitido em grupo pelo <i>layout</i> físico, modo como os membros do grupo interagem entre si.	Ashkanasy, Wilderom e Peterson (2000); Schneider (1990); Tagiuri e Litwin (1968).
Habilidades natas	Competências especiais para realizar certas tarefas que passam de geração para geração.	Agyris e Schon (1978); Cook e Yanow (1993); Henderson e Clark (1990); Peters e Waterman (1982).
Hábitos de pensar, modelos mentais e paradigmas linguísticos	Modelos cognitivos compartilhados, linguagem usada e ensinada pelos membros do grupo.	Douglas (1986); Hofstede (2001); Van Maanen (1979); Senge e outros (1994)
Significados compartilhados	Entendimentos emergentes criados por membros do grupo que interagem entre si.	Geertz (1973); Smircich (1983); Van Maanem e Barley (1984); Weick (1995).
Metáforas raízes ou símbolos de integração	Forma como os indivíduos se desenvolvem. Resposta emocional e estética dos membros.	Gagliardi (1990); Hatch (1990); Pondy, Frost, Morgan e Dandridge (1983); Schultz (1995).
Rituais e celebrações formais	Maneira pela qual os grupos celebram eventos-chave que refletem valores importantes.	Deal, Kennedy (1982, 1999); Trice e Beyer (1993).

Fonte: Adaptado de SCHEIN, 2009, p.12-13.

A cultura se manifesta entre os indivíduos de maneira informal, gerando neles a capacidade de se manterem unidos, e influenciando o conceito sobre si mesmos e sobre o trabalho que executam na organização (WAGNER III; HOLLENBECK, 2006).

Verifica-se, assim, que a cultura é dinâmica, pois criada pelas relações com os outros e moldada por lideranças, rotinas, regras e normas que determinam o comportamento humano. Conceitualmente, trata-se de uma abstração, embora suas ações comportamentais e atitudinais sejam concretas (SCHEIN, 2009).

A variação cultural relaciona-se aos hábitos e comportamentos de determinados grupos em relação a outros. Assim, o comportamento organizacional varia em função de aspectos culturais, tornando os valores, atitudes e comportamentos individuais diferenciados em relação a outros grupos sociais (MOTTA, 1997).

Verifica-se, portanto, que a cultura organizacional é uma forma coletiva de atuação das pessoas nas organizações que, por sua vez, são formadas de indivíduos constituídos de pensamentos, sentimentos e ações, partícipes do mundo, mas cada qual movido por uma determinada maneira de agir na condução de suas vidas. O que se observa, é que algumas características dessa forma repercutem, visivelmente, em seu trabalho. Assim, o padrão comportamental das pessoas, geralmente, pode ajudar a descobrir se são adequadas a determinados ambientes de trabalho. A atuação de determinados comportamentos, de forma coletiva, descrevem os aspectos culturais presentes no grupo (MACHADO, 2004).

Vista de outra forma, a cultura organizacional é considerada como um conjunto sistemático de significados aceitos pela organização em determinado momento, significados que propiciam a interpretação de situações cotidianas (MACHADO, 2004).

Sendo assim, a cultura organizacional atua em todos os processos de trabalho, configurando o eixo da organização, na medida em que retrata a filosofia e os valores que interagem em sintonia com o ambiente (SILVA; GASSANFERTH, 2008).

O modo como os indivíduos aprendem e os instrumentos de socialização revelam suposições mais profundas. Profundidade percebida à medida que surgem situações críticas. Considerando este cenário, a cultura poderá, então, ser

adaptada, gerenciando mudanças que podem ocorrer em forma de processos externos, a saber: crises, sucessão de membros da organização ou socialização de novos colaboradores (MACHADO, 2004, p. 36).

Machado (2004, p. 53) atesta, igualmente, que há possibilidade da cultura ser entendida como ferramenta de controle, por produzir efeito nos pensamentos dos indivíduos, que passam a ser sociais e públicos. Os efeitos serão partilhados com os interesses individuais. O autor concebe a cultura em dois níveis: profundo e visível. No nível profundo, estão os valores, as crenças e as visões comungadas pelos líderes, que são difíceis de mensurar, mas se aproximam mais das pessoas. No nível visível, estão os ritos, cerimônias e símbolos, que ajudam a perceber, concretamente, a presença cultural.

Assim, é possível caracterizar cinco abordagens de pesquisa sobre cultura de empresa. Na primeira, a cultura de empresa é formada por representações e valores de grande parte de seus participantes. Na segunda, tem-se a ocorrência de choques culturais em processos de fusão e de mudança regional de certos profissionais. A terceira tem como centro a empresa estabelecida como projeto de civilização sustentado por uma cultura. Na quarta, a empresa tem como base a eficácia dos aspectos culturais numa dimensão institucional. E na quinta, a organização institucionalizada é considerada uma microssociedade com regulamentação de regras para o funcionamento social e a definição de atos e de atores, que se reconhecerão no perfil da identidade organizacional e na sua criatividade, demonstrando a potencialidade como resultado (PITELA, 2000).

Cultura organizacional é, portanto, um grupo de complexidades multidimensionais dos acontecimentos totais da vida em determinados conglomerados sociais. Presentes dentre os seus fatores determinantes: os pensamentos, sentimentos e ações formais ou informais que, distribuídos no grupo, produzem aprendizado. Tem por objetivo a integração das pessoas e resulta de comportamentos transmitidos ao grupo por seus membros (MACEDO, 2002). Para Silva *et al.* (2008), é importante que os administradores percebam as interferências, internas e externas às organizações, que influenciam o seu perfil cultural.

Neste sentido, caso seja dada, no âmbito organizacional, uma maior ênfase a determinada forma de cultura, tal procedimento provocará o desequilíbrio dos atributos culturais presentes, produzindo pontos cegos ou desfavoráveis nos

valores, crenças e premissas. É importante que se iniba esses pontos cegos, para se evitar discussões improdutivas, descontrole, excesso de permissividade, conflitos, hostilidades, respostas rápidas e imaturas, oportunismo político que, somados, produzem efeito negativo no ambiente de trabalho (SANTOS, 1998).

Neste sentido, o conceito de Oliveira *et al.* (2003, p. 128) esclarece: “cultura é um sistema integrado de padrões comportamentais apreendidos, compartilhados e transmitidos de geração em geração, que distinguem as características de uma determinada sociedade”.

O Quadro 2 retrata as principais características dos traços culturais brasileiros na perspectiva de Motta (1997).

QUADRO 2
Traços brasileiros e características-chave

TRAÇO	CARACTERÍSTICAS-CHAVE
Hierarquia	<ul style="list-style-type: none"> * Tendência à centralização do poder dentro dos grupos sociais * Distanciamento nas relações entre diferentes grupos sociais * Passividade na aceitação dos grupos inferiores
Personalismo	<ul style="list-style-type: none"> * Sociedade baseada em relações pessoais * Busca de proximidade e afeto nas relações * Paternalismo: domínio moral econômico
Malandragem	<ul style="list-style-type: none"> * Flexibilidade e adaptabilidade como meio de navegação social * Jeitinho
Sensualismo	<ul style="list-style-type: none"> * Gosto pelo sensual e exótico nas relações sociais
Aventureiro	<ul style="list-style-type: none"> * Mais sonhador do que disciplinado * Tendência à aversão ao trabalho manual ou metódico

Fonte: MOTTA, 1997, p. 44.

Para Motta (1997), na análise de uma cultura organizacional, traços culturais de uma sociedade, como no caso de traços da cultura brasileira (QUADRO 2), podem estar presentes nas organizações de modo sobreposto, com maior ou menor intensidade. Neste fenômeno, ocorre o processo de influência mútua: um indivíduo contaminando outro enquanto o outro o contamina. Na cultura brasileira, tais subsistemas apresentam pontos de interseção como

concentração de poder, personalismo, espectador e isolamento de conflito (MOTTA, 1997).

Nos trabalhos de Bate (1984 *apud* Gomes, 1991) também é possível detectar seis traços culturais presentes nas organizações: reserva, impessoalidade, dependência, conservadorismo, isolamento e antagonismo. Combinados, esses traços constituem a cultura organizacional. São eles que vão influenciar os processos decisórios através das atitudes na busca de informações, nas discussões, nas negociações e na interação entre hierarquia e funcionários. Dentre os vários tipos de culturas, tem-se as que tendem a ser mais impessoais e isoladas, aquelas que reforçam a neutralização de conflitos, e aquelas que reforçam oposições e afrontamentos.

As investigações de Hofstede (1991 *apud* Pimentel, 1988) reforçam, de forma bastante significativa, as interferências dos efeitos culturais sobre as empresas. Para o teórico, em razão da existência de múltiplos grupos humanos definidos em suas relações internas, somente integrando-se aos seus membros é possível tratar a cultura no plano nacional. A cultura seria, então, a característica predominante nas organizações nacionais, e as subculturas nos diversos grupos profissionais, empresariais e sociais locais.

Nos trabalhos de Pimentel (1988), é possível perceber que o conceito de cultura de empresa vai além do conceito de cultura organizacional, isto porque os sistemas de representação estarão centrados nas estruturas, processos e formas de funcionamento. São esses mecanismos que contribuem para a regulação das interações na sociedade.

É através da linguagem que ocorre o mais importante instrumento de socialização do indivíduo. No processo de socialização primária, é necessário mais que aprender pela cognição, uma vez que incorpora situações emocionais que canalizam os valores praticados pela família. Nesta etapa, o conhecimento é internalizado de forma automática. Já a socialização secundária é conduzida pela necessidade de comunicação entre as pessoas. Nesta etapa, o conhecimento é adquirido por meio de treinamentos e reforços de técnicas pedagógicas. A projeção e o caráter do conhecimento são determinados segundo a dificuldade da divisão das tarefas (FLEURY, 1987).

Por outro lado, Fleury (1987) atesta que Smircich (1983) separou, em dois segmentos, as linhas de pesquisa sobre cultura. Na primeira, tem-se o

entendimento de que a cultura é uma variável independente presente na organização desde sua origem, e por isso considera os elementos culturais que ela já possui, além de uma variável externa, ou seja, aquela constituída pelos aspectos da sociedade nela inseridos. Na segunda linha, tem-se o entendimento de que a cultura é a raiz da empresa, que é o que ela é. Trata-se de variável interna, onde os elementos culturais são os ritos, as lendas, os mitos e os símbolos. Nas pesquisas de Smircich (1983, *apud* Fleury, 1987), a ênfase é concentrada na estratégia empresarial. Nela, a cultura é concebida como um conjunto de valores e crenças, no qual os funcionários estão inseridos. Se os fatores como tecnologia, estilo de liderança forem consistentes, haverá sucesso organizacional. Assim, a maneira mais simples de identificar uma cultura organizacional seria verificando as práticas administrativas (FLEURY, 1987).

Segundo Pimentel (1988), em seus estudos, Bate (1984) analisou a interação dos trabalhadores nos processos políticos de mudança organizacional, relatando, em determinada pesquisa, a existência de uma colisão inconsciente entre os membros da empresa. Assim, a cultura organizacional é construída a partir da elaboração de um sistema de representações e definições coletivas. Após seu estabelecimento, vão sendo direcionadas as formas de pensar, agir e crer de seus membros na organização.

Em outra perspectiva, Feuerschutter (1997) afirma que mudanças da cultura organizacional também poderiam ocorrer em decorrência de ações provocadas pelos dirigentes, como a recolocação de colaboradores e as modificações estruturais. Isto porque a base da formação da cultura organizacional são as interpretações das pessoas conforme os valores do mundo que a cerca. Para o autor, validando a concepção de Riley (1983), o conjunto de interesses em interação tende a dar legitimidade aos padrões culturais de dominação. Assim, a cultura organizacional vai além das crenças, princípios e valores, pois percebida em acontecimentos de competição, em decisões articuladas pelos indivíduos em busca de reforço do poder (RILEY, 1983, *apud* FEURSCHUTTER, 1997).

Conforme Motta (1997, p. 27), por oferecer esquemas de interpretação, a cultura designa, classifica, une e organiza. Portanto, ela “influencia, assim, as orientações que tomam no seio de cada conjunto social, os jogos estratégicos por meio dos quais cada indivíduo defende seus interesses e suas convicções”.

Essa defesa de interesses, na verdade, expressa a busca pelo poder, na medida em que este é considerado como uma capacidade, a habilidade das pessoas em transformar ou mudar a direção de determinado acontecimento. Pressupõe ação conjunta e interagida entre todos os níveis organizacionais (GIDDENS, 1978 *apud* FEURSCHUTTER, 1997).

Evidencia-se, pois, a relação de poder como cultura organizacional. Com efeito, de maneira geral, algumas dimensões culturais têm sido identificadas por teóricos da Administração, ofertando contribuições para a identificação e classificação dos atributos organizacionais. Dentre elas, destaca-se: (i) força cultural – poder de controle do comportamento; (ii) congruência cultural – igualdade dos elementos culturais; (iii) tipo cultural – conformado pelos atributos que se apresentam de forma dominante no grupo social; (iv) continuidade cultural – mantida em longo prazo; (v) individualidade cultural – singularidade de cada cultura; (vi) clareza cultural – definição e entendimento passado aos membros dos grupos sociais (SANTOS, 1998).

Assim, as normas e os valores culturais geram informações que são interpretadas pelos funcionários de uma dada organização. A linguagem ajuda a interpretar ideias e acordos culturais, uma vez que “a cultura organizacional influencia as atitudes tomadas pelos funcionários e os comportamentos que adotam no trabalho” (WAGNER III; HOLLENBECK, 2006).

A regularidade de comportamento não implica necessariamente em uma manifestação cultural. Somente quando se observa as camadas mais profundas, que constitui a essência da cultura, é que se pode explicar o que é ou não um artefato que reflete a cultura. Os níveis mais profundos são as suposições básicas (SCHEIN, 2009).

São, portanto, elementos da cultura organizacional, as normas, os valores, as percepções, os pensamentos e os sentimentos comuns. Os principais meios pelos quais as normas e os valores são repassados aos membros do grupo são as cerimônias, ritos, rituais, histórias, mitos, heróis, símbolos e linguagem (WAGNER III; HOLLENBECK, 2006).

Pode-se afirmar, em síntese, que as pessoas agem guiadas pela cultura e por suas qualidades, através de ações que são percebidas pelos valores que regem as atitudes, e que determinam se o comportamento será visto como apropriado a cada situação. Assim, “os tipos de crenças que as pessoas têm

sobre a natureza do comportamento humano influenciam muito a forma com que abordam a gerência e a organização” (BOWDITCH; BUONO, 2004).

2.1.3 Aspectos da cultura nacional nas organizações

Os processos de aperfeiçoamento das empresas são acompanhados de reflexões acerca da influência da cultura nacional em suas estruturas organizacionais. O modelo brasileiro de ação cultural seria, então, um sistema composto pelos subsistemas: institucional, pessoal e de líderes e liderados.

Neste sentido, importante ressaltar que “as relações na organização são diferentes de um país para outro; de uma cultura nacional para outra; de empresa para empresa” (PIMENTEL, 1988, p. 134).

No campo das relações mantidas pelas empresas no âmbito internacional, cabe reconhecer a importância de se identificar e considerar a compreensão de aspectos das culturas nacionais. Países como o Japão e a Arábia Saudita podem ser caracterizados por culturas de alto contexto, porque o orador e o ouvinte apoiam-se em uma compreensão comum do contexto. A Suécia, Alemanha e Inglaterra podem ser considerados países com cultura de baixo contexto, porque grande parte dele é explicitado nas palavras. Já as culturas latino-americanas estão mais próximas do alto contexto, pois as intenções devem estar bastante explícitas, para que se chegue a um acordo. Os autores ressaltam que um comportamento muito comum para determinada cultura poderá ser inaceitável a outra. E algumas práticas aceitas em um determinado país podem ser consideradas imoral em outros (OLIVEIRA *et al.*, 2003, p. 129).

Alguns autores como Alcadipane e Cubellate (2003), Rocha (2000) e Bossi (1992) relatam a complexidade da cultura brasileira, que, no passado, gerou discussões sobre se seria unitária, coesa e definida. Entretanto, a admissão do caráter plural foi decisiva para a sua compreensão como resultado de várias interações ocorridas no tempo. A pluralidade da cultura organizacional brasileira, sua forma híbrida de comportamentos às vezes ambíguos e divergentes, com vários modelos que geram maior dificuldade de se compreendê-la decorre da sua heterogeneidade.

As características do gestor brasileiro foram ressaltadas por Chu e Wood Júnior (2008), que o descreveram como sendo versátil, criativo e de fácil

adaptação a ambientes instáveis. Percebeu-se, também, forte espelhamento em gestão estrangeira, embora alguns gestores adaptem seus comportamentos a posturas e visões críticas como também à valorização de algumas rotinas nacionais. Foi constatado, em relatos, que alguns indivíduos tentam encontrar relacionamentos mais próximos e afetivos nas relações de trabalho, o que fortalece a presença do traço do personalismo. Tais relações interpessoais podem garantir melhor produtividade da equipe.

Nos estudos de Soares e Castro Neto (2005), ficou evidenciado que, no Brasil, pode-se notar que o individualismo não é evidente, e isso contribui para que os brasileiros tendam a perder o poder de julgamentos profissionais individuais. Logo, são direcionados pelo controle estatutário.

Alguns modelos de gestão empresarial são fortemente influenciados pela cultura nacional. Alguns traços gerais desta cultura marcaram o desenvolvimento do entendimento das organizações brasileiras. Traços são os pressupostos utilizados por cada indivíduo para enxergar a si mesmo (MOTTA, 1997).

Sendo assim, verifica-se a falta de conhecimento da cultura brasileira, de como ela pode produzir efeito na organização, pela manifestação de suas características através de costumes, crenças e valores (HENRIQUE; BARBOSA, 2005). Para Silva e Gomes (2011), as culturas organizacionais e nacionais apresentam-se inter-relacionadas com aspectos comuns que descrevem a cultura em sua forma simples.

No Brasil, são estes os traços culturais que influenciam as organizações: (i) jeitinho – comportamento que busca harmonizar algumas práticas legais contrárias às necessidades rotineiras do indivíduo para realização dos seus desejos. Descreve a luta constante entre as normas universais e as relações humanas; (ii) desigualdade de poder e hierarquia – crença de algumas pessoas em possuir direitos que os liberam de práticas generalistas. Tem-se, neste caso, uma característica de autoritarismo, apoiado pela força da hierarquia; (iii) flexibilidade – forma com que as pessoas se adaptam a determinados ambientes organizacionais, utilizando a criatividade; (iv) plasticidade – facilidade com que novos costumes, como os estrangeiros, são bem recebidos. O gosto pelo diferente revela alto grau de permeabilidade a outras nações; (v) personalismo – interesses individuais em detrimento dos interesses coletivos reforçam esse traço cultural; (vi) formalismo – percebido nas organizações como um tipo de

comportamento que propicia uma zona de conforto, através da redução de riscos, incertezas, mas, ao mesmo tempo, propiciando maior previsibilidade e controle (CHU; WOOD JR., 2008).

Por outro lado, Arruda (2002, p. 171) atesta que a conduta ética pode ser influenciada pelo comportamento da alta administração, uma vez que a cultura brasileira é pouco influenciada pela legislação. A maior preocupação dos empregados é prestar mais atenção às ações e atitudes dos gerentes do que à norma aplicada. Assim, o clima organizacional ético é muito influenciado pelas atitudes da alta administração percebidas pelos empregados.

2.2 Processo decisório

Conforme Simon (1972), três fases marcam o processo decisório, sendo a primeira, denominada coleta de informações, relativa à análise do ambiente, visando encontrar situações em que haja necessidade de decisão. A segunda fase, chamada de estruturação, ocorre durante a criação e o desenvolvimento da análise de possibilidades de ação. Por fim, tem-se a terceira fase, entendida como atividade de escolha onde se elege uma determinada linha de ação. Todavia, cada uma dessas fases constitui, individualmente, um processo complexo.

Desta forma, a decisão é de fato uma escolha com objetivo de resolver um problema, conduzindo a uma nova situação que, por sua vez, poderá incorrer em novas decisões (SANTOS; WAGNER, 2007).

Segundo Simon (1965), as decisões se dividem em duas categorias: as programadas e as não programadas. Para Maximiano (2009), as programadas são aquelas repetidas e rotineiras, voltadas para resolver problemas que já ocorreram, tais como as decisões políticas, algoritmos, regras de decisão e procedimentos. Já as decisões não programadas são aquelas inéditas, que ocorrem para tratar um problema específico, ou seja, trata-se de novas atitudes que precisam ser tomadas para resolver um problema imprevisível.

2.2.1 Modelos de tomada de decisão

O campo de estudo das tomadas de decisão é permeado tanto por modelos prescritivos constituídos de relatos de métodos decisórios, como por

modelos descritivos que atentam para as limitações a que estão sujeitas as tomadas de decisão (BAZERMAN, 1994).

Nos estudos de Pereira *et al.* (2010) foram analisados os modelos de tomada de decisão da *racionalidade ilimitada* (Modelo Neoclássico), *racionalidade limitada* (SIMON, 1965) e *modelo incremental* (LINDBLOM, 1958), e o processo de cognição neles utilizado. Os autores relatam que o processo de cognição é a forma com que as pessoas processam as informações e como se comportam posteriormente à sua utilização. É portanto, a forma como os indivíduos solucionam complexas tarefas mentais, construindo modelos para sua explicação (PEREIRA *et al.*, 2010).

Ainda segundo Pereira *et al.* (2010), no campo da Administração, conceitua-se como racional a relação da ação com os fins pretendidos, quando executada por indivíduos.

Sobre o modelo da *racionalidade ilimitada* conhecido como neoclássico, Pereira *et al.* (2010) afirmam que a racionalidade é precedida de um conhecimento completo que propicia o acerto de cada escolha. Entretanto, o fato de o ser humano deter um conhecimento fragmentado e uma ligeira percepção dos fenômenos e das leis, pode gerar consequências futuras oriundas de ocorrências em curso.

Com relação ao modelo *racionalidade limitada* (SIMON, 1965), Pereira *et al.* (2010) atestam que a racionalidade objetiva apresenta três pontos de interferência no comportamento humano. Isto porque a racionalidade necessita de um conhecimento prévio e antecipado das consequências. Porém, uma vez que, na prática, tal conhecimento é sempre fragmentado, há que se valer da imaginação para suprir a falta de experiência de consequências futuras. Por fim, a racionalidade oferece uma opção para comportamentos alternativos, muito embora, no plano da realidade comportamental, exista apenas uma fração de possíveis alternativas que são levadas em consideração.

O *modelo incremental* de Lindblom (1958), revisado em 1979, distancia-se do modelo racional. Isto porque, nele, a escolha dos objetivos não é independente dos valores e, neste sentido, sua implementação estará sujeita a todo tipo de interferência, posto que cada ator envolvido terá sua percepção do problema e de sua solução (PEREIRA *et al.*, 2010).

Desta forma, entendeu Lindblom (1958) que, nessas circunstâncias, os decisores, por força de sua baixa capacidade cognitiva da situação, optam por reduzir drasticamente suas opções, de modo a poder fazer comparações rápidas e fáceis e decidir agilmente. Neste sentido, observa-se que a análise *incremental* se encaixa na abordagem de *racionalidade limitada*.

Assim, no processo decisório gerencial pautado na modelagem teórica racional, os gerentes realizam escolhas conscientes dentro de determinadas restrições (ROBBINS; DECENZO, 2004).

De acordo com Silva (1989), a base do modelo de decisão racional é o entendimento completo da situação. Desta forma, é necessária a amplitude das alternativas de ação, de forma a permitir maior capacidade de julgamento de quem irá tomar a decisão. O Quadro 3 apresenta a descrição dos tipos de racionalidade que permeiam a decisão.

QUADRO 3

Tipos de racionalidade nas decisões – por Herbert Simon (1958)

TERMINOLOGIA DA RACIONALIDADE DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO
Objetiva	Quando representa, de fato, o comportamento correto para maximizar certos valores numa dada situação (jamais atingida empiricamente).
Subjetiva	Quando maximiza a realização com referência ao conhecimento real do assunto.
Consciente	Quando, na medida em que o ajustamento dos meios aos fins visados constitui um processo consciente.
Deliberada	Quando, na medida em que a adequação dos meios aos fins tenha sido deliberadamente provocada (pelo indivíduo ou pela organização).
Organizativa	Quando orientada no sentido dos objetivos da organização.
Pessoal	Quando visa os objetivos do indivíduo.

Fonte: Adaptado de SIMON, 1965, p. 90-91.

Segundo Daft (1997), sendo o processo decisório racional, ele se divide em dois modelos que será escolhido de acordo com a preferência do administrador: clássico e administrativo (Quadro 4).

QUADRO 4

Características dos modelos clássico e administrativo de tomada de decisão

Modelo Clássico	Modelo Administrativo
Problemas e metas bem definidas	Problemas e metas vagas
Condição de certeza	Condição de incerteza
Informação completa sobre alternativas e seus resultados	Informação limitada sobre alternativas e seus resultados
Escolha racional e individual para maximizar os resultados	Escolha satisfatória para a resolução de problemas usando intuição e coalizões

Fonte: Adaptado de DAFT, 1997, p. 170.

Sobre o *modelo clássico*, Daft (1997) o considera normativo, por definir como se deve tomar a decisão. Baseia-se em premissas econômicas, para que as tomadas de decisão se tornem mais sensíveis a interesses econômicos da organização, e tem como princípio a capacidade de tornar as decisões mais racionais.

Em relação ao *modelo administrativo*, Daft (1997, p. 169) o considera descritivo, por descrever a forma como os gerentes tomam decisões em situações difíceis. Neste modelo há o reconhecimento das limitações humanas e ambientais, o que o torna mais realista que o modelo clássico em decisões não-programadas e complexas.

Desta forma, há que se considerar três condições para a decisão racional: (i) reconhecer a necessidade de decisão; (ii) diagnosticar e analisar as causas; e (iii) selecionar a alternativa.

Neste sentido, no que tange ao *modelo racional*, o campo da decisão retrata um conjunto de aspectos que sugerem como uma decisão deve ser tomada e não como ela é tomada, impondo, entretanto, muita limitação e dispêndio de tempo e energia ao processo decisório (SANTOS; WAGNER, 2007).

Para Bertoncini *et al.* (2013), geralmente, a tomada de decisão deve atentar para estes dois modelos: o *racional* e o *comportamental*, conforme descrito no Quadro 5.

QUADRO 5

Modelo racional e comportamental de tomada de decisão

Modelo Racional	Modelo Comportamental
1. O tomador de decisões tem informações perfeitas (relevantes e acuradas).	1. O tomador de decisões tem informações imperfeitas (incompletas e possivelmente imprecisas).
2. O tomador de decisões tem uma lista exaustiva de alternativas dentre as quais pode escolher.	2. O tomador de decisões não tem um conjunto completo de alternativas ou não entende plenamente aquelas que têm à disposição.
3. O tomador de decisões é racional	3. O tomador de decisões tem uma racionalidade definida e se restringe a valores, experiência, hábitos etc.
4. O tomador de decisões sempre tem em mente os melhores interesses da organização.	4. O tomador de decisões escolherá a primeira alternativa minimamente aceitável.

Fonte: CARAVANTES; PANNO; KLOECKNER, 2005, p. 455.

Para Bertoncini *et al.* (2013), o *modelo racional* parte da premissa de que os tomadores de decisão possuem informações corretas, sendo capazes de avaliar de forma sistêmica e lógica cada alternativa, para que a decisão seja imparcial, visando o melhor para a organização. Quanto ao *modelo comportamental*, o gerente toma a decisão, muitas vezes, levando em consideração a sua percepção, a sua experiência, as informações disponíveis e as alternativas.

O Quadro 6 apresenta as comparações entre os modelos de racionalidade *Político* e *Gabarge Can* (EISENHARDT; ZBARACKI, 1992).

QUADRO 6
Comparações de perspectivas da decisão estratégica
entre modelos de tomada de decisão

CONCEITO	RACIONALIDADE PLENA E RACIONALIDADE LIMITADA	MODELO POLÍTICO	MODELO GARBAGE CAN
Principal contribuição	Quebra da perfeita racionalidade	Quebra das metas organizacionais consistentes	Lógica temporal ao invés de lógica causal
Organização	Coleção de pessoas seguindo uma direção comum	Coalizão de pessoas com interesses conflitantes	Anarquia organizada
Participação	Depende das necessidades da decisão	Depende de interesses e poder	Fluída: depende da demanda e estrutura
Cognição	Organizada, correta	Super herói	Não se aplica
Pesquisa e análise	Local, para encontrar uma solução	Para justificar o ponto de vista e vencer	Não se aplica
Metas	Razoavelmente consistentes ou com atenção sequencial	Conflitantes, múltiplas	Ambíguas, mutáveis
Conflito	Positivo, mas com pouca atenção à resolução	Alto, simula “jogos” políticos	Não se aplica
Processos de escolha	Intencionalmente racionais com limites cognitivos e ciclos	Conflitos de interesse dominados por coalizões poderosas	Colisões eventuais
Ênfase	Resolução de problemas	Resolução de conflitos	Problemas errantes, problemas aleatórios, soluções, participantes e oportunidades

Fonte: EISENHARDT; ZBARACKI, 1992, p. 32.

Segundo Silva (1989), o *modelo político* trata de decisões resultantes de interesses entre as partes. Faz bastante uso da capacidade de negociação que não se efetiva a partir de linha reta, mas abre vários e diversos pontos de alternativa.

No referido modelo, a tomada de decisão permite a reunião de vários objetivos distintos dos tomadores de decisão. Neste caso, geralmente aqueles mais fortes acabam vencendo (FEIO *et al.*, 2007).

O *modelo Gabarge Can*, conhecido como “Modelo da Lata de Lixo” de Cohen, March e Olsen (1972), trata de uma decisão tomada sem consciência. Utilizado para tomadas de decisão em ambientes ambíguos chamados de

“anarquias organizadas”, sugere que a difícil tarefa de tomar decisão se parece com uma lata de lixo, na medida em que os problemas são jogados na referida lata para serem resolvidos, e à medida em que se tornam prioritários, vão sendo analisados e retirados da mesma. Entretanto, alguns deles permanecem mais tempo nessa lata de lixo e, periodicamente, tem-se o seu esvaziamento (FEIO *et al.*, 2007).

2.3 Processo decisório e práticas contábeis

A ciência contábil é aplicada a diversas áreas da empresa, por fornecer informações rápidas e confiáveis, com o fim de auxiliar os gestores em importantes tomadas de decisão. Ludícibus (2009) descreve o objetivo da contabilidade como o fornecimento de informações econômicas a vários usuários, de forma a propiciar decisões racionais.

Apesar da contabilidade ser muito antiga, a formalização da Ciência Contábil é recente. Utilizada para controlar o uso da riqueza de verdadeiros impérios e potentes negócios, ao longo do tempo, a contabilidade teve real participação na evolução das ciências sociais e dos recursos técnicos, apresentando-se, atualmente, como uma ciência complexa. Buscando amparo em outras ciências e disciplinas tais como a Estatística, Economia, Administração, Matemática, teorias diversas, sistemas de informação, dentre outras, a Contabilidade se afirma no presente pela sua importância no passado (OLIVEIRA *et al.*, 2003).

Padovese (2008) avalia o reconhecimento da Ciência da Contabilidade, valendo-se dos fundamentos comprovadores de seu caráter científico, a saber: (i) possui um objeto de estudo; (ii) apresenta um corpo de teorias, normas e princípios; (iii) utiliza métodos racionais; (iv) oferece certeza de seus enunciados; (v) evolui em conhecimento científico; e (vi) é multidisciplinar em suas abordagens científicas, com estudos e aplicações de resultados comprovados.

Por sua vez, Oliveira *et al.* (2003) atestam a importância da Contabilidade, a partir da perspectiva de ciência analítica voltada para uma teoria que representa um conjunto de princípios hipotéticos, conceituais e pragmáticos, o que permite defini-la como um meio de argumentação lógica pela aplicação de princípios

capazes de guiar novas práticas e procedimentos que possibilitam avaliação de resultados.

No Brasil, existem quatro entidades que se pronunciam sobre as normas e procedimentos contábeis que são: o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (PADOVEZE *et al.*, 2012).

Desta forma, vista pela ótica da ciência, a Contabilidade está amparada em características próprias que a valorizam como tal, uma vez que apresenta objeto de estudo próprio, métodos racionais, relações entre elementos patrimoniais, constante evolução, leis, normas e princípios, possui caráter preditivo e se relaciona com as demais áreas do conhecimento científico. Conforme Ribeiro (2002), a contabilidade é processo, controle, ferramenta, demonstrações e, sendo assim, pode ser definida como instrumento de gestão empresarial.

Conforme reza a Resolução CFC nº 774, 1994, por meio de metodologia racional, a Contabilidade oferece conhecimento, certeza e busca das causas, sendo, qualitativamente, bem parecida com outras ciências sociais.

Trata-se de uma ciência social, porque considera o homem em sua totalidade, ou seja, seus atos, moral e vida social, pois tendo como fonte de estudos, exatamente, o seu efeito sobre o patrimônio das entidades (OLIVEIRA *et al.*, 2003). Partindo da premissa de que as organizações são compostas de pessoas com objetivos comuns, Dias (2013) atesta a necessidade de mais de um indivíduo para a realização de tarefas, que não seriam realizáveis por um único indivíduo isoladamente.

2.3.1 Definição, objetivo e aplicação da contabilidade

Como ciência social aplicada, a Contabilidade foi conceituada por diversos autores movidos pela intenção de melhor adequar sua aplicação, objetivo e definições. Para Franco (1996), trata-se de uma ciência capaz de estudar, controlar e interpretar os fatos, por meio de registros numéricos, visando oferecer informações sobre a composição do patrimônio e suas variações.

Vista por outro ângulo, a Ciência Contábil pode ser considerada a arte de capturar, ordenar e sintetizar, com clareza na linguagem monetária, eventos que serão interpretados através dos resultados obtidos (SILVA; TRISTÃO, 2000).

No primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas, realizado em 1924, a Contabilidade foi oficialmente conceituada como “a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à Administração Econômica” (PELEIAS; BACCI, 2004, p. 49).

Na concepção de Ribeiro (1999), a Contabilidade é a ciência que utiliza técnicas específicas para manter e controlar o patrimônio da organização. Para Neves e Veiceconti (2006), trata-se de uma metodologia criada pela ciência que controla o patrimônio, apura o resultado e oferece informações aos interessados. Na visão de Oliveira (2007), trata-se de ciência que estuda e pratica os atos e fatos de uma administração econômica, orientando, controlando e servindo de ferramenta para o acompanhamento da evolução patrimonial de uma entidade, bem como oferecendo instrumentos para prestar contas aos usuários.

Outro conceito foi o criado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (1986), em sua deliberação nº 29/86, que atesta que a Contabilidade é um sistema de informação e avaliação destinado a oferecer aos seus usuários as demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e física.

Esse conjunto de concepções traduz duas vertentes. A primeira é a escola italiana, para a qual a Contabilidade é a ciência do controle patrimonial; e a segunda, é a escola americana, que define Contabilidade como a transmissão da informação econômica (PADOVEZE, 2008).

Para Oliveira *et al.* (2000), a existência da Ciência Contábil explica-se pela necessidade de se conhecer e controlar os componentes das variações patrimoniais das entidades. Isso levaria à satisfação das necessidades humanas e da vida social. Os autores evidenciam, igualmente, que trata-se de um componente de gestão que fornece informações para a formulação de estratégias e execução do processo de tomada de decisão. Isso se verifica pelo desenvolvimento e fornecimento de dados para o setor financeiro que, por meio de técnicas de análise, vale-se da interpretação desses dados numéricos nas tomadas de decisão.

Assim como outras ciências, a Contabilidade tem sua aplicação em diversas áreas organizacionais. Fornecer informações rápidas e confiáveis pode

ajudar os gestores a realizar várias e importantes tomadas de decisão. Ludícibus (2009) atesta que, como não se conhece bem os usuários, não se pode descrever, em detalhes, o modelo decisório de cada um. Daí a dificuldade de se atender bem, em todo e qualquer tempo, a todos eles.

Com base em estudos científicos sobre Contabilidade, pode-se afirmar que seu objeto de estudo é o patrimônio (PITELA, 2000). O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (1994) descreve, em sua Resolução nº 774/94, que: “a contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades”. O Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros. Outro conceito refere que o patrimônio é o grupo de riquezas de posse de pessoas ou empresas (PADOVEZE, 2008).

Sendo assim, para Pitela (2000), a Contabilidade aplica-se a organizações econômico-administrativas e seu objeto é o patrimônio. Quanto ao seu objetivo, pode-se considerar que é promover, por meio do registro contábil, a interpretação dos fatos, oferecendo informações úteis e confiáveis para as tomadas de decisão.

Outro conceito considera o patrimônio como a forma agrupada de meios e recursos tangíveis e intangíveis existentes, que visam atender às necessidades sociais. É usado de forma genérica para identificar a riqueza da organização, e se tiver propósito de obtenção de lucro, recebe a denominação de capital (SÁ, 1998).

Nesta direção, a Contabilidade estuda o patrimônio das organizações em seus aspectos quantitativos e qualitativos, buscando entender suas mutações, que podem ocorrer por ações do homem ou por efeitos da natureza sobre o patrimônio. Dos aspectos qualitativos, destaca-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, títulos a receber ou a pagar com expressões monetárias, máquinas, estoques etc. Dos aspectos quantitativos, destaca-se a expressão dos componentes patrimoniais em valores (CFC, 2008, p. 19).

Quanto ao seu objetivo científico, tem-se a correta apresentação do patrimônio e a análise dos agentes causadores de sua mutação. Quanto à análise pragmática, caracterizada pela informação, por meio dela, a Contabilidade busca oferecer aos seus usuários informações de natureza econômica, financeira e física do patrimônio da organização. Para melhor compreensão, tais informações são oferecidas através de registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, transcritos através de relatos, pareceres, tabelas, planilhas ou outros meios (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 21).

Segundo Oliveira *et al.* (2000), um dos objetivos da Ciência Contábil é a oferta de informações acerca das mutações do patrimônio das empresas. Além de gerar informações, a Contabilidade explica os fenômenos patrimoniais, oferece prosperidade, análises e controle, servindo, também, para prever e projetar fenômenos. Segundo Padoveze *et al.* (2012, p. 2003), o objetivo da Contabilidade é “apresentar aos usuários internos e externos das empresas informações contábeis úteis e de qualidade, que possam auxiliá-los nas tomadas de decisão”.

Tais características apontam para o papel da Contabilidade na compreensão e previsão, por meio de indicadores quantitativos e qualitativos, das implicações nas decisões da organização, aspectos que a qualificam como ciência social. Entendimento que reflete a visão de Neves e Veiceconti (2006) sobre as funções administrativa e econômica da Contabilidade. Enquanto na função administrativa, controla o patrimônio, na função econômica, apura o resultado da organização, denominado *redito*.

Dentre outros objetivos, encontra-se, também, a representação da realidade econômica, o repasse da informação aos interessados, a oferta de recursos para o processo de tomadas de decisão, a harmonia na padronização de informações para que os usuários possam interpretá-las de maneira coerente e a apresentação das ferramentas de comparabilidade entre as organizações (SILVA; TRISTÃO, 2000).

Diante da integração entre os países de blocos econômicos como o do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e União Europeia (UE), reflexo do processo de globalização, surge a necessidade de produzir informações contábeis para atender a usuários nacionais e internacionais, a fim de promover análises, controles e tomadas de decisão (PADOVEZE *et al.*, 2012).

A expansão do mercado globalizado gerou a necessidade de padronização das demonstrações contábeis para melhor entendimento do investidor nacional e internacional. Conforme Padoveze *et al.* (2012), “a globalização trouxe a uniformização contábil em todo o mundo”.

Desta forma, surgiram o International Accounting Standards Board (IASB), entidade criada em 29 de junho de 1973, com objetivo de elaborar normas internacionais de contabilidade, na intenção de harmonizar a contabilidade em todo o mundo. O Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASC) foi criado em 1973, tendo sido o órgão normalizador dominante até 2001.

Posteriormente, surgiram as normas internacionais de contabilidade denominadas International Financial Reporting Standards (IFRS). Até 2010, foram emitidas 41 normas internacionais de contabilidade: a International Accounting Standards (IAS) e nove de relatórios financeiros normalizados segundo a IFRS. A sigla BR Gaap é utilizada pelo grupo de profissionais contábeis que atuam em multinacionais. Decifrando-a, BR = Brasil, e GAAP = General Accepted Accounting Principles, ou seja, Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PADOVEZE *et al.* 2012).

Segundo Ludícibus *et al.* (2010), um grande passo na internacionalização das normas contábeis foi dado no Brasil com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O pronunciamento, as orientações e as interpretações constituem as traduções das normas internacionais. De acordo com o CPC, os principais objetivos da contabilidade são:

[...] fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

[...] apresentar os resultados da atuação da Administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados. Aqueles usuários que desejam avaliar a atuação ou prestação de contas da Administração fazem-no com a finalidade de estar em condições de tomar decisões econômicas que podem incluir, por exemplo, manter ou vender seus investimentos na entidade ou reeleger ou substituir a Administração (CPC, 2008).

Além das empresas nacionais, outro seguimento que surge no atual ambiente econômico são as empresas internacionais. Diante desse fato, houve a necessidade de harmonização e padronização das informações contábeis, a fim de propiciar comparações entre empresas do mesmo grupo ou de grupos distintos (PADOVEZE *et al.*, 2012).

O sistema *commom law* é a de entidades que não são reguladas pelos órgãos internacionais IASB, Financial Accounting Standards Board (FASB) e CFC, sendo utilizado na Inglaterra, Estados Unidos, Canadá e Nova Zelândia. Trata-se de um detalhamento de regras aplicadas para determinados casos, para que as demonstrações sejam apresentadas dentro de uma visão justa e transparente para os acionistas.

O sistema legal *code law* (ou *common law*) é um modelo puro de legislação e regulamentação baseado no Direito Romano, que defende a supremacia dos poderes executivo e legislativo, vigente na Alemanha, França e Japão. As regras

são detalhadas em elevado grau, existindo, assim, menor flexibilidade na elaboração das demonstrações contábeis e maior ênfase nos credores (LIMA; NASCIMENTO, 2010).

Conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008), neste sistema, são inseridas disposições, em grande maioria, de natureza contábil. Ressalta-se, entretanto, alguns ajustes de natureza tributária.

A Lei nº 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas ganhou destaque ao longo dos anos, embora sofrendo ajustes para atender novas demandas do mercado. Neste sentido, alterando e revogando seus dispositivos, foi criada a Lei nº 11.638/2007, para que, no plano contábil, o Brasil se adequasse às necessidades do cenário internacional (PADOVEZE *et al.*, 2012).

De acordo com os autores Carvalho e Grego (2011), algumas das principais alterações trazidas pela internacionalização da Contabilidade foram os artigos 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248, e as revogações nas alíneas c e d do § 1º do art. 182 e o § 2º do art. 187, conforme mostra o Quadro 7.

Quadro 7
Principais alterações na Lei nº 6.404/1976

LEI Nº 6.404/1976	LEI Nº 11.638/2007	LEI Nº 11.941/2009
Elaboração e Publicação da Demonstração das Origens e Aplicação dos Recursos DOAR.	Elaboração e Publicação da Demonstração de Fluxo de Caixa DFC em substituição a DOAR.	
Demonstração do Valor Adicionado DVA Operacional.	Demonstração do Valor Adicionado DVA Operacional obrigatória para SA's abertas.	
Cia fechada com Patrimônio Líquido inferior a R\$ 1 milhão dispensadas de elaborar e publicar a DOAR.	Cia Fechada com Patrimônio Líquido inferior a R\$ 2 milhões desobrigadas de elaborar e publicar a DFC.	
Escrituração efetuada de acordo com disposições da legislação comercial e ajustada para fins da legislação tributária ou legislação específica.	Escrituração elaborada de acordo com princípios fundamentais de contabilidade. Eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais deverão ser mantidas em livros auxiliares.	
Ativo Permanente Dividido	Ativo Permanente Dividido	Não há mais o grupo
Em: investimentos, ativo Imobilizado e ativo diferido.	Em: investimentos, ativo imobilizado, intangível e ativo diferido.	Permanente, passando agora a ser não circulante composto por ativo realizável em longo prazo, investimentos imobilizado e intangível.
Patrimônio Líquido dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.	Patrimônio Líquido dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros e ações em tesouraria e prejuízos acumulados.	
Os prêmios recebidos na emissão de debêntures, bem como as doações e as subvenções para investimento, podem ser registrados como reservas de capital.	Os prêmios recebidos na emissão de debêntures, bem como as doações e as subvenções para investimento, devem integrar o resultado do exercício e poderão futuramente ser destinados para as reservas de lucros.	

Ativos avaliados pelo seu custo ou valor de mercado, dos dois o menor, sempre deduzido de provisões para perdas, amortização, depreciação ou exaustão.	Ativos avaliados pelo custo ou mercado, dos dois o menor, sempre deduzidos de provisões para perdas. Para ativos de longo prazo, deverão ser efetuados ajustes a valor presente.	Ativos avaliados pelo seu valor justo ou custo, dos dois o menor, sempre deduzidos de provisões para perdas. Para ativos de longo prazo deverão ser efetuados ajustes a valor presente.
Aumentos de valor nos saldos de contas do ativo permanente serão registrados como Reserva de Reavaliação no Patrimônio Líquido.	Aumentos ou diminuições de valores nos saldos das contas de ativo ou passivo decorrentes de avaliações a preço de mercados serão registrados na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido, enquanto não computadas no resultado do exercício.	Aumentos ou diminuições de valores nos saldos de contas de ativo ou passivo decorrentes de avaliações em valor justo serão registrados na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido, enquanto não computadas no resultado do exercício.
Passivos avaliados de acordo com princípio do <i>conservadorismo</i> , acrescidos de todos os encargos, juros, multas, correções e variações cambiais.	Passivos avaliados de acordo com princípio do <i>conservadorismo</i> , acrescidos de todos os encargos, juros, multas, correções e variações cambiais. No passivo de longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, e também no passivo circulante, quando houver efeito relevante.	
As participações em sociedades controladas devem ser avaliadas pelo método de custo ou método da equivalência patrimonial.	As sociedades controladas e sociedades que fazem parte do mesmo grupo que estejam sob influência e controle comum devem ser avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.	
As operações de incorporação, fusão e cisão podem ser registradas em valores contábeis.	As operações de incorporação, fusão e cisão podem ser registradas em valores de mercado. Foi incluída a transformação na Lei nº 11.638/2007. Antigamente essa opção era normatizada pelo Departamento Nacional de Registro de Comércio (DNRC).	A CVM estabelece normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolva companhia aberta.

Fonte: Adaptado de BRASIL (2011 *apud* CARVALHO; GREGO, 2011, p. 8-10).

Portanto, pode-se afirmar, que a Contabilidade tem como objetivo primordial fornecer um conjunto harmonioso de princípios racionais e lógicos para avaliação e desenvolvimento das práticas contábeis.

2.3.2 Tipos de organização e a contabilidade

Existem diversos tipos de organização na sociedade. De um modo geral, elas podem ser encontradas em vários setores como o público, o privado e o terceiro setor.

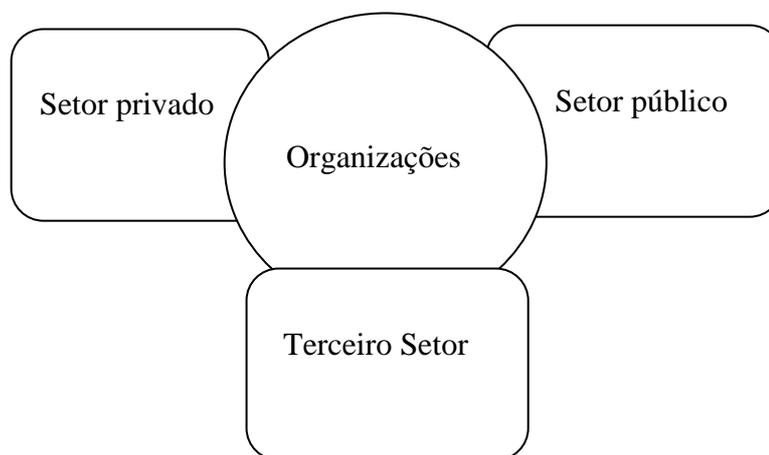


FIGURA 1 - As organizações e a sociedade
Fonte: Adaptado de DIAS, 2013, p. 29.

O primeiro setor compreende o Estado, que tem a finalidade de administrar os bens públicos por meio da arrecadação de tributos, impostos, taxas, contribuições etc., e da promoção da boa gestão desses recursos para suprimento das necessidades coletivas. Neste caso, a finalidade da gestão não está voltada ao lucro ou prejuízo. Tem-se a figura do déficit, quando as receitas são inferiores às despesas, ou superávit, quando a arrecadação é superior ao desembolso das despesas auferidas em determinado espaço de tempo.

O segundo setor é o mercado que tem finalidade lucrativa. Nele, encontram-se as empresas privadas que comercializam seus bens ou prestam seus serviços, que podem ser oferecidos, ou não, pelo governo.

O terceiro setor é composto por empresas privadas que realizam atividades de interesse público e, por isso, não visam o lucro, apresentando-se como agentes auxiliares do Estado na realização de atendimento às demandas da sociedade. Fazem parte desse grupo as associações, entidades religiosas, entidades da saúde e da educação etc. Em cada um dos setores é possível perceber a existência de culturas diferenciadas.

Tendo em vista a presença de interação econômico-financeira entre os três setores, a Contabilidade vem oferecer recursos técnicos adequados a cada um deles. A sua aplicação engloba todas as entidades econômico-administrativas, incluindo aquelas de Direito Público. Sua versatilidade favorece o processo de tomadas de decisão, na medida em que constitui uma importante ferramenta para a sustentação das diretrizes, estratégias e objetivos organizacionais propostos (RIBEIRO, 1999).

Neste sentido, mecanismos de controle e transparência na aplicação dos recursos foram adotados para reforçar instrumentos como o planejamento, o cumprimento de metas de resultados e a obediência a limites e condições para a execução orçamentária. Tais limites, condições e vedações visam a prevenção de riscos e a correção de desvios que possam prejudicar o equilíbrio das contas públicas (MENEZES, 2005).

A Lei Complementar nº 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), está apoiada na responsabilização do administrador público pela aplicação do dinheiro público, razão pela qual deverá cercar-se de todos os cuidados possíveis, a fim de evitar falhas e irregularidades, visando a manutenção de um equilíbrio orçamentário/financeiro entre as receitas e despesas (BRASIL, 2000).

Para tanto, a LRF atém-se à legalidade dos atos para arrecadação da receita e realização das despesas, à responsabilidade em relação aos bens e valores públicos, ao cumprimento dos programas de trabalho, à probidade da administração na utilização do dinheiro público e ao cumprimento da Lei de Orçamento (LINO, 2001).

Assim, a introdução da LRF e a importância do mercado de capitais para o país obrigou as empresas brasileiras a se adequarem a mais esta exigência contábil, com vistas a acompanhar de perto as atualizações comerciais. Neste novo cenário, criado por essa nova forma mundial de administrar as empresas,

fez-se necessária a adoção da Governança Corporativa, ou seja, de gerir os números e as informações prestadas ao mercado e ao cidadão comum, por meio da boa prática de administração, ou seja, com ética, zelo e transparência. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em sua cartilha *Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa*, de 11 de junho de 2002, define:

Governança Corporativa é o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. A análise das práticas de governança corporativa aplicada ao mercado de capitais envolve, principalmente: transparência, equidade de tratamento dos acionistas e prestação de contas (COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS, 2002, p. 1).

Desta forma, Padoveze *et al.* (2012) definem governança corporativa como um conjunto de procedimentos, atividades e práticas que visam oferecer transparência aos negócios da empresa.

No Brasil, a CVM, a Lei das Sociedades Anônimas – Lei nº 6.404, de 15.12.1976, a Lei de Falência – Lei nº 11.101, de 09.02.2005, os estatutos, o contrato social, as leis de contratos, os mercados de capitais, as assembleias de acionistas, os conselhos de administração e as diretorias das empresas são parte da governança corporativa que, segundo os autores, “tem como objetivo estreitar as relações existentes entre acionistas, gestores e demais partes envolvidas e interessadas na organização” (PADOVEZE *et al.*, 2012, p. 551).

A CVM ainda definiu, como recomendação às empresas que tenham suas ações no mercado aberto, que teriam até o ano de 2008 para se adequarem às boas práticas da governança corporativa. Lodi (2000) descreveu a boa governança em quatro palavras inglesas:

- 1) *Fairness*, traduzida por senso de justiça e de equidade para com os acionistas minoritários contra transgressões de majoritários e gestores.
- 2) *Disclosure*, usualmente chamada de transparência, com dados acurados, registros contábeis fora de dúvida (princípio da evidenciação) e relatórios entregues nos prazos combinados .
- 3) *Accountability*, ou responsabilidade pela prestação de contas por parte dos que tomam as decisões de negócios.
- 4) *Compliance*, ou obediência e cumprimento das leis do país (LODI, 2000, p. 19).

O *disclosure* evidencia e influencia o comportamento dos investidores, ao afetar a sua percepção em relação ao risco da companhia, assim como a

percepção dos gestores que decidirão o nível de evidenciação, tomando por base o custo a ser incorrido para fornecer as informações (CRUZ; LIMA, 2010). Exige clareza tanto na escrituração como nas demonstrações contábeis. O *disclosure* é sobretudo um compromisso inalienável da contabilidade com próprios objetivos (LOPES; MARTINS, 2005).

A transparência nas ações das empresas é garantida por uma ferramenta de grande importância denominada *accountability*, muito utilizada em empresas públicas. O termo *accountability* pode ser entendido como a responsabilidade dos governantes em prestar contas de seus atos, de forma transparente, inteligível e acessível aos cidadãos, adicionado à capacidade destes últimos de impor sanções às autoridades, mediante recondução ao cargo numa eleição futura ou destituição por desempenho insatisfatório (GRACILIANO *et al.*, 2010). Para os autores, a *accountability* é bidimensional, na medida em que apresenta a capacidade de resposta e de punição.

Desta forma, Pinho e Sacramento (2009) relatam que a ideia produzida pela palavra *accountability* expressa a responsabilização pessoal de práticas executadas e prontidão para prestação de contas, seja no âmbito público ou privado. Portanto, o conceito diz respeito a responsabilidade objetiva e subjetiva, controle, transparência, obrigação de prestação de contas e justificativa para tarefas que foram realizadas ou não.

A obra *Internal control: integrated framework*, publicada pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2007), auxilia as empresas e outras entidades a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno. Desta forma, o gerenciamento de risco corporativo é um processo de estabelecimento de estratégias potenciais visando administrar riscos, a partir da atuação do conselho, dirigentes e demais empregados. Neste sentido, o controle interno é parte integrante do gerenciamento de risco, na medida em que oferece uma ferramenta de gestão eficiente.

A Lei Sarbanes-Oxley (SOX) surgiu da necessidade de parametrizar os procedimentos e de responsabilizar os administradores pelas práticas de gestão temerária ou fraudulenta, agregando novas normas e controles, e exigindo responsabilidade individual dos gestores. Segundo Ashley (2004), a lei Sarbanes-Oxley ofereceu ampla regulamentação da gestão corporativa, fundamentando as boas práticas de governança.

2.3.3 As práticas contábeis nas organizações: informações gerenciais e informações tributárias

Pitela (2000) atesta que com a evolução da Humanidade foi necessário aumentar o aperfeiçoamento de ferramentas de controle e avaliação patrimonial. Conseqüentemente, a profissão de contador passou a ser uma das mais populares em nossa sociedade, em razão de seu relevante papel no contexto socioeconômico. Para o autor, por ser popular, o papel do contador gera associações equivocadas de sua real finalidade. São associações forjadas, por exemplo, na concepção de que esse profissional teria apenas a função de atender a uma obrigação legal. Entretanto, a função do contador é bem mais ampla que o atendimento fiscal e tributário e, possivelmente, mais relevante que os mesmos.

Isto porque a evolução da sociedade, das transações comerciais e empresariais e da própria competitividade vem exigindo muito dos contadores e do tipo de serviço prestado por eles. Neste contexto, a atuação social desse profissional cresce, para alcançar os usuários dos vários setores da sociedade. Dentre eles, destacam-se associações, condomínios, conselhos, federações, sindicatos etc., que precisam de amparo na informação contábil para refletir, trocar ideias, opinar e decidir (PITELA, 2000).

2.3.3.1 As práticas contábeis como base para decisão nas organizações

Em resposta às novas exigências do mercado internacional, as empresas vêm passando por mudanças profundas decorrentes das transformações nos processos de gestão empresarial. Conseqüentemente, os gestores vêm adequando-se a novos modelos de tomada de decisão, o que transformou a contabilidade em uma das mais importantes ferramentas de gestão empresarial (PADOVEZE *et al.*, 2012).

O Decreto Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, capítulo IV, artigos 25 e 26, descreve que são trabalhos técnicos de contabilidade a organização e execução de serviços contábeis em geral, a escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios tais como balanços e demonstrações, perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de outras contas (BRASIL, 1946).

Conforme Pitela (2000), os profissionais de Contabilidade exercem muito mais atribuições, que nem sempre são de sua competência, na forma do Decreto Lei nº 9.295/1946. Os empresários procuram mais os contadores para tratar de problemas relativos à carga tributária. Entretanto, boa parte deles está preocupada com o uso correto da contabilidade, ou ainda, com a opinião do contador na hora de investir, e precisam de informações além das básicas exigidas em lei (BRASIL, 1946).

Neste sentido, como o processo de globalização da economia o crescimento do mercado de capitais ocorre de forma acelerada, influenciando a internacionalização da Contabilidade, surge a necessidade dos investidores internacionais entenderem, pela padronização das informações contábeis, os dados das companhias espalhadas pelo mundo (PADOVEZE *et al.*, 2012).

Oliveira (2007, p. 19) afirma que, no exercício da profissão, o contador “deve obedecer, além das normas e dos princípios fundamentais de contabilidade, também a legislação tributária concernente à correta apuração, registro, divulgação e arrecadação dos diversos tributos”.

Dentre as atribuições da área contábil, destaca-se a obrigação de atuar com as áreas financeira, econômica e patrimonial das organizações. Assim, trata-se do setor responsável pela elaboração das demonstrações contábeis e pelo estudo das variações monetárias presentes nos registros. De sua intervenção resultam recomendações sobre atitudes a serem tomadas para a solução de problemas. Sua prática é pautada na legislação vigente, assim como no respeito a datas e prazos para o cumprimento de obrigações fiscais, e na interpretação correta das informações apresentadas às organizações, visando aferir a possibilidade de crescimento e expansão.

Muitos profissionais de Contabilidade trabalham no departamento fiscal, pessoal ou de escrituração contábil, atuando como auditor externo, interno ou independente. Outros atuam como consultor nas áreas contábil, tributária, societária, de custos, finanças e outras, como proprietário ou sócio de escritório contábil, funcionário público, agente fiscal de tributos federais, estaduais e municipais, analista de contabilidade, professor da área contábil, assessor de prestação de contas e pesquisador. Em todas essas atividades há possibilidade de envolvimento na atividade de liderança de equipes.

2.3.3.2 O planejamento tributário como prática contábil

Por força de legislação constitucional, o Estado tem o poder legítimo de tributar. Sua arrecadação é utilizada para prover o bem-estar social. Para garantir o Estado de Direito são necessários recursos que advêm da arrecadação de impostos, taxas e contribuições. Neste terreno, o paradoxo estabelecido entre o Estado e o contribuinte torna-se cada vez mais complexo. De um lado, o governo exigindo sua parte, de outro, o contribuinte buscando formas de diminuir a carga tributária. Conforme Cassone (2001, p. 25, *apud* Krauspenhar Júnior, 2005): “Estado é a nação, o povo ou a sociedade politicamente organizada”.

O planejamento tributário constitui o poder de argumentação entre os responsáveis por traçar estratégias para melhoria dos custos com tributos. Esta questão requer a tomada de decisão sobre a administração de riscos iminentes. No Brasil, faz parte das práticas contábeis a melhor adequação da empresa à elevada carga tributária, por meio da análise dos dados contábeis.

Segundo Cassone (2001, p. 25, *apud* Krauspenhar Júnior, 2005): “não sendo o Estado um produtor de riquezas, mas sim um consumidor destas, precisou ele buscar, no seio da sociedade, tais recursos”. Para Albuquerque (1997), o sistema tributário é

o conjunto de tributos ou de normas tributárias caracterizado pela união e conexão, mais ou menos conseqüente, dessas normas, que disciplinam o exercício do poder impositivo. É a totalidade de tributos arrecadados no país. Conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder imposto pelos diversos órgãos aos quais a Constituição Federal atribui a competência tributária (ALBUQUERQUE, 1997, p. 39).

Também cabe definir o tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (CTN, 2005, p. 1, *apud* SANTOS, s. d).

O planejamento fiscal é uma prática gerencial, na medida em que trata as informações de maneira mais clara, e oferece alternativa através de meios legítimos para melhor administração dos fatores tributários. Visa a postergação, anulação ou a redução do ônus fiscal (FERREIRA, 2005).

Por sua vez, o planejamento tributário também tem correlação com estudo do cenário, ambiente, pesquisas de possibilidades que serão adotadas pelas empresas. Poder adotar, ou não, o planejamento, faz parte de um processo sistêmico de entendimento entre a diretoria, administração e o departamento contábil, portanto, da tomada de decisão.

Nesta direção, Aguiar (2008) afirma que planejar os tributos é realizar um estudo de possibilidades do que a empresa pode utilizar ou não. São realizadas pesquisas e análises econômicas e jurídicas. Trata-se, sobretudo, de um direito e de uma rotina tão natural quanto planejar um fluxo de caixa ou um novo investimento.

Nesta perspectiva, Albuquerque (2007) relata que o planejamento tributário também sofre influências do ambiente, na medida em que novas regras fiscais podem ser consideradas instituições externas que podem vir a afetar o desempenho da empresa. “A consideração do planejamento tributário como parte da rotina empresarial aponta o caminho que deve ser trilhado pelo administrador no trato com a questão fiscal” (MALKOWSKI, 2000, p. 19).

A capacidade econômica da empresa, em alguns momentos, torna-se incompatível com a elevada carga tributária. Um dos grandes fatores que leva a tomadas de decisão está na correta leitura e interpretação das normas tributárias, visando conduzir melhor a capacidade de geração de riqueza da organização sem onerar tanto o fluxo de caixa com o recolhimento de tributos.

Entretanto, Albuquerque (2007) atesta que o planejamento tributário é uma prática técnica da gestão tributária, visando a projeção das atividades econômicas e de seu conhecimento. Através da utilização de meios e instrumentos adequados, pode-se reduzir, anular ou postergar impostos.

Nesta perspectiva conceitual, Malkowski (2000, p. 22, *apud* Albuquerque, 2007) informa que “o planejamento tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência de fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos”.

Sendo assim, o planejamento tributário adequado é aquele que procura adequar meios legais para evitar, postergar e reduzir o montante de impostos que seriam devidos, mas ainda não são, efetivamente (ALBUQUERQUE, 2007).

Portanto, planejamento tributário é “o conjunto de práticas adotadas pelo contribuinte, com o objetivo de redução do impacto dos tributos, visando auferir

ganho econômico e/ou financeiro” (CAMPOS, 2007, *apud* FADLALAH *et al.*, 2011). O planejamento tributário requer do gestor conhecimento da norma tributária, criatividade na interpretação e interação dos processos cognitivos.

Com efeito, o planejamento tributário é o resultado de análises de situações complexas decorrentes da ação tributária, visando a adoção de métodos e medidas legais que garantam harmonia do sistema interno através de redução, postergação e cumprimento de obrigações acessórias (CARVALHO; PRAZERES; MACHADO NETO, 2008).

Dessa forma, o papel do contador nas questões de planejamento tributário é de fato imprescindível para melhores adequações às normas e práticas gerenciais. O responsável pelo departamento de contabilidade é o profissional que está mais inteirado dos processos, controles, conciliações e apurações de impostos.

A eficiência e exatidão dos recursos contábeis são fundamentais para que a administração planeje suas ações. A contabilidade, entre outras funções, é instrumento gerencial para as tomadas de decisão. Por isso, deve estar atualizada e emitir relatórios simples e claros para o administrador (FABRETTI, 2003, p. 32, *apud* AGUIAR, 2008).

Nesta perspectiva, o orçamento empresarial deixou de ser apenas uma ferramenta para medir metas, custos e despesas e assumiu importante papel no processo estratégico das empresas. Através dele é possível controlar, orientar e dirigir prováveis ações. O planejamento pode ser considerado um plano financeiro que visa minimizar os impactos decorrentes de ações futuras. Segundo Hutten (2005), são três as finalidades do planejamento tributário: evitar a incidência do tributo, reduzir o montante do tributo ou retardar o pagamento do tributo.

Nesta direção, cabe considerar que o planejamento é uma ação a ser organizada com antecedência, por requerer um gasto de energia adicional, visando uma implantação voltada para o futuro. Conforme Chaves (2009), “o planejamento tributário é o processo de escolha de ação não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando, direta ou indiretamente, a economia de tributos” (CHAVES, 2009, p. 5).

Sendo assim, o planejamento tributário é uma função administrativa que antevê as ações a serem executadas através de cenários e condições prévias para atingir objetivos estipulados. É uma técnica capaz de absorver incertezas e

melhorar as possibilidades de sucesso da empresa (HOJI, 2010). De acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 44), “o planejamento também é classificado em três níveis: estratégico, tático e operacional”.

Tendo sido definido, o planejamento tributário deve ser realizado com a utilização das seguintes ferramentas: legislação tributária como a Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Instruções Normativas etc., documentação contábil da empresa, livros contábeis e fiscais, guias de recolhimento, declarações etc. (CHAVES, 2009, p. 7).

2.3.4 Contabilidade financeira e gerencial

Devido à amplitude dos conceitos de contabilidade, ela poderá ser dividida em dois grupos: contabilidade financeira e contabilidade gerencial.

Antony (1974) afirma que toda contabilidade é financeira, na medida em que suas informações são repassadas em forma monetária. Seu objetivo básico é oferecer informações financeiras a terceiros.

Nesta direção, Aquino *et al.* (2007) atesta que a contabilidade financeira está voltada para o atendimento de usuários externos, na medida em que, através das informações contábeis, a empresa pode ser comparada e questionada.

No entendimento de Warren *et al.* (2001), a contabilidade financeira produz informações contábeis extraídas de relatórios financeiros destinados a usuários externos, permitindo avaliar resultado e elaborar orçamento, de acordo com as normas aplicáveis.

De forma comparada, Frezzatti (2007) atesta que a contabilidade financeira passou a ser questionada sobre seu potencial de respostas às demandas mais específicas, enquanto a contabilidade gerencial trata com maior agilidade a informação, de forma mais clara, e atendendo a novas demandas da organização.

Sobre a contabilidade gerencial, trata-se de uma subárea da Contabilidade, que tem como propósito a geração da informação, para oferecer subsídio a tomadas de decisão dos gerentes, tais como lucratividade de determinados produtos e seu *mix*, mensuração de preço de venda, orçamentos, avaliação de desempenho, dentre outros (AQUINO *et al.*, 2007).

No que tange ao seu objetivo, a contabilidade gerencial destina-se a oferecer aos usuários uma informação contábil útil. Entende-se como útil a forma

de utilização dos números apresentados. A administração precisa de dados adicionais úteis (ANTONY, 1974).

Outro objetivo destacado por Aquino *et al.* (2007) é que a contabilidade gerencial gera informações que serão úteis, na medida em que ofereça possibilidade de direcionar as tomadas de decisão do gerentes, no que se refere ao controle e gestão do patrimônio.

Desta forma, a contabilidade gerencial é o conjunto de dados contábeis padronizados, que visa atender aos usuários nos processos de tomadas de decisão. Trata-se de um novo olhar de um objeto com interesse específico, e não de uma nova contabilidade. Ela parte da premissa de que é possível observar o patrimônio, ao atender os interesses administrativos para tomadas de decisão, utilizando as informações contábeis (SÁ, 1971).

Por outra perspectiva, a contabilidade gerencial está voltada para a melhoria dos recursos econômicos da empresa e o controle adequado dos insumos. Trata-se de uma ramificação da contabilidade, que oferece ferramentas para auxílio dos administradores em suas funções gerenciais (CREPALDI, 1998, *apud* SANTOS, 2002).

Nesta direção, a contabilidade gerencial permite encontrar dados históricos para adequação às rotinas diárias. Assim, as características das informações gerenciais estão diretamente relacionadas às necessidades da administração, utilizando informações estimadas e subjetivas para auxílio da gerência em tomadas de decisão (WARREN *et al.*, 2001).

Vista por outro ângulo, Aquino *et al.* (2007) atestam que, além de oferecer recursos no processo de tomadas de decisão, a contabilidade gerencial também está relacionada ao processo de mensuração de desempenho e padronização do comportamento, visando interesses organizacionais.

A contabilidade gerencial é composta por procedimentos técnicos, tais como convenções e formas institucionalizadas do ambiente da empresa, que influenciam as escolhas organizacionais (AQUINO *et al.*, 2007). Conforme Sá (1971), a contabilidade gerencial utiliza a doutrina e a técnica contábil existente, para que seja possível produzir efeitos práticos.

Os relatórios gerenciais não carecem de formalidade tão rígida na sua elaboração quanto os relatórios da contabilidade financeira. Isto porque não há

necessidade de atendimento aos princípios contábeis, e a sua periodicidade também está relacionada à necessidade (WARREN *et al.*, 2001).

Outro conceito de contabilidade gerencial, elaborado por Ludícibus (2009), a define como a adequação, sob medida, para a administração de procedimentos, técnicas, informações ou relatórios para tomadas de decisão e avaliação de desempenho.

Para Espejo (2009), práticas gerenciais são definidas como as ferramentas da contabilidade gerencial necessárias à realização dos objetivos organizacionais. Práticas estas compreendidas como artefatos contábeis gerenciais, que funcionam como recursos que ajudam a organização no processo de conquista dos objetivos organizacionais.

A utilização da contabilidade gerencial pode ser dividida em dois grupos: (i) análise econômico-financeira – que utiliza demonstrativos contábeis por meio de análise horizontal e vertical; e (ii) análise de índices de liquidez, solvência e demais indicadores financeiros e de gestão estratégica de custos – que auxilia o gestor nas decisões tomadas em relação à rentabilidade (margem de lucro) e a quantidade a ser vendida (ponto de equilíbrio) (COELHO; LINS, 2010).

Diante dessa diferenciação da contabilidade gerencial, Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) atestam que esta modalidade contábil, para alguns autores, é uma ampliação da contabilidade financeira, por demarcar a necessidade de atendimento a dois grupos de usuários diferentes.

Os usuários podem ser internos ou externos e terem objetivos diferenciados. Dentre os usuários internos, encontram-se os administradores de todos os níveis do ciclo operacional, empregados, sócios e controladores e *stakeholders*. Os *stakeholders* são os grupos de pessoas dos quais uma organização depende para gerar sobrevivência. Dentre eles, destacam-se os funcionários, os acionistas, os fornecedores, os clientes e as entidades governamentais (BOWDITCH; BUONO, 1992). Os usuários externos possuem uma visão mais generalizada, e focam a leitura das informações em demonstrações contábeis. Destacam-se os integrantes de mercado de capitais, investidores, fornecedores, credores, clientes, bancos financiadores, autoridades governamentais de diversos níveis, meios de comunicação, entidades diversas, associações, sindicatos e o público em geral. Os usuários podem ser pessoas físicas ou jurídicas com interesse na organização. De certa forma, eles utilizam as

informações contábeis em seu próprio interesse, o que pode ocorrer de forma permanente ou transitória (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2006).

Neves e Veiceconti (2006) atestam que os usuários da contabilidade são todas as pessoas físicas, caracterizadas por homens ou mulheres responsáveis por seus direitos e obrigações, de maneira singular, e pessoas jurídicas representadas por grupo de indivíduos com objetivos comuns, ambos interessados na situação patrimonial da organização.

Nesta ótica conceitual de usuários, a contabilidade gerencial envolveria a orientação das necessidades dos indivíduos internos da organização, constituindo processos que produzem informações operacionais e financeiras para usuários internos, administradores e funcionários (ATKINSON, 2000, *apud* SANTOS, 2002). Para Oliveira *et al.* (2000), o usuário das demonstrações é toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da entidade organizacional.

Nesta direção, Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) atestam que os dois grupos de usuários utilizam a informação contábil no processo decisório, mas de forma diferenciada. Eles afirmam que uma maneira fácil de identificar esses usuários seria estabelecer a “porta” da empresa como marco. Da “porta” para dentro, tem-se os usuários internos, e da “porta” para fora, tem-se os usuários externos. A contabilidade para os usuários externos é denominada contabilidade financeira. Neste público, tem-se os acionistas controladores, os órgãos do governo e as instituições financeiras. Tais usuários da informação contábil necessitam dela em determinado formato e em nível macro de informação, enquanto os usuários internos necessitam de uma informação mais tratada e aprofundada.

Para Nagatsuka e Teles (2002), os usuários internos são os donos dos empreendimentos, a saber, os gerentes, diretores e sócios. São usuários externos os investidores, fornecedores, clientes, instituições financeiras, sindicatos, entidades governamentais e não governamentais.

Para melhor descrição dos subgrupos de contabilidade gerencial, Lunkes, Felin e Rosa (2012) apresentam uma classificação dos estudos dessa categoria contábil, utilizando linhas e temas de pesquisa, baseados nos estudos dos teóricos do tema. Nas linhas, incluíram os custos, o planejamento e controle, e outros fatores.

Na abordagem das linhas de pesquisa, os autores conceituaram: (i) ‘custos’ – como o estudo direcionado à mensuração de custos indiretos, conjuntos e seus múltiplos métodos de custeio; (ii) ‘custos gerenciais’ – como o estudo das variações e sua utilização no processo de tomadas de decisão; e (iii) ‘gestão estratégica de custos’ – como o estudo que separa os processos das atividades.

No plano do ‘planejamento e controle’, conceituaram ‘orçamento’ – como o estudo voltado para diferentes processos orçamentários, a saber: ciclo orçamentário, controle, desenvolvimento e implantação, vantagens e limitações.

Sobre outras linhas, os autores conceituaram: (i) ‘orçamento de capital’ – como o estudo diretamente relacionado a decisões de investimento, métodos e análises; (ii) ‘mensuração e avaliação de desempenho’ – como o estudo que engloba sistemas de medidas, mecanismos de avaliação estratégica como o *Balanced Scorecard*, alinhamento estratégico e de gestão; (iii) ‘controle organizacional’ – como o estudo que envolve várias áreas da organização, como controles internos e intra-organizacionais; e (iv) ‘controle internacional’ – como o estudo que engloba características de diferentes culturas e nações.

Lunkes, Felin e Rosa (2012) também inseriam na linha de pesquisa ‘outros’ elementos, conceituando: (i) ‘sistema de informação contábil’ – como o estudo voltado aos sistemas integrados de contabilidade, como o ERP; (ii) ‘*benchmarking*’ – como o estudo da medição de produtos e serviços em relação a concorrência; (iii) ‘qualidade’ – como o estudo da adequação das especificações; (iv) *just-in-time* – como o estudo dos materiais entregues à medida que são consumidos e solicitados; (v) ‘teoria das restrições’ – como o estudo da melhoria dos processos produtivos, por meio da identificação das restrições, visando eliminar entraves na produção; (vi) ‘ensino gerencial’ – como o estudo que envolve a contabilidade gerencial e as estratégias de ensino e docência; (vii) ‘contabilidade gerencial estratégica’ – como o estudo que envolve os trabalhos de alinhamento entre estratégia e gerenciamento; (viii) ‘preço de transferência e preço de venda’ – como o estudo da redistribuição das receitas e despesas para o centro das responsabilidades; (ix) ‘contabilidade gerencial’ – como o estudo das análises de indicadores financeiros, por meio de cálculos que servem para avaliar e comparar resultados, a fim de que seja possível as tomadas de decisão.

2.3.5 Informações contábeis e processo decisório

Na forma quantitativa, as informações contábeis oferecem ao usuário a possibilidade de observar, avaliar, comparar, planejar, medir e projetar o futuro da tendência de efeitos políticos, econômicos e sociais, com menor dificuldade.

Quanto as fontes de informações contábeis, Oliveira *et al.* (2000) atestam que, em sua grande maioria, são oferecidas pela contabilidade para tomadas de decisão, sendo extraídas do balancete de verificação, que é a demonstração contábil mais utilizada tanto por administradores quanto por contadores.

As demonstrações contábeis de um período apresentam, ao seu final, a posição financeira, a demonstração de resultado, a composição do lucro, o fluxo de caixa, os investimentos e a distribuição aos acionistas (PADOVEZE *et al.*, 2012).

Na Resolução CFC nº 563 (1983), tem-se que “a escrituração contábil, a emissão de relatórios, as peças analíticas, os mapas demonstrativos e as demonstrações contábeis são atribuições de responsabilidade exclusiva do contabilista legalmente habilitado”.

Já a Resolução CFC nº 785/95 afirma que as informações contábeis devem ser revestidas das características: (i) confiabilidade, veracidade, completeza e pertinência; (ii) tempestividade, por chegar ao usuário em tempo hábil; (iii) compreensibilidade, pela clareza e objetividade; e (iv) comparabilidade, que possibilita o conhecimento da evolução e posições relativas.

Tais características constituem atributos da informação contábil, para que ela seja útil e influencie as tomadas de decisão econômica, de acordo com a estrutura internacional, apresentando-se compreensível, relevante, confiável e comparável. Quanto à relevância, ela resguarda os atributos de primazia da essência sobre a forma, a representação adequada, a neutralidade, a prudência e a integridade (PADOVEZE *et al.*, 2012).

Assim sendo, Oliveira *et al.* (2000) definem a contabilidade como um sistema de informações que tem por função tanto registrar as transações e alimentar uma espécie de “banco de dados” úteis à administração, quanto atuar como um potente instrumento no processo de tomadas de decisão.

Quanto aos objetivos, segundo os autores, as informações contábeis servem para propiciar aos usuários uma fonte segura de sustentação às suas

decisões. Isto porque, pelo conhecimento da entidade, é possível estabelecer perspectivas de desempenho, evolução, riscos e oportunidades, que se expressam de variadas formas, a saber, pela escrituração ou registros contábeis, documentos, livros, planilhas, notas explicativas, pareceres, laudos, dados, outras formas previstas na legislação ou utilizadas no exercício da profissão (OLIVEIRA *et al.*, 2000).

Os dados são os números, eventos ou descrições que, de forma isolada, não se comunicam com o leitor. A informação, por sua vez, comunica-se com o leitor, gerando reação ou decisão. O melhor acompanhamento das operações da empresa e de seus resultados deve-se à geração das informações, ao controle dos dados e ao domínio das técnicas contábeis (OLIVEIRA *et al.*, 2000).

A produção de relatórios contábeis pode apresentar dificuldades dada as características das empresas.

É comum encontrar empresas nas quais há ausência generalizada de medidores de desempenho, outras com uma profusão de relatórios e sistemas que nem os usuários do sistema entendem. Encontram-se dezenas de relatórios sem o menor sentido, inconsistentes, com excessivas informações, erros elementares, além de desbalanceamento entre informações operacionais e financeiras (BERNARDI, 2003, p. 288).

Verifica-se, entretanto, que os relatórios contábeis são fonte de indicadores, podendo expressar o desempenho econômico-financeiro de empresas (SANTOS, 1998).

Nessa perspectiva, concebem-se as informações contábeis como tendo importância ímpar na adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores. Estes, por sua vez, são interessados na segurança e no retorno das aplicações. Para tanto, informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio e suas mutações constituem instrumento de apoio para tomadas de decisão (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2006).

Os relatórios contábeis gerenciais, ou não, são capazes de oferecer base de sustentação confiável para a diminuição dos riscos inerentes aos processos de decisão. A tomada de decisão é considerada, no entendimento de Oliveira (2007, p. 143): “como ação executiva [...] a essência da administração. Basicamente, consiste na busca de um caminho a ser perseguido que seja viável, bem como propicie o melhor resultado final”.

Em outra perspectiva, Côrtes (2008, p. 26) atesta que “a qualidade dessas decisões dependerá da quantidade e qualidade dos dados disponíveis e do relacionamento efetuado”. Oliveira *et al.* (2000) corrobora tal entendimento, afirmando que, para a contabilidade dar cumprimento à sua função de oferecer informações para tomadas de decisão, possui características fundamentais como ser útil, oportuna, clara, íntegra, relevante, flexível, completa e preventiva.

Padoveze (2009) aponta os itens do processo de tomada de decisão.

Objetivo: Resultado, atributo ou situação desejada, para os quais se pretende exercer alguma ação conseqüente.

Problema: Lacuna entre uma situação atual ou projetada e um objetivo.

Resolução de problemas: Curso de ação que corrige a lacuna entre a situação atual ou projetada e o objetivo; aquilo que permite alcançar o objetivo.

Decisão: Escolha de um curso determinado de ação entre vários cursos de ação alternativos (PADOVEZE, 2009, p. 30).

As decisões envolvem, necessariamente, dificuldades. Na perspectiva de Moscovici (2001):

Decisões, decisões, sempre decisões. As dúvidas sobre isto ou aquilo, sim ou não, constituem variáveis inerentes ao processo decisório. Escolher é difícil e penoso, ganha-se, mas também inevitavelmente se perde algo. A ansiedade cresce de acordo com a importância do problema e com o tempo de indecisão. Decidir com a cabeça ou com o coração, eis o constante dilema (MOSCOVICI, 2001, p. 177).

Assim sendo, reforça-se a importância das informações, sobretudo, quando oferecidas em tempo hábil, como evidenciam Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 111): “as informações devem estar disponíveis em tempo hábil, para dar suporte a tomada de decisão e conseqüente execução”.

A natureza das informações disponíveis para a direção das organizações permite apreender o grau com que uma organização gera influência e é influenciada pelo meio externo e interno. O ambiente em perspectiva contingencial oferece instrumentos para o processo de tomadas de decisão. Neste sentido, por meio das técnicas administrativas relacionadas ao ambiente externo, o gestor terá maior confiabilidade no processo decisório (ESPEJO, 2009). Para Schmidt, Santos (2006, p. 196):

Medidas financeiras não são suficientes para avaliar corretamente o processo decisório, pois só habilitam os tomadores de decisão a reagirem ao que já aconteceu. Essas medidas financeiras não possuem

capacidade preditiva. O processo decisório deverá sempre caracterizar-se por ser proativo e não apenas reativo (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p. 196).

Com efeito, Côrtes (2008) afirma a necessidade de expansão dos sistemas de informação a todos os níveis organizacionais, pois o processo de decisão não se restringe à diretoria. Segundo o autor:

A tomada de decisão costumava limitar-se á diretoria. Hoje, funcionários de níveis mais baixos são responsáveis por algumas decisões, na medida em que os sistemas de informação tornam as informações disponíveis para níveis mais elementares da empresa (CÔRTEZ, 2008, p. 303).

Neste sentido, Moscovic (2001) atesta, também, que o potencial humano pode ser compreendido como prioridade de gestão: “O autoconhecimento, a conscientização do potencial humano e as habilidades interpessoais e de equipe transformam-se em prioridades estratégicas na filosofia de gestão” (MOSCOVICI, 2001, p. 171).

2.4 Cultura organizacional e as tomadas de decisão contábil

Verifica-se que a cultura organizacional é um fenômeno resultante da expressão de uma cultura nacional. Schein (2009) atesta que “qualquer unidade social que tenha algum tipo de história compartilhada terá desenvolvido uma cultura”. A cultura é, pois, um instrumento de controle que age através da manipulação de percepções, pensamentos e sentimentos.

Situando-se no âmbito dos processos decisórios, e admitindo que todas as organizações possuem uma cultura, as decisões contábeis não fogem à condição de práticas influenciadas pela cultura organizacional. Guerreiro (2006) afirma que existem formas de pensamento inconsciente que incorporam os costumes, as tradições e os hábitos dentro do grupo de contabilidade.

Nesta direção, Guerreiro (2006) retrata alguns conceitos da abordagem da Psicologia (que trata dos elementos inconscientes da cultura responsáveis pela formação dos hábitos), da abordagem institucional e da abordagem de cultura organizacional que geram contribuição para um entendimento mais amplo de contabilidade gerencial. A partir deles, a contabilidade pode ser entendida como uma instituição que direciona os grupos sociais, uma vez que nela destacam-se elementos culturais predominantes como hábitos e rotinas. Em sua teoria, o

comportamento é modelado a partir de interações compartilhadas e inseridas no ambiente organizacional, em forma de regras, visando o bom funcionamento da organização. No plano cultural, a contabilidade se relacionaria ao contexto organizacional como um dos elementos da cultura de determinado grupo social.

Assim, a cultura organizacional tem embasamento profundo no comportamento das pessoas, retratando a forma como elas agem no exercício de suas atribuições. No caso específico dos contadores, tem-se que esta forma de agir contribui para os processos decisórios, pela identificação da presença dos traços culturais nas decisões contábeis tomadas. Sendo assim, Padoveze *et al.*, (2012) afirmam que as demonstrações contábeis e demais formas de evidenciação causam entendimento, somente se não forem associadas a consciência dos princípios contábeis nacionais e internacionais e, sobretudo, ao sólido conhecimento da cultura do negócio.

Verifica-se, portanto, uma estreita relação entre a contabilidade e a administração. Porém, para o administrador desempenhar suas atividades, promover a avaliação dos resultados realizados nas ações, planejar metas e políticas, é necessário que se valha de uma gama de informações confiáveis que possibilitarão o alcance dos objetivos propostos. Neste sentido, é a contabilidade que irá fornecer as informações mais detalhadas. A reação imprevisível a tais informações se estende ao empresário e ao administrador, uma vez que, em muitos casos, o administrador não é aquele que apenas exerce as funções administrativas, por ser o próprio dono do negócio (PITELA, 2000).

Para Machado (2004), um dos maiores desafios dos gerentes é conseguir identificar os traços culturais presentes no seu grupo de trabalho. De maneira geral, percebe-se que o maior impacto nos relacionamentos decorre do padrão comportamental dos membros que agem e pensam de maneira uniforme.

Segundo Pitela (2000), por ser da responsabilidade do administrador a condução dos negócios, ele necessita comunicar-se com os setores internos e externos à empresa. E o recurso mais importante ao seu alcance são os números fornecidos pelos relatórios contábeis. Isto porque as interpretações dos dados contábeis permitem o planejamento das ações futuras.

Assim, pode-se inferir que as decisões são objeto de consideração dos indivíduos, mediadas pela cultura nacional e pela cultura local. Mas, segundo Macedo (2002), as pessoas gastam mais tempo refletindo sobre as

consequências dessas decisões do que propriamente tomando-as. Isto em razão da influência das decisões refletir o papel do poder como fator preponderante no processo decisório.

Neste sentido, Klann (2006) atesta a existência de pesquisas que tentam demonstrar a forma como a cultura influencia o desempenho dos gestores, buscando clarear o entendimento de como os agentes facilitadores ou dificultadores das mudanças na contabilidade gerencial, advindas dos processos de culturas organizacionais, interferem na qualidade da informação contábil oferecida aos seus usuários.

A contabilidade é um campo profissional tradicional, que envolve processos de aprendizagem e educação. Então, certamente, as atitudes, valores e normas serão assumidas pelos profissionais como verdadeiras, verificando-se, sob essa ótica, a concepção de que o campo profissional também possui uma cultura (SCHEIN, 2009).

Cultura profissional e cultura nacional diferentes num mesmo contexto administrativo levam ao que Silva e Gomes (2011) consideram como um processo desafiante, por comportar diferenças culturais no modo de gerenciar. Neste contexto, é possível perceber a importância da cultura organizacional como forte influência sobre os sistemas de controle das organizações.

Seja a instituição contabilidade, seja a cultura da profissão contábil, sejam as particularidades das culturas nacionais, não é possível desconsiderar, segundo Espejo (2009), que as rotinas implementadas pelo controle da contabilidade gerencial, tais como o planejamento, se relacionam diretamente com o ser humano. Portanto, é o comportamento influenciado por elementos culturais que determina a escolha entre esta ou outra prática gerencial.

De outra forma, Bowditch e Buono (2004) constataram, em seus estudos, que as atividades dos gerentes de alto nível estão voltadas para os relacionamentos interpessoais, para a transferência de informação e para as tomadas de decisão.

Neste sentido, Moscovici (2001) também atestou que o potencial humano pode ser compreendido como prioridade de gestão: “O autoconhecimento, a conscientização do potencial humano e as habilidades interpessoais e de equipe transformam-se em prioridades estratégicas na filosofia de gestão” (MOSCOVICI, 2001, p. 171).

Como todas as organizações possuem uma cultura que interfere no processo de tomadas de decisão, um dos grandes desafios enfrentados pelo profissional da contabilidade é o estreitamento entre as determinações (ordens) emanadas da hierarquia imediata e o conflito interno dos seus pensamentos, comportamentos e atos, quando contrários às diretrizes contábeis. Neste caso, adentra-se o campo da ética, outra vertente da cultura organizacional, tanto por influência como por confronto de concepções. Para Arruda (2002), tem-se um cansaço dos cidadãos em relação ao comportamento antiético das pessoas:

Os cidadãos, em todo o mundo, dão as primeiras mostras de cansaço em relação à corrupção, ao erro, à malícia, ao mal, que corresponde a fazer o mal e ser vítima do mal dos outros. Vencer esse círculo vicioso, romper a crosta do 'todo mundo age assim', exige personalidade, determinação, honradez (ARRUDA, 2002, p. 2).

Foi Arruda (2002) que concebeu a ideia da elaboração de um Código de Ética Organizacional pelas empresas: “Em geral, uma das maneiras que os dirigentes encontram para consolidar seu papel de liderança ética tem sido a elaboração de algo que exprima o que eles enxergam como valores e crenças centrais para a respectiva organização” (ARRUDA, 2002, p. 3).

Para o autor, percebe-se que ainda se faz confusão sobre o significado de dever, uma vez que entendido como a base da moral humana. A moralidade teria seu fundamento no dever (ARRUDA, 2002, p. 32).

A contabilidade também apresenta seu viés totalmente voltado para as premissas na ética. Hendriksen e Breda (1999) abordam o enfoque ético da contabilidade, quando dá ênfase aos conceitos de justiça, verdade e equidade. A fidelidade deve ser considerada como característica necessária a um sistema contábil confiável. A neutralidade é outro aspecto ético importante. Portanto, tais elementos éticos exercem uma influência ampla em toda a contabilidade (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 25).

Muito dos argumentos utilizados pelos gestores sobre as decisões acerca da escrita contábil, no caso brasileiro, estão voltados à alta carga tributária. As fundamentações e a regulação dos procedimentos estão descritos no Código Tributário Nacional (CTN). Fabreti (2003) reproduz as bases da regulamentação do CTN: “A Lei nº 5.172, de 25.10.1996, incluídas as alterações posteriores, passou a ter força de lei complementar e a denominar-se Código Tributário

Nacional, por determinação do art. 7 do Ato Complementar nº 36, de 13.03.1967” (FABRETI, 2003, p. 29).

Assim, a correta aplicação das normas regulamentadoras do CNT vem sendo discutida e questionada pelos profissionais e gestores, por nortear e validar a aplicação da boa técnica, diminuindo a margem de risco das tomadas de decisão. Hendriksen e Breda (1999) atestam a importância da legislação fiscal na contabilidade como um instrumento de apoio que vem contribuindo para a preservação, aperfeiçoamento e uniformidade da prática contábil (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 23).

Desta forma, do ponto de vista ético, a diversidade cultural nas empresas tenta impor os valores e sistemas de outras sociedades. Algumas empresas multinacionais apresentam maior risco cultural.

Claro está que as atitudes provenientes do comportamento humano nas organizações geram procedimentos padronizados, que se consolidam com o passar do tempo. Conforme Aquino *et al.* (2007 p. 416): “as práticas contábeis passam a ser vistas como formas de regular o comportamento ao longo do tempo e de diversos locais”.

3 METODOLOGIA

A metodologia orienta o processo investigativo e exploratório, propondo métodos e formas de abordagem para a efetivação da pesquisa, podendo ser definida como a descrição do conjunto das atividades e instrumentos a serem desenvolvidos para a aquisição dos dados (bibliográficos ou de campo) com os quais se desenvolverá a questão proposta pela pesquisa, dando base para a construção de um saber seguro e válido (SILVA e SILVEIRA, 2003).

Para Ander-Egg (1978, p. 28) “a pesquisa é um procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento”.

Desta forma, constituída de abordagem teórica e prática, com vistas à identificação e caracterização de traços culturais da organização nas práticas contábeis, objetivando a compreensão das formas de sua manifestação pela atuação do contador nos processos decisórios, esta pesquisa, de natureza qualitativa, valeu-se de um estudo de múltiplos casos, realizado em três empresas da Região Metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais, para responder a proposição formulada.

3.1 Tipo de pesquisa quanto à abordagem

Trata-se de uma pesquisa qualitativa, por oferecer uma relação dual entre o mundo real e o sujeito. Este mundo que não pode ser mensurado em números, por estar o conhecimento humano relacionado a sua condição de sujeito (SEVERINO, 2007)

Quanto à sua aplicabilidade, Godoy (1995, p. 63) atesta que a abordagem qualitativa adapta-se às pesquisas exploratórias, quando se conhece pouco dos problemas, quando são descritivas, quando a intenção é a busca de maior entendimento como um todo e, ainda, quando “a nossa preocupação for a compreensão da teia de relações sociais e culturais que se estabelecem no interior das organizações”.

Desta forma, as pesquisas realizadas por meio de abordagem qualitativa requerem que o investigador seja rigoroso no objeto de estudo a ser investigado.

Neste caso o pesquisador tem o ambiente como fonte de dados (ALVES-MAZZOTTI; GEWANDESNADJER, 2004).

3.2 Tipo de pesquisa quanto aos fins

Quanto aos fins esta pesquisa é descritiva, porque possibilitou ao pesquisador analisar, observar e correlacionar acontecimentos sem neles interferir. Ocorrido no meio humano, teve como propósito apontar o relacionamento entre os fatos e os registros científicos. Para Vergara (2005), neste tipo de pesquisa não há compromisso em oferecer explicações aos fatos apresentados.

Desta forma, Mattar (1999) atesta que as pesquisas descritivas são utilizadas, quando o objetivo é descrever as características de grupos e medir a proporção de itens de uma população específica, para descobrir a correlação entre as variáveis. Outro aspecto conceitual é que elas possibilitam ao pesquisador estabelecer a frequência com que determinados fenômenos ocorrem em relação a outros (CERVO; BERVIAN, 2002).

Conforme Santos (2001), é muito comum a utilização de pesquisas descritivas exploratórias nas ciências humanas. Isto porque, segundo Gil (1991, p. 45), o objetivo da pesquisa exploratória é “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito, ou construir hipóteses”. Assim, tem-se a sua utilização para descobrir novas ideias, oferecer descrições precisas e descobrir se há relação entre grupos de elementos, como também, quando há poucos estudos sobre determinada área de conhecimento (CERVO; BERVIAN, 2002).

3.3 Tipos de pesquisa quanto aos meios

Quanto aos meios de investigação, trata-se de estudo de caso – “investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo” (VERGARA, 2009, p. 43). Avalizando este entendimento, Yin (2005) atesta que o estudo de caso é um caminho para se fazer pesquisa investigativa de acontecimentos recentes dentro de seu contexto

real. Ou seja, de examinar um fenômeno atual dentro de um determinado contexto (YIN, 2001).

Nesta direção, Silva (2003, p. 37) atesta que a investigação científica oferece novos conhecimentos, na medida em que a busca por eles são constantes. É sobretudo um processo de constante evolução, e não o ponto de chegada. Para Yin (2001):

Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto de vida real, especialmente, quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos (YIN, 2001, p. 32).

Sendo assim, Martins e Lintz (2000) afirmam que um dos objetivos do estudo de caso é a análise mais aprofundada de uma unidade social que pode ser um indivíduo, uma família, uma empresa, uma comunidade etc., sendo precedido de um problema de pesquisa. O risco inerente a este modelo está em contaminações, interpretações e juízos de valor que, eventualmente, podem ocorrer, e que demandam certo cuidado nas análises finais.

Yin (2005) define o estudo de caso como único e múltiplo. A realização de um estudo de múltiplos casos, como ocorre nesta pesquisa, segundo Yin (2001), deve-se à possibilidade de tornar maiores as probabilidades analíticas, assim como ao fato de que as provas resultantes de mais casos são consideradas mais convincentes, e o estudo global é visto, por conseguinte, como sendo mais robusto.

Dado a tais fatores, não é possível enquadrar o presente trabalho na opção de estudo de caso único, haja vista que o propósito desta pesquisa não se enquadra em nenhum dos cinco fundamentos propostos para um único estudo de caso, a saber: um caso raro ou extremo, um caso decisivo para testar uma teoria, um caso representativo ou típico, um caso revelador ou um caso longitudinal (YIN, 2005).

Assim, nesta pesquisa, valeu-se de um estudo de múltiplos casos, pois realizado em três empresas da Região Metropolitana de Belo Horizonte (RMBH), Minas Gerais, para responder ao seguinte problema de pesquisa: *como os aspectos da cultura organizacional se manifestam nos processos decisórios das práticas contábeis?*

3.4 Unidades de análise, população e amostragem

As unidades de análise são três empresas da Região Metropolitana de Belo Horizonte (RMBH), Minas Gerais, representadas pelas letras A, B e C, para ocultar a sua identificação por meio de código, isto porque o importante para este estudo são as perspectivas dos profissionais contadores sobre os processos decisórios que envolvem seus setores de contabilidade e as características desses processos nas respectivas empresas.

Como sujeitos da pesquisa tem-se os contadores das citadas organizações, responsáveis pela escrita contábil e líderes de equipe, que foram selecionados para relatar suas tomadas de decisão ao longo dos anos de trabalho. Para assegurar a confiabilidade dos dados relatados pelos entrevistados, optou-se pela identificação por número: Entrevistado 1, Entrevistado 2 e Entrevistado 3. Assim, cada sujeito e sua respectiva empresa tiveram suas identidades preservadas, obedecendo os princípios éticos cabíveis.

Atuando, ou tendo atuado, em grandes organizações, exercendo o cargo de contador, os sujeitos da pesquisa, especificados no Quadro 8, tiveram liberdade para relatar informações sobre o trabalho realizado em suas respectivas empresas. Como a maioria dos dados disponíveis faz parte de suas percepções, maior e mais relevante torna-se a visão de cada um desses profissionais frente às suas organizações.

QUADRO 8

Experiência dos entrevistados

Experiência	Entrevistado 1	Entrevistado 2	Entrevistado 3
Atuação na Empresa relatada	5 anos	8 anos	21 anos
Profissão	40 anos	20 anos	20 anos

Fonte: Original desta pesquisa.

3.5 Instrumento de coleta de dados

Inicialmente foram coletados documentos e informações nos *sites* das empresas estudadas, buscando-se a integração dos dados colhidos e, simultaneamente, inserindo novas informações à pesquisa. Segundo Ludke e André (1986), tal técnica exploratória revela problemas que possibilitam uma análise mais ampla pelo uso de outras técnicas complementares.

O principal instrumento de coleta de dados foi a entrevista semiestruturada, que objetivou o levantamento de informações e concepções dos três entrevistados, visando identificar a presença de traços culturais das empresas e descrever o processo de decisão contábil. Triviños (1987) atesta que a entrevista é o principal meio de realizar coleta de dados em pesquisas qualitativas.

Sendo assim, a entrevista conduzida por um roteiro de questões abertas foi a técnica metodológica utilizada para a coleta de dados, por permitir e assegurar a captação instantânea da informação desejada. Segundo Ludke e André (1986), a entrevista ganha vida através da criação do diálogo entre o entrevistador e o entrevistado.

Silva (2003, p. 69) atesta que a entrevista é “uma forma de comunicação verbal entre duas ou mais pessoas com um grau de estruturação previamente definido”. Seu objetivo está na validação de fenômenos, sendo uma ferramenta importante para pesquisas ou para diversas finalidades. Apresenta como vantagens a flexibilização na elaboração de perguntas, maior sinceridade de expressão e registros imediatos.

Neste contexto, Oliveira *et al.* (2003, p. 68) apontam a entrevista como uma técnica de pesquisa e coleta de dados de muita importância. Para Martins e Lintz (2000), seu principal objetivo é entender e interpretar os significados que os entrevistados dão às perguntas, seu contexto ou situações. Neste estudo, a entrevista foi planejada e elaborada, considerando as prioridades do entrevistado relativas a local, data e hora.

O conteúdo da entrevista semiestruturada partiu de questionamentos básicos, apoiados em teorias, para expandir-se, na sequência, em interrogativas. Desta forma, segundo Triviños (1987), ao mesmo tempo que valoriza o entrevistador, na figura do investigador, esta técnica oferece instrumentos para que o entrevistado usufrua de liberdade e espontaneidade no momento da

entrevista. A entrevista semiestruturada oferece, portanto, maior flexibilidade na oferta dos dados pelo entrevistado.

Conjugada à entrevista, utilizou-se a Técnica de Incidente Crítico (TIC) como fonte de dados qualitativos, procurando identificar, pelo menos, um incidente crítico lembrado pelo respondente. Incidente que traduzisse pontos da problemática estudada, no caso, a relação entre os aspectos da cultura da empresa e das decisões contábeis. Pelo fato de oferecer condições de se alcançar a percepção do entrevistado, essa técnica possibilita atingir o objetivo proposto, permitindo, ainda, identificar e caracterizar os comportamentos e suas consequências. Quando o respondente consegue se lembrar de um episódio específico, então, pode ser considerado um incidente crítico (SERRANO, 2006).

Neste sentido, Guimarães (2007) atesta a possibilidade de estender a TIC às análises do comportamento humano. Desta forma, tem-se um aglomerado de procedimentos flexíveis e adaptáveis com vistas a reunir observações do comportamento humano, atendendo às necessidades de determinadas pesquisas, ao ser relacionado com o Referencial Teórico.

Neste sentido, Ribeiro *et al.* (2012) atestam que, através da TIC, é possível captar fatores culturais, valores, experiências, sentimentos e emoções dos sujeitos. Por isso, sua utilização requer um observador ou alguns sujeitos inseridos em determinada situação, que realizem relatos de situações, fatos ou julgamentos. Para melhor resultado no emprego dessa técnica, é necessário que o pesquisador tenha muita clareza do tema e foco nos objetivos a serem alcançados com a investigação.

Nesta perspectiva, Almeida (2009) aponta duas modalidades de incidentes críticos ora adaptados ao objeto desta pesquisa: (i) descrição de situações e momentos de crise. A primeira refere-se à descrição detalhada de um fato e de sua origem. E a segunda aos acontecimentos que determinaram as decisões tomadas e à trajetória pessoal e profissional vivenciadas pelo próprio sujeito; e (ii) tempo de atuação no mercado como contador responsável pela escrita empresarial, considerando-se as qualificadoras: (a) contador ou técnico em contabilidade; (b) ramo de atividade da empresa: indústria, comércio ou prestação de serviços; (c) tipo empresarial: empresa de sociedade por ações, limitada, pública etc.; (d) tipo de tributação: lucro real, lucro presumido, simples nacional, micro e pequena empresa.

Em se tratando de pesquisa de campo, os dados foram coletados também por meio de observação, método que visa a captação de aspectos descritivos, tais como o ambiente, as atividades e as interações. Assim, foram realizadas anotações de campo, descrição de atividades específicas e descrição de diálogos.

Gravadas as entrevistas, elas foram transcritas na íntegra, de forma a permitir a análise dos dados colhidos.

3.6 Técnica de análise dos dados

Diante do material organizado, a saber: relatos dos entrevistados, transcrições e outros meios disponíveis, procurou-se trabalhar no sentido da interpretação e produção de interferências (LUDKE; ANDRE, 1986).

Cappelle, Melo e Gonçalves (2003) atestam que a necessidade de transformar informações coletadas por meio de entrevistas, mensagens e documentos que demonstrem, expliquem e permitam esclarecer fenômenos estudados, requer a utilização de mecanismos como análise de conteúdo e análise de discurso.

Assim, de posse das transcrições das entrevistas passou-se à análise de conteúdo. Conforme Vergara (2006, pg. 15): “a análise de conteúdo é considerada uma técnica para o tratamento de dados, que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema”.

A análise de conteúdo apresenta versatilidade quanto a sua aplicabilidade tanto em pesquisas quantitativas quanto em pesquisas qualitativas, por reunir um conjunto de técnicas amparadas pela fundamentação teórica. Apresenta-se em três fases: (i) pré-análise – organização de material; (ii) descrição analítica – estudo aprofundado do material; e (iii) interpretação referencial – reflexão, intuição e estabelecimento de relações (TRIVIÑOS, 1987).

3.7 Estudo de múltiplos casos

Tendo em vista a falta de recentes estudos empíricos sobre o tema, os objetivos desta pesquisa indicaram o método de estudo de casos múltiplos como forma de se alcançar os resultados propostos (YIN, 2001). Esta observação deve-

se ao fato de que, por envolver mais de duas organizações, tal método é perfeitamente factível (YIN, 2005).

Segundo Yin (2005, p. 75): “qualquer utilização de casos múltiplos deve seguir uma lógica de replicação, e não de amostragem”, e o pesquisador deve escolher cada caso cuidadosamente. Os casos múltiplos “devem funcionar de uma maneira semelhante aos experimentos múltiplos, com resultados similares (replicação literal) ou contraditórios (replicação teórica) previstos explicitamente no princípio da investigação” (YIN, 2005, p. 75).

Desta forma, foi utilizado o estudo de casos múltiplos, cuja unidade de análise está centrada no indivíduo. Nesta pesquisa, muito interessa a compreensão de sua trajetória e de suas percepções, e da mesma forma a explicitação dos elementos da cultura organizacional que influenciaram as suas tomadas de decisão contábil, assim como as estratégias de enfrentamento dos conflitos vivenciados nesses processos decisórios.

3.7.1 Empresa A

Escolhida por análise prévia, a Empresa A é uma organização pertencente a grupo familiar, caracterizada como Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada. Seu regime de tributação é o Lucro Real anual, por ser uma indústria com alto faturamento, e mantém a sua adoção por estar melhor representada e classificada. Como apresenta insumos e despesas relevantes, está credenciada aos benefícios que a lei outorga ao seu tipo de perfil empresarial.

Sua atuação é demarcada por uma equipe altamente qualificada e por produtos com alto grau de qualidade. Em vista desse rígido controle de qualidade, possibilitado por um dos mais bem equipados laboratórios de testes e ensaios para iluminação e conexões, a empresa se destaca no mercado com elevados índices de eficiência e solidez.

3.7.2 Empresa B

A Empresa B é uma empresa familiar caracterizada como Sociedade Anônima, sendo seu regime de tributação o Lucro Real. Foi fundada por um

patriarca que, depois de quatro herdeiros, tornou-se o único sócio majoritário, detendo todas as ações e, conseqüentemente, o controle absoluto da empresa.

Fundada no início nos anos 1960, trata-se de uma empresa exportadora de grande porte, uma das quatro maiores consumidoras de energia elétrica de Minas. Industrializa magnésio, silício metálico, ferro ligas e peças automotivas com tecnologia própria, promovendo a aplicação de recursos renováveis próprios, além de iniciativas de reaproveitamento e reciclagem. Apesar de ser uma empresa familiar, possui uma tradicional cultura profissional, com decisões centralizadas e hierarquias bem definidas.

3.7.3 Empresa C

A Empresa C é uma empresa multinacional, com regime de tributação baseado no Lucro Real. Fundada em 1974, por alemães que vieram para o Brasil, e se instalaram em um escritório que representa a matriz do bairro Santa Tereza, em Belo Horizonte, Minas Gerais, adquiriu, posteriormente, um terreno na RMBH, e construiu a sua indústria siderúrgica/metalúrgica de equipamentos voltados para o meio ambiente.

Em 1989, constatou-se a necessidade de contratar um diretor industrial. Conseqüentemente, a direção organizacional foi dividida entre administrativa e industrial que, conjuntamente, passaram a gerenciar a empresa.

Nas bases de seu processo de produção, a presença de várias tecnologias, a saber: tecnologia para aço e ferro, fundição, tecnologia para beneficiamento de matéria-prima, recuperação e aproveitamento de energia, meio ambiente, elétrica e automação.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir da análise dos dados coletados, serão explorados, neste capítulo, os aspectos das experiências vivenciadas e relatadas pelos contadores, sujeitos desta pesquisa, buscando-se, a partir da avaliação de suas percepções, demonstrar os traços culturais presentes em suas tomadas de decisão.

4.1 Práticas contábeis

Uma vez que a contabilidade assume forma ampla e abrangente de apoio às decisões organizacionais, subsidiando a administração com o fornecimento de informações contábeis que norteiam as tomadas de decisão, importante se fez a análise, por empresa, dos dados colhidos nesta investigação.

4.1.1 Empresa A

Com relação às normas e regras, o traço de mobilidade pela minimização da relação de formalidade que pode ser exigida do setor de contabilidade caracteriza essa empresa. As normas e regras são criadas, na medida em que as situações vão ocorrendo e levando a apelos da direção da empresa em relação às ações deste setor. O que se observa é que a característica de empresa do tipo familiar leva a uma situação de não profissionalização da gestão, o que gera o mesmo tipo de relação entre a contabilidade e a direção geral. Desta forma, não se tem uma fiscalização que controle, investigue ou que precisa ser seguida, uma vez que são os próprios funcionários que a modelam.

Para o departamento contábil, as regras e instruções mais específicas são as do regulamento do Imposto de Renda, assim como aquelas obrigatórias exigidas pelos órgãos públicos, sobretudo, por causa das participações em licitações públicas que exigem um formato e uma gama de dados contábeis e documentos a serem apresentados. Assim, tem-se que:

Não pelas normas internas, mas seguindo as instruções do regulamento do Imposto de Renda e as atribuições exigidas pelos outros órgãos, ou seja o Estado, o Município, tínhamos que seguir determinadas documentações para atender a clientela. Como a gente trabalha, na

maior parte das vezes, para empresas estatais, então as licitações exigem relatórios periódicos (ENTREVISTADO 1).

Assim, a comunicação interna reveste-se de formalidade científica. Dias (2013) afirma que pela observação da linguagem utilizada nas relações entre as pessoas, o ambiente, a religião e o folclore, os elementos culturais podem ser identificados. Neste caso, há emprego de termos absolutamente técnicos, o que, de certa forma, dificulta, em certos momentos, a comunicação com a diretoria, em razão do diretor não ter conhecimento de tais termos.

A empresa, por ter cultura familiar, nos obrigava a orientar a diretoria para que entendesse os termos técnicos utilizados na contabilidade. Então, a gente procurava ser o mais transparente possível dentro da nossa formação. E às vezes, eles ficavam sem entender algumas coisas, devido a falta de conhecimento técnico. Mas a gente procurava passar os dados dos relatórios, para comprovar o que estávamos relatando (ENTREVISTADO 1).

Nessa empresa, os relatórios contábeis gerenciais só são produzidos quando há necessidade. Conforme Warren *et al.* (2001), a periodicidade na elaboração de relatórios gerenciais é facilitada pelo fato de não exigirem as mesmas formalidades dos documentos contábeis obrigatórios. Eles são elaborados, sobretudo, em casos em que há necessidade de aumentar o capital de giro, pela solicitação de financiamentos no mercado financeiro. Assim, os relatórios gerenciais são produzidos, mas não de forma sistemática e contínua, pois apenas quando são solicitados por bancos e outras instituições financeiras.

Conforme Aquino *et al.* (2007) a contabilidade financeira volta-se para atendimento a usuários externos através das informações contábeis, permitindo que a organização seja comparada e avaliada, como verificado na empresa em tela. Constata-se, então, que os dados utilizados para tomadas de decisão rotineiras são os relatórios contábeis obrigatórios por força de lei.

Às vezes era solicitado, para, inclusive, pleitear financiamento. Então era solicitada uma posição periódica de evolução de produtividade da empresa, resultado financeiro e contenção de custo. E a gente faz relatório periódico apresentando todos esses detalhes, todos esses dados, e isto produz, como consequência, uma boa imagem da empresa perante o mercado financeiro (ENTREVISTADO 1).

Não se constatou a existência de planejamento tributário nessa organização, uma vez que os métodos utilizados são os relatórios contábeis

comparativos. Neste caso específico, trata-se do método que a empresa aceita, mantendo, assim, um traço de conservadorismo em relação aos riscos iminentes de um planejamento tributário mais arrojado. Neste sentido, há necessidade do planejamento do trimestre seguinte, para verificar se o melhor método seria o lucro presumido ou o lucro real.

Há que se considerar, como relata Aguiar (2008), que a empresa pode ou não adotar o planejamento tributário, por se tratar de um estudo de possibilidades que faz parte de um entendimento sistêmico entre os membros da organização, tais como diretoria, administração e departamento contábil. Por outro lado, Guerreiro (2006) afirma que os procedimentos são incorporados por pensamentos inconscientes advindos de tradições, costumes e hábitos presentes no grupo de contabilidade. Nessa empresa, a visão conservadora envolve o valor da obtenção de maior segurança em relação a planejamentos tributários mais complexos, em vista de riscos iminentes, conforme descrito pelo contador como “pé no chão”.

E isso fez com que a empresa estivesse sempre com o pé no chão, pois sabendo o que ia gastar nos meses subsequentes (ENTREVISTADO 1).

As obrigações acessórias eram assessoradas pelo contador. Nessa prática contábil, percebe-se um traço mais arrojado de risco na conferência dessas obrigações, uma vez que não eram sistematicamente conferidas, em razão da delegação de atividades presentes no setor. Em períodos sazonais, férias ou licença, cabia ao contador executar essa tarefa.

O entrevistado relata que, na verdade, deveria ocorrer o que se chama, na contabilidade, de segregação de funções, possibilitando a conferência de procedimentos, sempre com alguém conferindo o serviço elaborado por outra pessoa. Não é adequado a mesma pessoa fazer e conferir alguma tarefa, visto que se tem maior possibilidade de passar inconsistências.

As tarefas eram assessoradas por mim. E eu passava para os subordinados executarem e, em períodos sazonais, às vezes, eu precisava também executá-las, em função de férias e de licença de funcionários. Então, às vezes, era necessário que eu executasse a tarefa. Não era o ideal, porque o ideal é que outro profissional faça, e a gente faça a conferência, porque são dois grifes, tipo um trabalho de auditoria interna. Agora, quando a gente faz, tem o hábito da autoconfiança. Então a gente libera os relatórios, inclusive, para órgãos públicos, sem a preocupação de conferência, correndo um sério risco, pois apesar de ser difícil, já aconteceu problema (ENTREVISTADO 1).

Verifica-se, entretanto, que já houve a necessidade de análise dos relatórios, levando o setor a conversar com a diretoria sobre as declarações neles contidas, em virtude de questionamentos da auditoria externa.

Assim, pode-se sintetizar a situação da relação do setor contábil com a direção dessa empresa como uma atividade de interação profissional, ou seja, o setor contábil produzindo seus relatórios em uma perspectiva de contabilidade financeira, com menor ênfase na prática de uma contabilidade gerencial.

Para Arruda (2002, p. 3), “os valores e crenças centrais vistas pelos dirigentes em seu papel de liderança ética” representam uma das maneiras encontradas pelos gestores “para consolidar a forma com que as diretrizes organizacionais serão conduzidas”.

O conjunto de evidências apresentadas indica que a direção acena com a possibilidade de um papel mais impactante para o setor contábil, menos por sua definição prévia e mais pela ação do próprio setor, que tenta trazer mais informações que, eventualmente, poderiam ser úteis para a gestão. Pode-se afirmar, pois, que nem a diretoria gestiona para provocar mudanças no setor, nem o setor exerce um papel proativo, no sentido de mudar as formas de gestão da empresa.

No Quadro 9, tem-se a descrição, de forma resumida, de como se comportam as práticas contábeis na Empresa A.

QUADRO 9
Resumo das práticas contábeis – Empresa A

PRÁTICAS CONTÁBEIS	CARACTERÍSTICAS DA “EMPRESA A”
NORMAS E REGRAS	Pouca formalidade
RELATÓRIOS GERENCIAIS	Produzidos quando há necessidade
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	Não constatado
DECLARAÇÕES FISCAIS	Assessoradas pelo contador
DECISÕES CONTÁBEIS	Algumas tomadas em conjunto com a diretoria

Fonte: Dados da pesquisa.

4.1.2 Empresa B

O caso dessa empresa revela que houve uma mudança significativa da relação do setor de contabilidade com a direção superior. A experiência relatada aponta para a precariedade de suas normas e regras, dada a inexistência de documentos que as registrassem. Era algo apenas implícito dentro da organização, pois sem documentos, registros ou regras formais.

No entanto, verifica-se a presença de estímulo para o desenvolvimento profissional no campo das práticas contábeis, abrindo possibilidades para a criatividade gerencial. Essa criatividade pode ser associada ao reconhecimento de possibilidades, pelo setor contábil, em uma perspectiva de geração de relatórios gerenciais. Assim, registra-se a existência de grandes projetos nascidos no departamento contábil, com valores vultuosos, razão pela qual sua gestão passou por reestruturação.

Nesta perspectiva, novos padrões foram estabelecidos para apresentação dos números contábeis, tornando-os mais acessíveis à compreensão da direção superior, por refletir a possibilidade de uma assimilação mais próxima da realidade, pela leitura dinâmica dos referidos números. Assim, comprovou-se que as

técnicas administrativas possibilitam ao gestor maior confiabilidade no processo de tomadas de decisão (ESPEJO, 2009). Segundo Chu e Wood Júnior (2008), o gestor brasileiro é considerado criativo, versátil e de fácil adaptação a ambientes instáveis, conforme constatado:

Deu-me muita credibilidade, uma possibilidade de ser avaliado na minha criatividade. Então, todo o meu potencial criativo foi muito bem explorado lá.

[...] desenvolvia altos projetos, de valores altos. Grandes projetos nasciam ou eram gestados na contabilidade. Então, praticamente, quem criou as definições da cultura da contabilidade fui eu, que peguei o setor totalmente desestruturado, com números atrasados, com padrão anterior obsoleto. Aí eu criei o conceito do que eu queria que fosse feito. A gestão do departamento era toda minha. Então, eu que implantei a cultura do departamento (ENTREVISTADO 2).

Constata-se, pois, que a empresa se beneficiou do dinamismo possibilitado pelo setor de contabilidade. Os relatórios contábeis, tais como aberturas contábeis, posição de balanço, demonstração do resultado do exercício e balancetes eram produzidos para permitir melhor cumprimento de prazos estratégicos e obrigatórios perante a lei. Aspectos como esses reverteram algumas dificuldades anteriormente existentes no departamento de contas a pagar e receber, que não tinham prazos específicos para fechamento das suas conciliações mensais.

A transformação do setor de contabilidade levou à ampliação do raio de ação de sua importância, na medida em que sua estruturação permitia atender necessidades de produzir relatórios das vinte e oito empresas coligadas, e isso com um nível de detalhamento de contas bem aberto, a fim de melhor demonstrar a situação da empresa. Assim, os balancetes eram produzidos e organizados em uma mesma pasta, para que o diretor presidente pudesse ter acesso aos números, sendo que as outras cinco pastas produzidas para reuniões mensais visavam apresentar tais balancetes contábeis. Como os prazos para o cumprimento das demandas contábeis são muito justos, o balanço anual dessa empresa fica pronto em janeiro do ano subsequente, quando é publicado conforme regulamentado por lei.

Além dos relatórios contábeis obrigatórios, existem também os relatórios contábeis gerenciais, que foram desenvolvidos e criados para melhor leitura e atendimento de informações específicas, tais como: detalhamento de faturamento da empresa por produto, por fornecedor, em dólar e em reais.

Tem-se, também, outro relatório comparativo entre a variação mensal de faturamento, que apresenta a identificação e evolução dos fatores que ocasionaram o aumento do faturamento, ou seja, se foi o volume ou se foi o valor. De acordo com Fabretti (2003), para que a organização planeje suas ações é necessário que haja eficiência e exatidão dos recursos contábeis, de forma a estarem atualizados, claros e de simples leitura para o administrador.

Constata-se, pois, que apesar de não serem obrigatórios por força de lei, internamente, a administração passou a aguardar sua emissão pelo setor de contabilidade, o que os tornavam uma ferramenta não só esporádica, mas rotineira e importante para a organização.

Nesta perspectiva, Aquino *et al.* (2007) afirmam que a contabilidade gerencial permite a geração de informações úteis para direcionar os processos decisórios no controle e na gestão do patrimônio.

Apesar desse avanço do papel do setor de contabilidade, em alguns casos, para atender a uma demanda gerencial sazonal, como o atendimento aos *stakeholders* nacionais e internacionais, bancos credores, agências investigadoras de mercados internacionais, certas rotinas obrigatórias do departamento de contabilidade eram remanejadas, para que informações mais detalhadas e com maior clareza de fatos fossem produzidas para tomadas de decisão.

Então a gente tinha que, de vez em quando, perder um pouco o foco na contabilidade e manter o foco nas demandas sazonais, que implicavam em milhões de dólares. Então, contabilidade em dia, quando acontecia isto tornava-se o menos importante (ENTREVISTADO 2).

A organização e a distribuição das tarefas do setor era definida exclusivamente pelo contador. Ele direcionava seus subordinados, a fim de que as tarefas designadas fossem atendidas a contento em seus respectivos prazos. A forma como se aborda a gerência e a organização depende muito do tipo de crença que as pessoas têm sobre o comportamento humano (BOWDITCH; BUONO, 2004). Isso faz parte do cotidiano e das reflexões, como evidencia este depoimento:

E a definição de quais, de qual pessoa ia fazer qual trabalho, quem entrou aqui para fazer qual relatório, quais contas devem ser conciliadas... Essas e a gestão do trabalho operacional, também, todas essas decisões eram minhas (ENTREVISTADO 2).

Nota-se, nesta organização, a existência da prática contábil de planejamento tributário. Conforme Hoji (2010), trata-se, sobretudo, de uma técnica que absorve incertezas e melhora as possibilidades de sucesso da empresa. Para Albuquerque (2007), o planejamento tributário, com a utilização de meios e instrumentos adequados, é uma prática técnica que visa a redução, anulação ou postergação de impostos.

Quando perguntado ao contador, se a empresa adotava essa prática, a resposta foi positiva. Ele esclareceu que, em vista dos altos créditos do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para a Seguridade Social (COFINS), por se tratar de exportadora onde os benefícios fiscais são incentivados, a empresa precisa estar atenta a esta questão.

Neste caso, as compras para insumos e gastos diretamente relacionados à produtividade geram créditos na aquisição, por não serem tributados, em sua grande maioria, na exportação. Ou seja, não são gerados débitos. Desta forma, os créditos de PIS e COFINS podem ser compensados com outros débitos de natureza federal, tais como: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social (CSLL), por exemplo.

Segundo o contador, diante dessas características, a gestão do planejamento tributário federal ficava praticamente pronta. Entretanto, os impostos estaduais tinham de ser tratados conforme a legislação vigente.

Sim. Porque como é uma empresa exportadora, ela tinha um crédito, ela tem um crédito de PIS e COFINS muito grande. Com isso, todos os impostos federais ficam praticamente anulados. Porque o crédito de PIS e COFINS que esta empresa gera é maior do que Imposto de Renda, Contribuição Social e IPI. Então, com isso, a gestão tributária com impostos federais ficava pronta. Já os impostos estaduais, aí não tinha muito o que fazer; era só procurar fazer de acordo com a legislação, para evitar contingências fiscais (ENTREVISTADO 2).

Enquanto as obrigações acessórias eram, em parte, assessoradas pelo contador, as outras eram realizadas fora do departamento contábil, porque o setor fiscal era separado dos outros departamentos.

Nos casos de contingências fiscais, a diretoria era comunicada sobre alguma obrigação acessória em desacordo ou sobre questionamentos fiscais.

Contrariamente, as rotinas do departamento eram tratadas de forma rotineira e independente.

Com relação às decisões contábeis, todas elas eram tomadas pelo contador. Entretanto, alguma demanda para atendimento a usuários externos, partia de fora do departamento, transformando-se imediatamente em prioridade. Por causa dessa necessidade, as demandas internas eram paralisadas em detrimento de outras, em vista do grau de envolvimento e importância, para a empresa, dos relatórios gerenciais.

Decisões assim, dos registros contábeis, nenhuma. Mas, por exemplo, quando tinha que parar a contabilidade para atender outra demanda. Aí vinha a presidência: “Tem que fazer isso”. “Tem que fazer um trabalho para preparar uma investigação de *dumping* contra a China”. “Tem que preparar, tem que parar a contabilidade para preparar relatórios para investigação de *dumping* nos Estados Unidos”. Isto se tornava prioridade sob pena de atrasar a contabilidade. Então esta é uma interferência no meu departamento vinda da diretoria, da presidência, ou seja, uma quebra de prioridade. A prioridade não é mais manter a contabilidade em dia. A prioridade é os investigadores me telefonarem, dizendo que chegam aqui em quatro, cinco meses, e que têm que achar tudo pronto. Neste caso aí, havia este tipo de gestão no meu departamento (ENTREVISTADO 2).

Verifica-se, pois, que a estruturação do setor de contabilidade elevou a uma crescente importância a contabilidade gerencial que, de fato, passou a prevalecer sobre a financeira. Nessa empresa, portanto, evidencia-se que esse papel proativo torna o setor um departamento relevante, com ênfase em relatórios de caráter contábil-gerencial, ensejando avaliação de desempenho de setores da empresa.

No Quadro 10, tem-se a descrição resumida do comportamento das práticas contábeis na Empresa B.

QUADRO 10
Resumo das práticas contábeis – Empresa B

PRÁTICAS CONTÁBEIS	CARACTERÍSTICAS DA “EMPRESA B”
NORMAS E REGRAS	Implícitas na organização
RELATÓRIOS GERENCIAIS	Produzidos sistematicamente
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	Constatado
DECLARAÇÕES FISCAIS	Parte assessoradas pelo contador
DECISÕES CONTÁBEIS	Tomadas pelo contador

Fonte: Dados da pesquisa.

4.1.3 Empresa C

As regras desta empresa são implícitas e mais abertas, pois à exceção da questão técnica, em função dos negócios da organização, as demais não são tão formalizadas. Entretanto, para o departamento contábil existe uma regra proibindo a divulgação de documentos internos sem autorização prévia da gerência ou do gestor superior.

Bem, como parte da nossa cultura, é bem aberta, não se tem um regra clara. Nós temos normas mais em função de negócios e projetos. Mas sobre regras claras de procedimentos, foi estabelecido, somente, que eu tenho em papel, uma regra que é de [cuidar] da documentação interna, pois não se pode levar, transferir, [ou seja], dar conhecimento a terceiros, sem que você tenha dado conhecimento ao seu chefe, ao seu gestor superior (ENTREVISTADO 3).

Com relação às normas para o departamento de contabilidade, tem-se, somente, as regras contábeis, o que permite constatar a independência do profissional presente nesta organização.

Bem, não há regra para o departamento contábil, a não ser as normas contábeis que nós seguimos aqui (ENTREVISTADO 3).

Formalmente, existem documentos internos que são utilizados nessa empresa, tais como: (i) solicitação de veículos, porque nenhum poderá sair da empresa sem autorização; (ii) documento de padronização, produzido e arquivado pelo departamento de pessoal; e (iii) solicitação de serviços e reparos internos, que são mais voltados para a área produtiva.

Verificou-se, também, que são produzidos relatórios contábeis gerenciais. Estes, por sua vez, são elaborados pelo departamento contábil e apresentados, exclusivamente, à diretoria. O usuário interno das informações contábeis é a diretoria, e os usuários externos são os órgãos públicos, quando solicitam, e ainda os clientes.

Quanto aos prazos para liberação das informações gerenciais, atualmente, são flexíveis. Conforme relatado, embora haja, nessa empresa, muita confiança e liberdade de trabalho, a diretoria resolveu implantar um novo *software*, que levou a uma reestruturação da produção de dados, de modo que os prazos ficaram mais delimitados. Essa implantação de um sistema mais elaborado deveu-se à busca de melhorias do papel da contabilidade, dada as particularidades do tipo de negócio que, por si só, já requer uma contabilidade fechada com números confiáveis para geração do faturamento e cálculo dos demais impostos.

Dentro da nossa liberdade não tem muito prazo, até porque nós estamos em um processo de implantação. Então, muitas das vezes, este prazo atrapalha. Neste mês, eu impus como desafio para fechar isso até o dia 10. Então, é tentar estabelecer isto como meta do departamento, a partir de então. Porque agora as informações estão mais centradas. Então eu consigo ter uma melhor gerência desses números neste processo de fechamento até o final do mês. Apesar de que o nosso fechamento tem muitas particularidades, principalmente, porque nós trabalhamos muito com o CPC 17, que é em cima dos custos incorridos. Então, eu tenho que ter toda a contabilidade fechada, para começar apurar o faturamento e os demais impostos (ENTREVISTADO 3).

Com relação ao planejamento tributário, nessa indústria, ele não é considerado uma rotina no departamento contábil, por se tratar de um negócio em que as análises tributárias são realizadas, sistematicamente, em novos negócios. Evidentemente, trata-se de uma forma de conduzir essa atividade que apresenta, de modo efetivo, alternativas de condução. Neste sentido, segundo Ferreira (2005), para melhorar a questão tributária e o ônus fiscal, o planejamento fiscal como prática gerencial oferece muitas alternativas através de meios legítimos. Assim, nessa empresa, os créditos tributários vão sendo analisados, na medida

em que novos contratos vão sendo firmados. Desta forma, é avaliada a viabilidade dos negócios, garantindo maior segurança nas rotinas fiscais da empresa.

Essa análise é feita junto com a definição de um novo contrato, nós temos um ponto crítico de créditos que seria ICMS e IPI, e hoje também PIS e COFINS. Então, isso tudo é analisado junto com o cliente, para ver se ele tem algum benefício do governo, porque isso vai me onerar na questão de manter um crédito, que eu não consigo compensar depois (ENTREVISTADO 3).

As obrigações acessórias, sem exceção, são todas realizadas pelo contador. Com o auxílio da equipe, elas são elaboradas, mas a última análise é dele. Neste sentido, demonstra certo controle dessas obrigações e alto grau de envolvimento e de responsabilidade com as declarações.

Basicamente por mim. A equipe auxilia, mas a responsabilidade final é minha. Basicamente eu confecciono, confiro e envio. Todas elas (ENTREVISTADO 3).

As decisões envolvendo as informações contábeis estão inseridas no conjunto de decisões da empresa. Quando há necessidade de tomadas de decisão que não interferem em outros departamentos, elas são do contador. Entretanto, quando algum assunto causa interferência interdepartamental, ocorre uma reunião, caso seja necessário. Contrariamente, todas as decisões contábeis que não causam impactos em outras áreas são tomadas pelo contador.

As rotinas do dia-a-dia que não têm impacto sobre outras áreas, isso é meu. Agora, a partir de outros tipos de decisão que envolvem outras áreas, aí sim, há uma reunião dos departamentos, quando necessário, mas normalmente, o departamento contábil se reúne com a diretoria, uma vez por mês, e apresenta nossos relatórios gerenciais, junto com os números do mês. Com o balanço é feita a análise de toda aquela movimentação mensal, visando o quê? Justamente essa pontualidade das decisões. Para ver se aquele ponto está certo ou está errado. Se a contabilização foi correta ou não. Visando [constatar], se aquilo foi um custo imediato ou se foi uma despesa que incorreu naquele momento. Então, isso é feito uma vez por mês com a minha diretoria e meu gestor imediato (ENTREVISTADO 3).

Nos casos em que se necessita de tomadas de decisão envolvendo a área contábil, ocorrem decisões conjuntas entre a direção e o setor de contabilidade. Após definição do ponto de vista da empresa, em função de sofrer auditoria

externa, ocorre o repasse das informações e das decisões contábeis estabelecidas, visando dar confiabilidade técnica a todas elas.

Desta forma, há um processo de validação do relevante papel dado à contabilidade, representado pelo valor dessa ação de contabilidade gerencial, sobretudo, diante da relação com a auditoria externa.

É... nós temos, vamos dizer, esse tipo de discussão que, normalmente, é feito diretamente com meu gestor. Então, normalmente, a gente discute e analisa aquela situação. Como nós somos uma empresa que é auditada, a gente define o nosso ponto de vista, o nosso critério e reportamos à auditoria, para ver se está tudo conforme as normas. Talvez ainda não tivemos condição de analisar todas elas. Então, a gente define, primeiramente, internamente, eu com meu gestor e, depois, com a parte da auditoria (ENTREVISTADO 3).

Não é de competência da contabilidade a análise de contratos, em razão da exigência de alcance técnico que esta área de conhecimento requer. Entretanto, torna-se necessário, em alguns casos, o ajuste de custos incorridos. Nessa perspectiva, cabe ao setor de contabilidade fornecer elementos para a gerência do contrato relatar as informações necessárias aos cálculos do faturamento, tais como o percentual de desenvolvimento de determinada atividade de projeto que já foi executada, ou dados mais específicos que causarão impacto na receita da empresa.

Só a administração, só a gerência, a minha gerência imediata, que é coordenadora deste contrato, tem a condição de me reportar isso. Como nós não temos um departamento de controladoria, as partes são separadas. Então, nesta reunião, a gente tem condições de analisar o número e ajustar aquilo que é conhecido, no momento da reunião. Então, a gente ajusta e faz as contabilizações devidas (ENTREVISTADO 3).

Pode-se afirmar que é forte o papel do setor de contabilidade nessa empresa. A natureza das atividades da empresa assim exige, evidenciando que este papel é, sobretudo, gerencial, mas com forte ênfase em relatórios financeiros diferenciados, não se restringindo aos tributos. Por decisão da direção superior, a contabilidade assume um papel estratégico na empresa, na medida em que passa a ser fortemente inserida no conjunto das decisões, com crescente sistematização das atividades, incluindo a parametrização de novo *software*, revelando a consideração da direção superior sobre este papel. Verifica-se claramente, neste sentido, a delimitação de responsabilidades de cada setor e a produção e fluxo de informações.

O Quadro 11 descreve, de forma resumida, como se comportam as práticas contábeis na Empresa C.

QUADRO 11
Resumo das práticas contábeis na Empresa C

PRÁTICAS CONTÁBEIS	CARACTERÍSTICAS DA “EMPRESA B”
NORMAS E REGRAS	Implícitas e abertas na organização
RELATÓRIOS GERENCIAIS	Produzidos com prazos fixos
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	Não está enquadrado como prática contábil, porque é analisado a cada contrato
DECLARAÇÕES FISCAIS	Todas realizadas pelo contador
DECISÕES CONTÁBEIS	Cada decisão que não interfere em outros departamentos é tomada pelo contador

Fonte: Dados da pesquisa.

4.2 Aspectos da cultura organizacional das empresas

As características históricas de cada uma das empresas, bem como os setores de negócios e sua estruturação patrimonial evidenciam modos de gestão particulares, enquanto a visão de conjunto permite identificar certos traços culturais que estão presentes na cultura organizacional dessas empresas.

4.2.1 Empresa A

Apesar dessa empresa ter nascido da retomada, pelos sócios fundadores, de outra empresa anterior a ela, não houve processo de fusão. Ocorreu que após o encerramento de atividades da empresa anterior, deu-se início a uma nova empresa, criando-se outra razão social. E essa nova empresa, necessariamente, adotou sua perspectiva estratégica, incorporando valores, normas e ideologia

(DIAS, 2013). Assim, ao criar a empresa, cerca de quinze a vinte anos atrás, o que se propôs como perspectiva estratégica foi uma inovação tecnológica, visando conquistar boa parte do mercado consumidor.

Não. Não houve uma fusão, porque começou-se uma empresa nova. Ela não deu continuidade nos documentos da empresa anterior. A empresa anterior foi encerrada. Por isso, ela começou, neste período, na faixa de 15 a 20 anos atrás, e procurou melhorar a tecnologia do sistema que era utilizado por esta IBE, e aí começou a desenvolver este segmento (ENTREVISTADO 1).

Entretanto, com essa retomada de atividades houve um aproveitamento da mão de obra, do pátio industrial, do maquinário e, ainda, a aquisição de novas tecnologias. Por causa das tecnologias adotadas, a empresa foi obrigada a investir em estrutura industrial pela aquisição de novas máquinas, e em aperfeiçoamento profissional via treinamento dos funcionários remanescentes desse processo, que foram qualificados por meio de cursos, visando sua melhor adequação ao novo empreendimento.

A atividade da empresa envolve a produção de inúmeros modelos de componentes elétricos, apresentando uma média em torno de oitenta a cem modelos diferentes para atender a demanda do mercado. Os atuais proprietários, que antes atuavam na compra e revenda de sucata, resolveram adquirir a empresa e industrializar os produtos oriundos dos metais, ingressando na ponta do segmento de componentes elétricos para as distribuidoras de energia. Há, com efeito, um elemento heroico de um lado dessa transição de atividades que marca a cultura dessa empresa (WAGNER III; HOLLENBECK, 2006).

Quanto ao clima organizacional, verifica-se que o cotidiano da empresa enseja certo traço de proximidade ao ambiente familiar, uma vez que permite um convívio familiar de muita preocupação com o bem-estar dos seus funcionários. Trata-se de um valor para a empresa, pois dentre os elementos da cultura organizacional estão as normas, valores, percepções, pensamentos e sentimentos comuns. A forma como esses elementos são repassados aos indivíduos incluem os ritos, cerimônias, histórias, mitos, heróis, rituais, linguagem e símbolos (WANGER III; HOLLENBECK, 2006). No caso estudado, ocorrem muitas confraternizações, o que reforça um ambiente participativo e próximo aos empregados.

É lá nesta empresa que a gente conseguiu criar o departamento como se fosse um seguimento da casa da gente, que se sentia totalmente à vontade. A equipe estava totalmente em comunhão, pois da mesma forma como vivíamos em nossa vida pessoal, a gente vivia dentro da organização, e a empresa sempre se preocupou com este bom convívio social, talvez, em função dela já ser uma empresa familiar. Então nós tínhamos sempre o hábito de realizar festividades de seis em seis meses, ou seja, no trimestre, com avaliação do trimestre e uma confraternização entre todos os empregados (ENTREVISTADO 1).

O relato revela que a forma de pensar, agir e sentir deste contador está alinhada com as perspectivas organizacionais. Evidentemente, a noção de cultura organizacional dentro da ótica cognitiva pode ser percebida, na medida em que influencia as opções, a forma de pensar, perceber e compreender a realidade dos indivíduos da organização (MOTTA, 1997). Neste sentido, o traço de profissionalismo é aparente.

Sim. O conflito sempre existia. Ainda mais quando a gente assumia responsabilidades, mas, às vezes, recebia orientações paralelas de que tais formas seriam mais viáveis, caminhos mais vantajosos. Mas a gente procurava seguir uma linha de trabalho com ética profissional. Então, a gente tentava, tinha argumentos, porque a gente estava seguindo aquela linha (ENTREVISTADO 1).

Isso leva ao reconhecimento de que, caso trabalhasse em outra organização, este contador iria manter sua forma de trabalho da mesma maneira que atuou nesta empresa, por causa de seu perfil mais conservador e da sua forma de pensar sobre a profissão e a ética. Essa concepção reflete, também, um lado institucional da própria contabilidade como um fundamento da cultura da profissão de contador, ou seja, a fidelidade assumindo-se como um valor ao mesmo tempo para a profissão e para a empresa (HENDRIKSEN; BREDA, 1999), como se pode constatar neste relato:

Sim. Sim, porque a gente vai adquirindo uma vasta experiência e, nesta experiência, a gente tenta conciliar o bem-estar da empresa com a legislação, junto com o conselho de ética do profissional da contabilidade. Então, a gente tenta fazer uma comunhão de todos os elementos e, neste caso, às vezes, a gente precisa contrariar vontades de direções de empresas. E quando isso acontece, a gente opta por seguir a linha correta, e se a linha não puder ser seguida corretamente, a gente prefere abandoná-la (ENTREVISTADO 1).

A história da empresa é marcada pela inserção dos empresários em novo ramo da mesma cadeia em que estavam inseridos anteriormente. Trata-se de uma mudança significativa, porque passaram de fornecedores de insumos para

produtores, revelando um caráter forte de empreendedorismo. Essa perspectiva de valorizar a criação de uma empresa sobre outra que se encontrava desativada implica em agir de modo a buscar sucesso empresarial, caráter personalístico que se traduz em valorização das pessoas e construção de confiança nos profissionais nela presentes. Ao mesmo tempo que o setor de contabilidade era valorizado como campo profissional ocorriam ações indicativas de que abraçar uma causa contava ponto, de modo a influir na consideração da direção pelo setor, fortalecendo os laços afetivos entre seus membros. Isto também revela o reconhecimento do importante papel da contabilidade na administração da empresa, levando a um sistema gerencial aberto e compartilhado, refletindo a valorização do caráter empreendedor do setor contábil.

4.2.2 Empresa B

Apesar de familiar, essa empresa destaca-se pelo posicionamento da diretoria de respeito ao profissional, sobretudo, no que concerne às decisões. Constata-se, também, uma postura de centralização, porém associada à *expertise* de cada setor. Desta forma, percebe-se um traço de hierarquia e poder nesta organização (SANTOS, 1998), evidenciando o fundamento da relação entre o poder e os tipos culturais.

Uma empresa que tem uma cultura muito profissional, apesar de ser uma empresa familiar. Com decisões centralizadas. Com hierarquias bastante definidas (ENTREVISTADO 2).

O reconhecimento das diferentes competências de responsáveis setoriais reflete uma concepção de reconhecimento do valor dos profissionais a serviço da empresa. Isso alcança a formação de estagiários, estimulando-se sua permanência na organização, quando sua competência é reconhecida pelos setores em que atuou. Valorização da competência setorial e valorização da formação de pessoas constitui um traço cultural da empresa, revestido em uma norma associada a valores e crenças que, nela, se reproduzem (MACHADO, 2004).

Verifica-se que há uma preocupação em fazer testes de inteligência com estagiários, cujos resultados são confrontados com o desempenho acadêmico. Há

relatos, neste caso, de soluções específicas para retenção de talentos. Assim, há procedimentos de checagem de avaliação da passagem desses estagiários em determinados setores, e caso seus contratos não possam ser renovados, a empresa abre uma vaga exclusiva para este profissional, a fim de retê-lo na organização, para que todo seu potencial seja agregado, de forma a contribuir para o processo de desenvolvimento produtivo, uma vez que houve, de certa forma, um investimento intelectual neste profissional. O conjunto de significados que oferecem certas interpretações cotidianas são produtos da cultura organizacional (MACHADO, 2004).

Conforme relatado, ocorre nesta empresa um clima que envolve toda a equipe e, conforme a fala do contador, tal ambiente é um traço cultural da empresa. De acordo com Wagner III e Hollenbeck (2006), a cultura manifesta-se informalmente entre os indivíduos, gerando capacidade de união. Também influencia no conceito de si mesmos e no trabalho executado na organização.

Trata-se, portanto, de uma empresa exigente com a produtividade e com o comportamento pessoal, que deve estar associado ao dinamismo expresso naquilo que se difunde como garra, aspecto que também concorre para cativar os funcionários. Há, portanto, a possibilidade de que os indivíduos passem a influenciar o grupo, da mesma forma que o grupo influencia os indivíduos, como aponta Guerreiro (2006).

Então esta empresa é realmente muito envolvente. Todas as pessoas que estão lá são muito envolvidas com a cultura da empresa. Ela cativa muito as pessoas. Apesar de que, por outro lado, exige muito das pessoas também. Então, quando tem lá uma pessoa que não tem o perfil de alto nível de dinamismo, que não tem uma garra muito grande, a pessoa acaba não ficando (ENTREVISTADO 2).

Percebe-se, neste caso, um traço de blindagem organizacional, entretanto com parâmetros flexíveis internamente, ou seja, entre os funcionários. Também constata-se, pelos relatos, forte traço de confiança entre o contador e a diretoria.

Apesar de ser uma estrutura fechada, todavia, é flexível. Como o grau de confiança entre eu e o diretor era muito grande, então se o presidente me chamasse para tratar um assunto, depois eu reportava a ele o que foi tratado. Isso acontecia nas férias dele ou em alguma viagem. Então, apesar de ser uma estrutura bem definida, quando eu tinha que tratar direto com o presidente, a coisa era bem administrada, e não gerava nenhum constrangimento (ENTREVISTADO 2).

Nota-se certo traço de reconhecimento da valorização de funcionários com projeção profissional tanto de cargos quanto de salários. Apesar de não formalizados, esses traços existem de forma implícita, e foram inseridos na organização como ritos e símbolos, pelo reconhecimento da avaliação positiva dos funcionários (MACHADO, 2004), o que concorre para a sua compreensão e incorporação na cultura organizacional (KLANN, 2006), aspecto que pode ser percebido no que relata o entrevistado:

Entrei lá como contador e fui promovido para gerente de contabilidade [...]. Com uma projeção de cargos e salários que, apesar que não ser formalizada, é bem clara sobre aonde que a pessoa pode chegar (ENTREVISTADO 2).

Segundo o contador, caso fosse trabalhar em uma outra organização, considera que sua forma de atuar não seria a mesma, dadas as particularidades da cultura organizacional.

Não. Por dois motivos. Porque cada cultura... Cada empresa tem uma cultura. Começa por aí. As empresas são de segmentos diferentes. De culturas diferentes. Isto interfere também diretamente. Por exemplo, se você trabalha numa empresa que é uma indústria, a sua postura é uma, se você trabalha em uma empresa que é comércio, a sua postura é outra, a visão que você tem das coisas é outra. Se é uma empresa multinacional é uma coisa, se é uma empresa limitada é outra (ENTREVISTADO 2).

Percebe-se, nesta organização, que a forma de comunicação por *e-mail* é específica e tão característica, a ponto de identificar o funcionário em reuniões pelas siglas do nome do *e-mail*. Isso transmite ao funcionário uma relação de identidade.

Mas lá tinha um jeito, a comunicação por *e-mail* lá, era específica. Por exemplo: para todos os funcionários, as três siglas eram tiradas do nome dele; três siglas para formar o *e-mail* dele. Por exemplo o meu *e-mail* era xxx@empresa.com.br. Cada funcionário era conhecido pela sua sigla de iniciais. Então nas reuniões, por exemplo o presidente falava assim: chama o xxx. Então a gente tinha, meio que informalmente, o nome substituído pela sigla do nome: "Ah! Chama o yyy!", "Chama o fulano", "Chama o zzz"... Aí a sigla da pessoa era como que passasse a ser o nome dela lá dentro (ENTREVISTADO 2).

A equipe da contabilidade era composta por nove profissionais diretamente subordinados ao chefe do setor. Dado o traço cultural de valorização das competências, cabia a esta chefia o controle dos recursos humanos sob sua gestão, incluindo decisões de contratação e demissão. O que revela a face do

traço cultural de fixação de crenças, valores e suposições, no sentido desse líder possuir um modo próprio de contratar, selecionar, promover e demitir com ampla autonomia.

Então por exemplo, eu tinha livre arbítrio para demitir, na minha equipe, quem eu quisesse, a hora que eu quisesse, e contratar quem eu quisesse. Não para aumentar o quadro. Dentro do meu quadro, se eu tivesse que mandar três embora de uma vez, o diretor nem me perguntava o porquê. Ou se perguntava, eu dava uma explicação rápida, e ele já entendia. Então, a gestão de pessoas era totalmente minha. Quem contratar, pois não havia nenhuma interferência do tipo: “tem uma vaga no seu setor e tem um amigo do diretor...” Isso nunca aconteceu, não acontecia. Esta decisão era só minha, o critério de seleção era só meu (ENTREVISTADO 2).

O fato da empresa ter explorado a criatividade do contador permitiu que ele tivesse ampla identidade com a organização. Suas proposições, pensamentos, sentimentos e ações estavam, o tempo todo, afinadas com as da empresa, em razão do sentimentalismo e da relação de pertencimento que permeia o grupo.

Totalmente à vontade. Porque a empresa, aquilo que te falei no início, explorou muito a minha capacidade de criatividade. De criar coisas, de sair de situações difíceis, de resolver situações embaraçosas. Então, a minha maneira de pensar, sentir e ver as coisas era a mesma da empresa o tempo todo. Era como se eu fosse o sócio da empresa (ENTREVISTADO 2).

Os traços culturais marcantes podem ser sintetizados na flexibilidade presente na formalidade. Isto porque verifica-se, ainda, a presença de um certo componente de comando informal dentro de um processo não muito claro de burocratização. A valorização das pessoas e das funções que elas executam representam um apelo para o reconhecimento pessoal, que reflete em comprometimento no trabalho, ou seja, tem-se a valorização de um processo decisório centralizado e com hierarquias bastante definidas, porém com inserção de decisões que quebram a estruturação da decisão.

4.2.3 Empresa C

Nessa empresa, tem-se o reconhecimento do valor da liberdade como um valor que se reflete nas práticas cotidianas. Percebe-se o desenvolvimento e a valorização da criatividade gerencial do trabalhador. Com a ausência de regras

claras, a empresa oferece maior mobilidade no desenvolvimento de tarefas dos funcionários, o que permite o surgimento de novas propostas durante o trabalho.

Bem, talvez o costume maior aqui é a liberdade de trabalho. Porque nós não temos ausência de regras, mas temos uma maior liberdade de trabalho, de desenvolvimento e apresentação do trabalho. Talvez uma novidade, algo diferente em cima daquilo de antes (ENTREVISTADO 3).

A empresa faz confraternização anual. Após a criação do departamento de recursos humanos, que absorveu o departamento pessoal, nos últimos dois anos, ocorrem festas trimestrais para comemoração dos aniversariantes.

Bem, acho que há dois anos atrás foi criado um departamento de recursos humanos que incorporou o departamento pessoal. A partir daí, nós temos, agora, uma confraternização trimestral, dos aniversariantes, além daquela anual (ENTREVISTADO 3).

Com relação à geração de oportunidades, percebe-se, nessa organização, que na área administrativa existe muita rotatividade de funcionários, embora na parte técnica esta ocorrência não seja comum.

Com a implantação do departamento de recursos humanos a geração de oportunidades internas ficou mais evidente, na medida em que, quando há necessidade de novas contratações, sempre é pesquisado se não há um funcionário interessado e com habilidades para o preenchimento da vaga.

Percebe-se uma grande dificuldade em contratar novos funcionários por causa do perfil mais encontrado no mercado: o do profissional inexperiente. Conforme relatado, os novos profissionais estão impacientes em fazer carreira. O imediatismo de reconhecimento e aumento salarial tem mudado um pouco o perfil das contratações. Geralmente, tem-se profissionais negociando salários altos sem muita experiência ou muito qualificados, em termos acadêmicos, mas com pouco tempo de trabalho.

Existe uma demanda de mercado, mas, ao mesmo tempo, um processo de transição que gera dificuldade em se contratar profissionais com o perfil desejado. Este é o principal motivo que leva uma empresa a manter os mesmos profissionais em todos os setores. Na verdade, essa perspectiva nasceu, também, da busca de uma certa formalização, com a criação de um departamento de recursos humanos. A tônica da liberdade de cada setor foi associada à tônica do profissionalismo, levando à busca de aproveitamento de quadros formados

internamente. Trata-se de um valor que está presente em práticas de gestão, refletindo uma regularidade comportamental (SCHEIN, 2009).

Neste sentido a cultura organizacional se revela como uma forma coletiva de atuação dos indivíduos nas organizações, constituindo-se de pensamentos, sentimentos e ações que, visivelmente, são repercutidas no trabalho (MACHADO, 2004).

O processo seletivo se dá de duas formas: o contador pode indicar e comunicar ao departamento de recursos humanos a sua escolha, ou é feita uma triagem naquele departamento e, posteriormente, o funcionário é apresentado ao setor de contabilidade. No entanto, nos dois formatos de processo seletivo, a decisão final da contratação é do contador.

A decisão final é minha. A análise do trabalho dele e o que ele vai desenvolver sou eu quem faço. Então a palavra final é minha. Com esses dois critérios, tanto pela via de recursos humanos quanto pela minha indicação (ENTREVISTADO 3).

Na visão de Schein (2009) a cultura é, sobretudo, uma aprendizagem que se acumula e se integra aos grupos sociais. Nela é possível perceber certo padrão de suposições que direciona a forma de perceber, pensar e sentir as problemáticas organizacionais. Há evidências de que a forma de pensar, agir e sentir deste profissional está alinhada com as diretrizes da empresa.

Bem, acho que isso tem um pouquinho a ver com a minha história. Então, como eu completei agora vinte anos de empresa. Isso tudo está alinhado. Então, aquilo que eu aprendi, eu aplico, e ainda sei onde e quando posso melhorar isso (ENTREVISTADO 3).

Conforme relatos do contador, existe muita facilidade interpessoal para solicitação de demandas. Após longa trajetória na empresa, foi possível acompanhar várias fases de bons e maus momentos. As atribuições dos gerentes de alto nível voltam-se para relacionamentos interpessoais, para que seja possível a transferência de informações visando as tomadas de decisão. (BOWDITCH; BUONO, 2004). As prioridades estratégicas na empresa são transformadas pela conscientização do potencial humano, pelo autoconhecimento pelas habilidades interpessoais e de equipe (MOSCOVICI, 2001, p. 171).

A relação de identidade com a empresa é tão forte, que o contador espera se aposentar nesta indústria, e isto em virtude do elevado nível de sua satisfação com a cultura e com a forma de trabalho nela estabelecida.

Então, isso me trouxe muita facilidade na aplicação do meu trabalho hoje, na conversa, naquilo que eu preciso receber das pessoas. Então, isso foi muito interessante porque, basicamente, eu acompanhei toda a evolução, num bom momento da empresa, num mal momento, num outro bom momento e num outro mau momento... Então, assim, a gente sabe como são estes altos e baixos da empresa, sabe administrar isso, sabe trabalhar em cima disto. E houve uma experiência muito boa dentro disso. E espero, também, quem sabe, me aposentar aqui [risos] (ENTREVISTADO 3).

Outro fato importante é que o contador acredita que sua forma de trabalhar não seria a mesma, se trabalhasse em outra organização, devido a fatores culturais, de políticas internas e de normas e regras.

Com certeza não seria. Aí nós vamos voltar na primeira pergunta sobre a política interna, as normas, as regras e, principalmente, a cultura da empresa. Acho que cultura igual a esta, por outras experiências que eu tenho, e através de outros profissionais, não tem igual (ENTREVISTADO 3).

Assim, são as normas não escritas que revelam o traço cultural principal desta empresa, mesmo que não acusem falta de controle. Ao contrário, o controle existe pela forma de condução da gestão, pela valorização do papel do setor de recursos humanos e valorização das decisões de cada setor da empresa. Trata-se de ações gerenciais que refletem valores (MACHADO, 2004; DIAS, 2013), de modo que pode-se sintetizar este traço cultural como autonomia profissional com controle decisório.

4.3 Incidentes críticos: práticas contábeis e traços culturais

Por funcionar como parâmetro de avaliação comportamental, os incidentes críticos se relacionam com a cultura organizacional, no que diz respeito ao padrão de valores que as empresas, muitas vezes por meio de sua direção, ou nas suas estruturas, expressam e influenciam decisões tomadas em diferentes setores da organização.

4.3.1 Empresa A

Nesta empresa, verificou-se um incidente crítico, no qual a tomada de decisão contábil relatada descreve, em primeiro lugar, o encaminhamento de solução de um direito de ressarcimento tributário. Verificou-se que essa situação já durava algum tempo, sem que outros profissionais tivessem tomado a iniciativa de um processo de reinvidicação de valores no órgão fiscalizador. De qualquer forma, demonstra uma certa uniformidade de desejos em relação ao problema proposto, visto que tanto a organização quanto o departamento contábil comungavam os mesmos propósitos de pleitear, no fisco, os créditos tributários pagos indevidamente em anos anteriores.

A condução do processo foi entregue a uma empresa de auditoria, por escolha do próprio contador:

É uma decisão de extrema importância que eu utilizei lá, porque eu cheguei na empresa, sendo informado de que havia um ativo favorável perante o Estado, relativo a substituição tributária. E os profissionais que me antecederam sempre levantavam a questão, mas não tomavam providência, e eu resolvi encarar o problema de frente, tomar providência, e só não levei ao extremo, porque coloquei uma empresa de auditoria para reivindicar ao Estado, por questão de segurança técnica. Mas esse levantamento, este pagamento indevido gerou um retorno que ainda está sendo creditado em favor da empresa, em torno de um milhão de reais (ENTREVISTADO 1).

Por outro lado, percebe-se, no relato, um traço de aparente confiança no outro contador, no que diz respeito a tomadas de decisão realizadas dentro do departamento contábil. Percebe-se, neste caso, também o traço de profissionalismo do contador em relação à organização, mas esse traço é associado às relações pessoais que são valorizadas com um certo valor ao personalismo e ao paternalismo, conforme a exposição de Motta (1997). Isso está presente no relato do entrevistado:

Como se trata de uma empresa familiar eles confiam plenamente no profissional. Então a decisão de seguimento do comportamento da empresa sempre coube ao contador. Então os subordinados, simplesmente, sempre acataram as decisões que eram tomadas por mim. E se alguma não fosse certa, eu assumia tentando retratar, mas sempre trabalhei da melhor forma possível (ENTREVISTADO 1).

Com relação às decisões do departamento contábil, constata-se o traço de autonomia compartilhada nos processos referentes à contabilidade, uma vez que

as decisões eram tratadas de forma conjunta entre o contador e a diretora financeira.

A diretoria só se envolvia diretamente na área de recursos humanos, nisso era ela quem tomava as decisões. Então, a gente apenas dava o suporte, mas na área contábil, na área fiscal e na área financeira nós é quem tomávamos as decisões. Eu, juntamente com uma sócia que era diretora financeira. Então, a gente mantinha sempre este intercâmbio (ENTREVISTADO 1).

Esta empresa trabalha com sua contabilidade em dia e organizada. As licitações das quais participa constantemente exigem dela, incluindo as demais concorrentes, a apresentação de uma série de documentos e relatórios registrados e devidamente assinados pelos responsáveis.

Como a Empresa A possui uma contabilidade formalizada e organizada, percebe-se, nela, o amplo cumprimento de suas obrigações fiscais, pelas certidões frequentemente validadas. Normalmente, as concorrências públicas contemplam as empresas que possam atender melhor as necessidades das organizações públicas com relação a prazo, preço e qualidade, e que se apresentam por documentos contábeis registrados pela Junta Comercial de seus respectivos Estados de origem. Tais dados contábeis são analisados por profissionais qualificados que, por meio de cálculos de índices de liquidez identificam a capacidade financeira e econômica da empresa. O principal motivo desse rigor avaliativo é comprovar se elas podem realmente cumprir seu papel de prestação de serviço ou entrega da mercadoria sem prejuízo para as entidades públicas.

O fator crítico nesse processo foi o reembolso de imposto estadual. Para tanto, todos os respectivos documentos e cálculos foram demonstrados e apresentados juridicamente. Como houve sucesso na ação, percebe-se que existiu, de certa forma, coragem e empenho na tomada de decisão. Conforme Oliveira (2007), a tomada de decisão é uma ação executiva na busca de melhor caminho, para que se tenha um resultado final a contento.

O que se relaciona aos traços culturais de empreendedorismo na aquisição da empresa é este seu lado heroico simbolizado pelo sucesso no investimento e na ação judicial com ganho de causa para a empresa. Revela um traço cultural de empreendedorismo, caracterizado pela coragem em buscar um recurso financeiro que, por direito, pertencia à empresa e não ao Estado. Essa coragem mantém

estreita relação com os propósitos organizacionais, na forma de apoio à decisão de contratar uma empresa de auditoria para validar os cálculos apresentados.

Neste sentido, Dias (2013) descreve a cultura como criações tangíveis e intangíveis que possam expressar os valores, normas e ideologias que brotam da ação humana.

Essa contabilidade, portanto, mantém como principal característica a forma desafiadora, no sentido de contestação do fisco. Este fato não é comum no mundo dos negócios, por chamar a atenção do fisco para a empresa que, desta forma, passa a correr o risco de uma restituição se transformar em multas. Certamente, foi este o principal motivo que, de início, gerou uma posição conservadora por parte dos empresários, mas que, num segundo momento, transformou-se em uma posição mais arrojada e desafiadora por parte da contabilidade, ao partir para a busca dos direitos.

Esse incidente crítico revela o empreendedorismo como um traço cultural, refletindo-se na valorização interna do setor contábil e no reconhecimento de sua interação na decisão. Ou seja, o valor do empreendedorismo torna-se valor para o intra-empreendedorismo que esse incidente revela, na medida em que a contabilidade age de um certo modo heroico, no sentido da criação de valor para a empresa pelo resgate de tributos pagos indevidamente.

4.3.2 Empresa B

Esta empresa vivenciou um processo delicado, que foi a correção de passivos antigos. Ocorre que, anteriormente, houve uma tomada de decisão com consequências futuras. Entretanto, no momento de corrigir esses passivos, o contador responsável revestiu-se de técnica e coragem para registrar o ato e o fato com a clareza necessária para fundamentar a decisão.

Posteriormente, esses acertos foram questionados por vários credores, gerando uma questão delicada para a empresa. Como o grau de confiança no profissional era elevado, a diretoria acatou a sugestão, e assumiu junto com o contador responsável as consequências delicadas da decisão.

Ocorreu que, em função de outras demandas legais, foi necessário realizar o lançamento contábil para, de fato, expressar a real situação da empresa frente a objetivos maiores. Porém, como usuários externos das informações contábeis,

muitos bancos questionaram o procedimento. Em função da grande demanda que a empresa tem de capital de terceiros, havia sempre que ficar justificando este registro, para alcançar um melhor entendimento por parte dessas instituições.

Teve uma, por exemplo, que foi a correção de passivos antigos. Gerou um ajuste de exercício anterior de mais 9 milhões, valor muito relevante para os padrões da empresa. E estes ajustes de exercícios anteriores foram extremamente questionados pelos credores, e isso me causou muitos problemas, mas era necessário fazer. Porque tinham outras demandas legais que me obrigavam a fazer este ajuste. Então, foi uma coisa marcante, porque gerou um nível de *stress* muito grande, porque foi um ajuste negativo na minha demonstração. Então, os bancos, por exemplo, questionaram a correção, porque os credores queriam saber o que eu ajustei. Quanto mais eu explicava, mais eu abria feridas já fechadas com o tempo, de como quando se fala de concordatas. E tinha que falar de concordatas, e tinha que explicar para bancos que a concordata já tinha sido resolvida, e falar para bancos sobre concordatas, eles arrepiam. E a empresa depende muito de capital de terceiros. Então, foi uma decisão muito difícil. Eu creio que se pudesse, se eu estivesse lá na época, se fosse possível tomar decisões no passado, eu não faria daquela forma. Eu buscaria outra maneira, e mostraria para eles que tentaria enxergar outra possibilidade, porque qualquer ajuste que você faz diretamente no patrimônio líquido gera muito problema no mercado. Com os *stakeholders* e, inclusive, com os órgãos fiscalizadores (ENTREVISTADO 2).

A tomada de decisão que, de fato, marcou a carreira deste profissional, além de corajosa, teve o apoio da diretoria em função de interesses maiores. O que reforça o traço de confiança, capacidade técnica, coragem e identidade com as diretrizes organizacionais.

A decisão foi apoiada e não tinha outra coisa para fazer a não ser isto. Porque a solução dependia deste ajuste, para justificar algumas coisas de litígio. Então, se eu não fizesse, a gente perdia o litígio. Tinha que corrigir os passivos para poder mostrar para o juiz que havia passivos que não estavam mensurados. Ao fazer isto, eu criei outros problemas que, de repente, não foram bem mensurados (ENTREVISTADO 2).

Seria diferente. Eu evitaria com unhas e dentes de fazer ajuste no PL [risos] (ENTREVISTADO 2).

Esse incidente crítico decorreu de uma decisão sobre registro contábil delicado, visando interesses maiores da empresa em decisões de outros órgãos. Desta forma, este caso apresenta como principal característica a coragem e o preciosismo com a boa técnica contábil, bem como sua correta apresentação aos usuários internos e externos.

As práticas contábeis desta organização se correlacionam com seus traços culturais, na medida em que se percebe forte grau de confiança e incentivo à criatividade. Neste sentido, Schein (2009) afirma que a cultura é um processo

dinâmico, sendo criada, moldada e interagida através de comportamentos de liderança. Ela é a parte mais profunda de um grupo, mesmo que de forma inconsciente. Neste caso, a tônica dominante da empresa foi, de certo modo, um reforço à centralização de poder, fenômeno presente como traço cultural brasileiro (MOTTA, 1997). Essa centralização está associada à formalidade da empresa, com designação clara de funções, mas com valorização da autonomia e delegação de controles ao contador. Há, pois, o reconhecimento de valores e competências de seus funcionários, que conduz a essa liberdade de criação de soluções. Pode-se sintetizar que há na empresa um traço cultural composto de flexibilidade na formalidade, que permite e enseja esse tipo de situação.

4.3.3 Empresa C

O incidente crítico a ser destacado nesta empresa foi o processo de implantação de *software*. Tratava-se de um novo sistema que requeria novas parametrizações contábeis voltadas para o negócio da empresa.

Nestas questões, a contabilidade vem se posicionando como um departamento independente e com tomadas de decisão sistemáticas. As configurações de registros contábeis vêm sendo realizadas aos poucos, pois utilizando outro sistema paralelo como meio de comparação.

A participação deste profissional nesse processo permite a identificação do traço de autonomia e controle, no que diz respeito aos assuntos sistêmicos da contabilidade. Mesmo o sistema pertencendo a uma empresa que tem entendimento contábil, há que se fazer a integração do módulo de contabilidade ao negócio e aos vários módulos nele disponíveis, tais como compras e financeiro.

O trabalho de parametrização foi todo estruturado dentro do departamento contábil, o que fez com que o mesmo se dedicasse ao trabalho de validação dos dados contábeis.

Mas todas as rotinas, todas as parametrizações e definições partiram da contabilidade, para a sua integração aos módulos dos setores de compras e financeiro. Então, acho que houve uma participação muito grande e dedicada da parte contábil, para que fossem parametrizadas todas as contabilizações, de forma que tivessem aquela automatização dos outros módulos. Então, acho que isto talvez não seja visto nem lembrado, mas foi basicamente a contabilidade que estruturou toda esta parte do *software*, para que ele hoje alimentasse a contabilidade e os outros módulos, de forma confiável e segura (ENTREVISTADO 3).

As validações dos processos contábeis foram realizadas no departamento de contabilidade, uma vez que boa parte das contabilizações rotineiras já estavam prontas. As mais pontuais ainda vêm sendo realizadas, na medida em que os fatos vão ocorrendo. Este processo de mudança de sistema tem quase dois anos e, ainda, não está de todo validado.

Sempre há ocorrência de novos eventos que requerem maior dedicação, em termos de sistema, para configurações específicas. Nestes casos, tem-se uma conversa direta com a equipe, e outra entre o contador e a empresa de *software*. É nessa conversa direta entre o responsável pela área contábil e a empresa de informática, que se percebe a estreita relação de confiança entre a diretoria o contador.

Assim, a contabilização em contas de compensação de ativo e passivo originou um fato novo, que exigiu certo empenho no entendimento da solicitação da indústria à empresa de informática. Como existe grande chance do fisco investigar a movimentação de material remetido para industrialização, as contabilizações desses eventos ajudam no controle e no retorno desses materiais. Sendo assim, a empresa de informática entendeu a demanda da Empresa C, e estabeleceu, em conjunto, os parâmetros necessários aos módulos onde havia interferências.

Voltando a pergunta anterior de práticas e normas e liberdade de trabalho, eu conversei diretamente com a empresa, defino o que tem que ser definido e pronto. Então, a partir daí foi feito. Teve um trabalho interessante que nós fizemos em conjunto que foi uma contabilização em contas de compensação de ativo e passivo, que foi o controle de material nosso em poder de terceiros. Só que eu não queria isso feito, movimentando algum tipo de estoque. Ou movimentando algum material meu de depósito. Por isso, foi feito diretamente em contas contábeis indicando a contabilização, o fornecedor onde estava o material, e a partir daí, eu tive condição de contabilizar, indicando cada material que saiu, o tipo de remessa e, principalmente, controlando o prazo de retorno. Então este foi um trabalho bacana que nós fizemos, que não tem nenhum rastro para nenhum departamento, a não ser o nosso. Principalmente voltado para a fiscalização estadual. Porque hoje o foco deles está nisso. Nós fomos fiscalizados e fomos autuados por remessas de material em industrialização que não teve retorno. Ou seja, retorna-se somente uma perna, falta a outra perna. Então, isso aí, hoje nós já conseguimos controlar, e foi bem desenvolvido no *software*, e ainda está em processo de aperfeiçoamento (ENTREVISTADO 3).

Desta forma, verifica-se que todo o processo se deu com muita autonomia e controle do departamento contábil. Embora a empresa de informática detenha

um certo entendimento contábil, o negócio desta indústria é melhor descrito através das demandas internas do departamento de contabilidade relacionadas às adequações e parametrizações do sistema.

O traço cultural significativo observado pode ser traduzido pela autonomia e controle, estando presente, em profunda correlação, com a forma como a empresa conduz suas práticas contábeis. Dias (2013) descreve que cultura são crenças, valores, línguas e pensamentos transmitidos aos indivíduos, a fim de solucionar os problemas diários. No caso, há evidências de que há um componente de flexibilidade nas relações profissionais, uma forma particular de navegação social, que é um traço cultural da sociedade brasileira (MOTTA, 1997). A valorização do profissional contábil, no caso, depende de sua habilidade de interpretar e se relacionar com outras empresas, conseguindo traduzir os interesses da empresa em que trabalha. O cotidiano dessa empresa envolve, pois, uma busca de padronização de controles, mas com valorização de cada setor profissional e, neste caso específico, com valorização da expertise da contabilidade.

4.3.4 Cultura organizacional e contabilidade: traços culturais e decisões contábeis nas empresas

O estudo da cultura organizacional trouxe à luz muitos aspectos significativos para compreensão de processos de gestão das empresas. A cultura de um país estaria presente no âmbito da cultura organizacional de uma empresa, em maior ou menor escala, como se constata nas concepções de Schein (2009) e Fleury (1987). No caso deste estudo, como ficou evidente, foram invocados alguns traços da cultura brasileira (MOTTA, 1997) para compor uma concepção da cultura das empresas estudadas: presença de fortes laços de relações pessoais, tendência à centralização de poder e flexibilidade e adaptabilidade como meio de navegação social.

Apesar da presença de traços culturais nacionais nas práticas de gestão de empresas, na verdade, essas organizações convivem com questões em que grupos resolvem seus problemas de adaptação a situações sociais e econômicas (SCHEIN, 2009), valendo-se de padrões formados por valores culturais fomentados pela própria empresa. No caso específico deste estudo, foi enfocada

a contabilidade como campo de conhecimentos e de técnicas que induz as tomadas de decisão. Mas tais conhecimentos e técnicas são empregados, por vezes, de modo diferenciado, com sua interpretação dependendo dos valores culturais predominantes em cada empresa (KLANN, 2006).

Diante do conjunto de evidências expostas e analisadas em relação às práticas contábeis, aos aspectos da cultura das empresas e dos incidentes críticos, apresenta-se, de modo sintético, uma nova leitura desse conjunto de análises no Quadro 12.

QUADRO 12

Aspectos de traços culturais presentes nas empresas A, B e C

CARACTERÍSTICAS CULTURAIS	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
Descrição de aspectos da cultura: categorias	Empreendedorismo	Flexibilidade na formalidade	Autonomia e controle
Regularidades comportamentais observadas, quando as pessoas interagem	a comunicação interna reveste-se de formalidade científica	a comunicação se dá predominantemente por <i>e-mail</i> através de siglas do nome do funcionário	Facilidade interpessoal do contador para resolver demandas
Normas do grupo	o traço de mobilidade pela minimização da relação de formalidade	Centralização, hierarquia e poder	Forte identidade com a cultura da empresa
Valores expostos	Elemento Heróico devido a transição de atividades	Valorização do profissional e da criatividade gerencial	Valor da Liberdade e da criatividade gerencial
Filosofia formal	Profissionalismo	Bindagem organizacional e flexível internamente	Aproveitamento de profissionais; Processo seletivo com decisão centralizada
Regras do jogo	Pouca Formalidade	Implícitas na organização	Implícitas e mais abertas
Clima	Proximidade ao ambiente familiar	Clima envolvente	Liberdade no trabalho
Habilidades natas	Confiança; Autonomia compartilhada; Organização para concorrências públicas; Coragem e empenho; Empreendedorismo; Práticas contábeis arrojadas e desafiadoras	Confiança; Incentivo a criatividade; Aplicação da técnica contábil; Capacidade técnica; Identidade com as diretrizes organizacionais; Coragem e empenho	Confiança; independência profissional; autonomia; Controle; Aplicação da técnica contábil; Capacidade técnica; a contabilidade com papel estratégico na empresa
Hábitos de pensar, modelos mentais e paradigmas linguísticos	Conservadorismo	Flexibilidade presente na formalidade	Liberdade
Significados compartilhados	Processos decisórios compartilhados	Processos decisórios centralizados	Processos decisórios semi-compartilhados
Metáforas raízes ou símbolos de integração	O contador considera que trabalharia da mesma forma em outra organização	O contador não considera que trabalharia da mesma forma em outra organização	O contador não considera que trabalharia da mesma forma em outra organização
Rituais e celebrações formais	Confraternização anual e festividades de seis em seis meses	Confraternização anual e festa junina	Confraternização anual e de aniversariantes trimestralmente

Fonte: Dados da pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final deste estudo que objetivou a identificação dos elementos culturais presentes nas práticas contábeis de três organizações empresarias localizadas na Região Metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais, visando comprovar a sua interferência nas tomadas de decisão de seus departamentos de contabilidade, restou comprovado que a participação do contador nos processos decisórios não apenas expõe como caracteriza as formas de manifestação desses elementos culturais.

Como tal constatação encontra respaldo em estudos preliminares, que atestam a influência da cultura nas formas de pensar e agir de empresários e funcionários no plano das decisões organizacionais, tendo como fundamento a incorporação inconsciente de tradições, costumes e hábitos pelo ser humano integrado a determinada cultura, o diferencial deste estudo reside no campo de pesquisa restrito a grupos de profissionais da Ciência da Contabilidade, e mais especificamente, à chefia do setor de contabilidade das empresas estudadas.

Desta forma, concluiu-se que tanto as questões emocionais de dependência do líder como a necessidade do liderado de ser conduzido em suas atividades profissionais são aspectos relevantes que influenciam as tomadas de decisão no âmbito organizacional. Considerando a contabilidade uma instituição científica e o comportamento pessoal um reflexo da influência cultural, tem-se, nas tomadas de decisão dos contadores chefes de departamento contábil das empresas em tela, o predomínio de características de hábitos e rotinas reveladores da interferência da cultura dominante. Assim, comprovou-se que o comportamento individual é modelado a partir de interações compartilhadas e inseridas no ambiente organizacional, em forma de normas e regras, para o bom funcionamento dessas organizações.

Por outro lado, verificou-se que as três empresas possuem características particulares em relação ao funcionamento do setor de contabilidade. Na Empresa A, constatou-se, por suas práticas cotidianas e características empresariais, que a contabilidade foi alçada a um patamar relevante no plano do processo decisório. Também observou-se uma profícua interação profissional na relação do setor de contabilidade com a direção da empresa, embora tal interação expresse maior

ênfase na vertente financeira do que na vertente gerencial. Apesar dessa característica, o incidente crítico abordado revelou o efeito de traços culturais caracterizados como um valor da atividade empreendedora, pela proatividade do setor contábil em ação de substituição tributária que trouxe reais benefícios para superação de dificuldades financeiras da empresa.

Na Empresa B, verificou-se que a ação do departamento contábil se restringiu à ênfase na contabilidade gerencial, que passou a prevalecer sobre a contabilidade financeira. O conjunto de evidências reveladas nesta pesquisa mostrou que o papel gerencial da contabilidade foi além de um mero papel dependente das decisões da direção, na medida em que o processo de reestruturação do setor levou à criação de relatórios que se tornaram relevantes para as decisões da empresa. Observou-se, assim, que essa prática contábil sofreu variações justificadas pelos traços culturais marcantes dessa empresa. Isto porque os apelos eventuais da direção para mudança de prioridade com a criação de relatórios e de produção desses relatórios caracterizou traços de flexibilidade na formalidade. O incidente crítico relacionado à correção de passivos representa bem os efeitos desses traços, pois coube ao setor de contabilidade tomar a decisão de corrigi-los.

Na empresa C, constatou-se, também, a expressividade do papel do setor de contabilidade no contexto da organização e com a mesma ênfase na variável gerencial. Porém, contrariamente, antecipando-se ao próprio setor, coube à direção superior definir quais relatórios deveriam ser produzidos em uma perspectiva de decisão estratégica. O incidente crítico, vinculado às ações da contabilidade, relacionou-se à criação e implantação de um novo *software*, que exigiu forte atuação do setor contábil na concretização do projeto. Esse incidente traduz, claramente, o traços culturais mais marcantes dessa empresa: autonomia e controle.

Verifica-se, portanto, neste estudo de múltiplos casos, que a cultura organizacional tem suas bases estabelecidas pelo comportamento das pessoas, que revelou a forma como os profissionais da área contábil, no exercício de suas atribuições, contribuem para o processo decisório, mas deixando claro a presença de variações no plano dessa contribuição, decorrentes dos traços específicos de cada uma dessas empresas. Traços culturais também configurados pela história de suas próprias transformações em termos de propriedade e gestão. Constatou-

se que, para cada uma delas, a contabilidade tem um papel diferenciado, o que pode ser associado à especificidade de perfil cultural.

Ao final deste estudo, cabe sugerir uma pesquisa de aprofundamento do tema relativo às influências da cultura organizacional nas tomadas de decisão, porém fundamentada em incidentes críticos, aqui explorados de forma superficial, pois limitada à constatação da problemática pela simples leitura de documentos das empresas estudadas e análise das narrativas feitas pelos contadores sobre as suas práticas profissionais. Sugere-se, pois, nessa perspectiva, que novos estudos de maior profundidade sejam empreendidos, com base na captação e análise crítica de incidentes críticos, para que se possa demonstrar, por um outro viés e com maior ênfase, a relação entre as práticas contábeis e os traços culturais no plano das tomadas de decisão empresarial.

REFERÊNCIAS

ALVES-MAZZOTTI, A. J., GEWANSZDNAJDER, F. *O método nas ciências naturais e sociais: pesquisas quantitativas e qualitativas*. São Paulo: Pioneira, 2004.

ANDER-EGG, Ezequiel. *Introducción a las técnicas de investigación social: para trabajadores sociales*. 7 ed. Buenos Aires: Humanitas, 1978.

ANTONY, Robert N. *Contabilidade gerencial: introdução à contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1974.

ALBUQUERQUE, Valéria Medeiros de. *Curso de direito tributário simplificado*. Belo Horizonte: Inédita, 1997.

ALBUQUERQUE, Viviane da Silva. *Análise do planejamento tributário nas empresas de factoring de Gurupi-TO*. 2007. 34 fl. Projeto de Pesquisa (Graduação em Administração) – Faculdade de Administração, Centro Universitário da UNIRG, Gurupi, 2007. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/62365339/ANALISE-DO-PLANEJAMENTO-TRIBUTARIO-NAS-EMPRESAS-DE-FACTORING> . Acesso em: 23 jul. 2012.

ALMEIDA, Laurinda Ramalho de. O incidente crítico na formação e pesquisa em educação. *Educação & Linguagem*, São Paulo, v. 12, n. 19, jan./jun., p. 181-200, 2009.

AGUIAR, Siomara Cleuza de. *A importância do planejamento tributário nas empresas: estudo de caso*. 2008. 49 fl. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Jaguariúna, Jaguariúna, 2008. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/70666292/13/---Impostos-Taxas-e-Contribuicao-de-Melhoria>. Acesso em: 23 jul. 2012

AQUINO, André Cardoso Busanelli de; MÁRIO, Poueri do Carmo; CARDOSO, Ricardo Lopes. *Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos*. São Paulo: Atlas, 2007.

ARRUDA, Maria Cecília Coutinho de. *Código de ética: um instrumento que adiciona valor*. São Paulo: Negócio, 2002.

ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ASHLEY, Patricia Almeida (Coord.). *Ética e responsabilidade social nos negócios*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BAZERMAN, Max H. *Judgment in managerial decision making*. 3. ed. New York: Wiley, 1994.

BERNARDI, Luiz Antônio. *Manual de empreendedorismo e gestão: fundamentos, estratégias e dinâmicas*. São Paulo: Atlas, 2003.

BERTONCINI, Cristine; BRITO, Adriana; LEME, Elisangela; SILVA, Ismael; SILVA, Thiago Ferreira da; PERRI, Ricardo Alves. *Processo decisório: tomada de decisão*. 2013. Disponível em: http://faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/QjxDDqGcS5r3dHL_2013-5-3-12-8-34.pdf . Acesso em: 15 jun. 2014.

BOWDITCH, James L.; BUONO, Antony F. *Elementos de comportamento organizacional*. Tradução de José Henrique Lamedorf. São Paulo: Pioneira, 1992.

BOWDITCH, James L.; BUONO; Antony F. *Elementos de comportamento organizacional*. São Paulo: Tomson, 2004.

BRASIL. Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. *Rio de Janeiro*, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm. Acesso em: 23 jul. 2012.

BRASIL. Ato complementar nº 36 de 13 de março de 1967. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs 34, de 1967. *Brasília*, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm > Acesso em: 23 jul. 2012

BRASIL. Resolução nº 560 de 28 de outubro de 1983. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de Maio de 1946. *Brasília*, 1983.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. *Código Tributário Nacional – CTN*. *Brasília*, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 23 jul. 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Brasília*, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 02 mai. 2014.

CAPPELLE, Mônica Carvalho Alves; MELO, Marlene Catarina de Oliveira Lopes; GONÇALVES, Carlos Alberto. Análise de conteúdo e análise de discurso nas ciências sociais. *Revista de Administração da UFLA*, v. 5, n. 1. jan./jun. 2003.

CARAVANTES, Geraldo; PANNO, Cláudia; KLOECKNER, Mônica. *Administração: teorias e processo*. São Paulo: Pearson, 2005. 572 p.

CARVALHO, Ana Cristina Ghedini; PRAZERES, Fabiano Siqueira dos; MACHADO NETO, Alfredo José. O planejamento tributário como corolário da abordagem sistêmica das normas de incidência tributária nas organizações.

CONGRESSO BRASILEIRO DE SISTEMAS, 4, 2008, Franca. *Anais...* Franca, 2008. Disponível em: <http://legacy.unifacef.com.br/quartocbs/artigos/B/B_150.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2012.

CARVALHO, Camila Gomes de; GREGO, Nivaldo. A importância da padronização das normas contábeis brasileiras. ENCONTRO DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA, VI, 24 a 28 out. 2011, Campo Mourão-PR. *Anais...* Campo Mourão-PR: EPCT, 2011. Disponível em: <http://www.fecilcam.br/nupem/anais_vi_epct/PDF/ciencias_sociais/02.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2014.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Pearson Education, 2002.

CÔRTEZ, Pedro Luiz. *Administração de sistemas de informação*. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. *Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial*. São Paulo: Atlas, 2010.

CHAVES, Francisco Coutinho. *Planejamento tributário na prática: gestão tributária*. São Paulo: Atlas. 2009.

CHU, Rebeca Alves; WOOD JR, Thomaz. Cultura organizacional brasileira pós-globalização: global ou local? *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, set./out., p. 969-991, 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v42n5/a08v42n5.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 563/83. Aprova a NBC T 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil. *Brasília*, 1983. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_563.doc>. Acesso em: 14 abr. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 774/94. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. *Brasília*, 1994. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_774.doc>. Acesso em: 14 abr. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 785/95. Aprova a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil. *Brasília*, 1995. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_785.doc>. Acesso em: 14 abr. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 820/97 de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. *Brasília*, 1997. Disponível em: <http://www.ucg.br/site_docente/cont/egon/pdf/NBC-T-11saadsa.pdf>. Acesso em: 12 mai 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas brasileiras de contabilidade. Brasília, 2004. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 14 abr. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade*. 3. ed. Brasília: CPC, 2008. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro_Principios-e-NBCs.pdf>. Acesso em: 12 mai 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Histórias dos congressos brasileiros de contabilidade*. Brasília, 2008. Disponível em: <http://50.97.105.38/~cfcor495/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/hist_congressos_p.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Dados estatísticos*. Brasília, 2011. Disponível em: <http://50.97.105.38/~cfcor495/wordpress/wp-content/uploads/2012/11/Evolu%C3%A7%C3%A3o_anual-2011.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Normas de apresentação das demonstrações financeiras*. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 14 abr. 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada*. Jersey City: AICPA, 2007. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 12 mai 2014.

CROZATTI, Jaime. Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. *Caderno de Estudos*, São Paulo, v. 10, n. 18, mai./ago., 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/cest/n18/n18a04.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2013.

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. Reputação corporativa e nível de disclosure das empresas de capital aberto no Brasil. *Revista Universo Contábil*, v. 6, n. 1, p. 85-101, jan./mar. 2010.

CZESNAT, Aline Oliveira; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves; DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza. Análise comparativa entre os currículos dos cursos de ciências contábeis das Universidades do Estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. *Revista Gestão & Regionalidade*, v. 25, n. 75, dez. de 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos122012/424.pdf>>. Acesso em: 12 mai. 2014.

DAFT, Richard L. *Administração*. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora, 1997.

DAMASCENA, Elielson Oliveira; OLIVEIRA, Brigitte Renata Bezerra de; MELO, Francisco Vicente Sales Melo. Marketing cultural: visão, prática e objetivos da comunidade empresarial da região do Vale do São Francisco (PE). *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, Salvador, v. 2, n. 1, p. 75-87, jan./abr., 2012. Disponível em: <<http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/43>>. Acesso em: 24 abr. 2013.

DIAS, Reinaldo. *Cultura organizacional: construção, consolidação e mudanças*. São Paulo: Atlas, 2013.

EISENHARDT, Kathleen M.; ZBARACKI, Mark J. Strategic decision making. *Strategic Management Journal*, v. 13, p. 17-37, 1992.

ESPEJO, Maria Maria dos Santos Bortolucci. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa: a contribuição de abordagens organizacionais. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 3, n. 5, p. 25 - 43 jan./abr. 2009. Disponível em: <<http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/view/43>>. Acesso em: 24 abr. 2013

FABRETTI, Láudico Camargo. *Código tributário nacional comentado*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FADLALAH, Beatriz Santos Neves; MARTINEZ, Antônio Lopo; NOSSA, Valcemiro. O planejamento tributário e as práticas de responsabilidade social corporativa. CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11, 2011, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos112011/193.pdf>>. Acesso em: 23 jul. 2012.

FEIO, Miguel Armando de Cabral Brandão de Noronha; NODARI, Luciana Davi Travesso; ZIBRES, Rubens Almeida; POPADIUK, Silvio. Processo de tomada de decisão: um estudo em empresas de tecnologia da informação. ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, XXVII, 9 a 11 out. 2007, Foz do Iguaçu. *Anais...* Foz do Iguaçu: ENEGEP, 2007. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2007_tr640478_9517.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2014.

FEUERSCHUTTER, Simone Ghisi. Cultura organizacional e dependência de poder: a mudança estrutural em uma organização do ramo de informática. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 1 n. 2, p. 73-95, mai./ago. 1997. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-65551997000200005&script=sci_abstract>. Acesso em: 10 mar. 2013.

FLEURY, Maria Tereza Leme. Estórias, mitos, heróis, cultura organizacional e relações do trabalho. *Revista Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, p. 7-18, out./dez. 1987. Disponível em: <http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75901987000400003.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2013.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista Contabilidade e Finanças USP*, São Paulo, n. 44, p. 9-22, mai.-ago. 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n44/a02v1844.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995.

GOUVEIA, Nelson. *Contabilidade básica*. 2. ed. São Paulo: Harbra, 1993.

GOMES, A. Duarte. *Cultura organizacional: estratégia de integração e diferenciação*. 1991. Disponível em: <<http://www.fcsh.unl.pt/docentes/luisrodrigues/cultorg.pdf>>. Acesso em 10 mar. 2013.

GRACILIANO, Erivelton Araújo; MOREIRA FILHO, José Claudio; NUNES, Alessandro de Paiva; PONTES, Fernando César de Melo; ZAMPA, Fabrício Felício. *Accountability na administração pública federal: contribuição das auditorias operacionais do TCU*. 2010. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/118/accountability-na-administracao-publica-federal--->>. Acesso em: 15 maio 2014.

GUIMARÃES, Cayley. Técnica de incidente crítico: pesquisa de uso da informação externa para tomada de decisão executiva. SEMINÁRIO EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, II, 2002, Londrina. *Anais...* Londrina: UEL, 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. *Teoria da contabilidade*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENRIQUE, Luiz Cláudio Junqueira; BARBOSA, Ricardo Rodrigues. Gestão da Informação e do conhecimento organizacionais: em busca de uma heurística adaptada à cultura brasileira. *Perspectiva Ciência e Informação*, Belo Horizonte, v. 10 n. 1, p. 4-17, jan/jun. 2005. Disponível em: <<http://portaldeperiodicos.eci.ufmg.br/index.php/pci/article/viewFile/30/102>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

HOJI, Masakazu. *Planejamento e controle financeiro: fundamentos e casos práticos de orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 2010.

HUTEN, Fabiana. *A importância do planejamento tributário na gestão financeira da empresa: um estudo de caso da COFINS para uma empresa prestadora de serviço, conforme a lei 10.853/03*. 2005. 66 fl. Monografia (Graduação em Administração) – Faculdade de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34604/000507141.pdf?sequenc e=1>>. Acesso em 23 de jul. 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBECKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. FIECAFI, 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBECKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC*. FIECAFI, 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 13. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

JOYA, Carlos André Charry. Perspectivas conceituales sobre la ciudad y la vida urbana: el problema de la interpretación de la cultura en contextos urbanos. *Antípoda*, n. 2, p. 209-228, jan.-jun. 2006.

LINO, Pedro. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal: Lei Complementar nº 101/2000*. São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA, Igor Gabriel; NASCIMENTO, José Orcélio do. *Contabilidade Internacional: Um estudo acerca da classificação dos sistemas contábeis G5 e G7*. Disponível em: http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_708.pdf. Acesso em: 12 mai 2014.

LODI, João Bosco. *Governança corporativa*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas 2005.

LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1996.

LUNKES, Rogério João; SCHNORREBERGER, Darci. *Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, Rogério João; FELIN, Vicente M. Ripoli; ROSA, Fabrícia Silva da. Pesquisa científica em contabilidade gerencial: estudo comparativo entre Espanha e Brasil. *Contaduría y Admistracion*, v. 57, p. 159-184, abr.-jun. 2012. Disponível em: <<http://www.revistas.unam.mx/index.php/rca/article/view/31013>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

KLANN, Roberto Carlos; MACHADO, Denise Del Netto. Impacto da cultura organizacional no uso dos controles gerenciais de empresas metalúrgicas. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 5, n. 12, p. 90-108, 2011.

KLANN, Roberto Carlos. Mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial nas empresas de governança corporativa de Santa Catarina. *Revista Contab. Vista & Rev.*, v. 17, n. 3, p. 67-89, jul./ set. 2006.

KRAUSPENHAR JUNIOR, Darwin. A elisão fiscal como forma de planejamento tributário após a lei complementar 104/01 e suas implicações na gestão empresarial. Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://www.pergamum.udesc.br/dados-bu/000000/0000000000001/0000018B.pdf>>. Acesso em: 23 de jul. 2012.

MACHADO, Denise Del Prá Netto. *Inovação e cultura organizacional: um estudo dos elementos culturais que fazem parte de um ambiente inovador*. 2004. 185 fl. Tese (Doutorado) – Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, Escola de Administração de Empresas, São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2586>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

MACHADO, Valéria Bertonha; KURCGANT, Paulina. O processo de formação de cultura organizacional em um hospital filantrópico. *Rev Esc Enferm USP*, v. 38, n. 3, p. 280-287, 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. *Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso*. São Paulo: Atlas, 2000.

MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de marketing*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MATARAZZO, Dante Carmine. *Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. *Teoria geral da administração: da escola científica à competitividade na economia globalizada*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. *Introdução à administração*. Ed. Compacta. São Paulo: Atlas, 2009. 294 p.

MENEZES, Rafael Terra de. Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os componentes de despesa dos municípios brasileiros. Brasília: ESAF, 2005. 64 p. Monografia premiada em 1º lugar no X Prêmio Tesouro Nacional – 2005, Tema Especial: Lei de Responsabilidade Fiscal. (on-line). Disponível em: <www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN/index.html>. Acesso em: 03 mai.2014.

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

MOSCOVICI, Fela. *A organização por trás do espelho*. 2. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 2001.

MOSCHEM, Mabel Rossa Dallarosa; WOHLGEMUTH, Jorge Marcelo. A participação do contador nos processos de controle e tomada de decisão das empresas de pequeno e médio porte da região das hortências. 2003. Disponível em: <<https://contabeis.faccat.br/revista/edicao01/0002.pdf>>. Acesso em: 12 mai. 2014.

NAGATSUKA, Alves da Silva; TELES, Lucena. *Manual da contabilidade introdutória*. São Paulo: Thomson, 2002.

NEVES, Silvério das; VEICECONTI, Paulo E. V. *Contabilidade básica*. São Paulo: Frase, 2006.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva (Coord). *Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade*. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Antonio Gonçalves; MULLER, Aderbal Nicolas; NAKAMURA, Wilson Toshio. A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. *Revista FAE*, Curitiba, v. 3, p. 1-12, set-dezembro 2000. Disponível em: <http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v3_n3/a_utilizacao_das_informacoes.pdf>. Acesso em: 14 Abr. 2013.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais*. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JÚNIOR, José Hemandez; GOMES, Marliete Bezerra. *Manual de contabilidade tributária*. São Paulo: Atlas, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária*. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. *Manual de contabilidade internacional: IFRS – US Gaap – BR Gaap*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PARISI, Cláudio; MEGLIONIRI, Evandir. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2011.

PASSONE, Adriana Carla; CARVALHO, Fernando Luis de; SILVA, Francine Heloisa e; PLANCOWSKI, Cristina Mendes; FERRARI, Giseli Barros. Contador: profissional de extrema importância para micro e pequenas empresas nas tomadas de decisão. *Revista Científica Eletrônica UNISEB*, Ribeirão Preto, v. 1, n. 1, p. 66-76, jan./jun. 2013. Disponível em: <<http://uniseb.com.br/presencial/revistacientifica/arquivos/5.pdf>> Acesso em: 30 de abril 2014.

PELEIAS, Ivam Ricardo; BACCI, João. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. *Revista Administração On Line – FECAP*, v. 5, n. 3, p. 39-54, jul./ago./set. 2004.

PEREIRA, Breno A. Diniz; LOBLER, Mauri Leodir; SIMONETTO, Eugênio de Oliveira. Análise dos modelos de tomada de decisão sob o enfoque cognitivo. *Revista da Administração da UFSM*, v. 3, n. 2, 2010. Disponível em: <<http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/reaufsm/article/view/2347>>. Acesso em: 15 jun. 2014.

PIMENTEL, Duarte. Sobre a cultura de empresa: contributos para a clarificação de um conceito. *Sociologia: problemas e práticas*, Lisboa, CIES, n. 4, p. 133-143, mai. 1988. Disponível em: <<http://repositorio.iscte.pt/bitstream/10071/1084/1/6.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? *RAP*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, nov./dez., 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n6/06.pdf>>. Acesso em: 15 mai 2014.

PITELA, Antonio Cesar. *O desempenho profissional do contador na opinião do empresário*. Publicatio Ciências Humanas, Linguística, Letras e Artes, v. 8, n. 1 p. 51-77. Disponível em: <<http://www.revistas2.uepg.br/index.php/humanas/article/viewFile/10/7>>. Acesso em: 07 abr. 2013.

RIBEIRO, Luana Cássia Miranda; SOUZA, Adenícia Custódia Silva e; BARRETO, Regiane Aparecida dos Santos Soares; NEVES, Heliny Carneiro Cunha; BARBOSA, Maria Alves. Técnica de incidente crítico e seu uso na enfermagem: revisão integrativa da literatura. *Revista Brasileira de Enfermagem*, Brasília, v. 65, n. 1, p. 162-171, jan./fev. 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade básica fácil*. 23. ed. São Paulo: Saraiva. 1999.

RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade básica fácil*. 23. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROBBINS, Stemp Paul; DECENZO, David A. *Fundamentos de administração: conceitos e aplicações*, São Paulo: Prentice Hall, 2004.

SÁ, Antonio Lopes. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1998.

SÁ, Antonio Lopes. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1971.

SANTOS, Neuza Maria Bastos Fernandes dos. Cultura e desempenho organizacional: um estudo empírico em empresas brasileiras do setor têxtil. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 2 n. 1, p. 47-66, jan/abril, 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65551998000100004>. Acesso em: 10 mar. 2013.

SANTOS, Izequias Estevam dos. *Textos selecionados de métodos e técnicas de pesquisa científica*. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus. 2001.

SANTOS, Luciana Pucci; WAGNER, Ricardo. Processo decisório e tomada de decisão: um dualismo. SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 2007, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: Associação Educacional Dom Bosco, 2007. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/artigos07/265_PROCESSO%20DECISORIO%20E%20TOMADA%20DE%20DECISAO%20UM%20DUALISMO.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2014.

SCHEIN, Edgar H. *Cultura organizacional e liderança*. São Paulo: Atlas, 2009.

SERRANO, Ana Rita Neves. *Importância e efeitos de incidentes críticos na satisfação e lealdade do Cliente*. 2006. 40 f. Dissertação (Mestrado em Estatística e Gestão de Informação) – Instituto Superior de Estatística e Gestão de Informação da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2006.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23 ed., 6 reimp. São Paulo: Cortez, 2007.

SOARES, Rute Cristina Meurer; CASTRO NETO, José Luis de. *Estudo das diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil: casos no Brasil, EUA e Japão*. CONGRESSO CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2005. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/an_resumo.asp?cod_trabalho=203>. Acesso em: 07 abr. 2013.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo: Atlas. 2003.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; TRISTÃO, Gilberto. *Contabilidade básica*. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2000.

SILVA, Adriane Fagundes Sacramento; GOMES, Josir Simeone. Consideração do elemento cultural no desenho de sistemas de controle de gestão das empresas estrangeiras: estudo de casos. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 143-176, jan./mar. 2011.

SILVA, C. J. Três modelos de processos decisórios. *Perspectiva Econômica*, v. 24, n. 66, p. 17-34, 1989.

SILVA, Raimundo Nonato Souza; GASSENFERTH, Walter; SILVA, Fanny da. O impacto da cultura sobre o sistema de controle gerencial: uma análise de empresas brasileiras adquiridas por capital estrangeiro. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p. 35-60, abr./jun. 2008.

SILVA, José Maria; SILVEIRA, Emerson Sena da. *Apresentação de trabalhos acadêmicos: normas e técnicas*. Juiz de Fora: JuizForana, 2003.

SIMON, Herbert Alexander. *Comportamento administrativo: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970.

SIMON, Herbert Alexander. *A capacidade de decisão e de liderança*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1972.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais*. São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YIN, Robert.K. *Estudo de caso. Planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

WAGNER III; John A.; HOLLENBECK; John R. *Comportamento organizacional: criando vantagem competitiva*. São Paulo: Saraiva, 2006.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira. 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 93 p.

VERGARA, Sylvia Constant. *Métodos de pesquisa em administração*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 287 p.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em Administração*. 10. Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

ANEXO

Roteiro de Entrevista



Universidade FUMEC
Mestrado em Administração

PESQUISA ACADÊMICA

Departamento: Contabilidade
Abrangência: Grande Porte

Esta pesquisa tem caráter acadêmico. As empresas pesquisadas não terão seus nomes e dados divulgados.

Esta pesquisa tem por objetivo de identificar os elementos culturais presentes nas práticas contábeis, visando constatar sua interferência nos processos decisórios do departamento contábil das organizações.

INSTRUÇÕES

- 1 Com base em suas experiências, favor responder as perguntas que serão gravadas, a fim de, posteriormente, serem transcritas na íntegra, e enviada para sua validação.

Pesquisadora: Polliette Acileia Leite
e-mail : pollietteal@yahoo.com.br
(31) 9198-7257

- 01- Fale sobre a empresa onde trabalha. Conte a história da fundação da empresa e de seus fundadores.
- 02- Fale como é a hierarquia organizacional na empresa. A quem você se reporta diretamente?
- 03- Existem normas e regras claras para os colaboradores na organização? Ex.: uso de uniformes para setores administrativos, utilização de telefones com desconto em folha de pagamento, atrasos, apelidos, brincadeiras, tom de voz, utilização de barbas por homens, decotes para mulheres etc.
- 04- Existem regras específicas para o departamento contábil? Quais são elas?
- 05- Existem jargões, palavras, atos e gestos usados internamente, e que quando são usados todos compreendem?
- 06- Quais são eles?
- 07- Qual costume, tradição entre os colaboradores é mais evidente na empresa? Ex.: pode ser durante o expediente ou fora dele. Forma de se cumprimentar, reuniões, futebol, truco etc.
- 08- A empresa realiza festas de confraternização em datas especiais?
- 09- Quais são os procedimentos internos, tais como rotinas, documentos para autorizações, que existem na empresa. Ex.: autorizações, processos financeiros, fiscais, orçamentários, contábeis etc.
- 10- Esta empresa utiliza relatórios contábeis gerenciais?
- 11- Quem os elabora (em caso positivo)?
- 12- Quais são os usuários das informações contábeis da empresa?
- 13- O planejamento tributário é uma prática contábil adotada pela empresa?
- 14- Existem rotinas voltadas para melhor adequação da carga tributária, como reuniões, estratégias, auditorias, análises de dados?
- 15- As obrigações acessórias são realizadas por você ou pela sua equipe?
- 16- São enviadas após sua conferência, ou na medida em que são elaboradas, e o próprio funcionário as transmite?
- 17- Alguma vez foi necessário conversar com a diretoria sobre essas declarações? Ex.: SPED's, DIPJ, DACON, DCTF, SINTEGRA, VAF, DAMEF etc.
- 18- Fale sobre uma decisão contábil que foi tomada por você, que marcou sua carreira na empresa.
- 19- As decisões contábeis são tomadas em conjunto com sua hierarquia imediata, pela diretoria, por você sozinho, por você em conjunto com sua equipe?
- 20- Quais os casos em que é a diretoria decide?
- 21- Quais os casos em que é você, como contador da empresa, que decide?
- 22- Quais os casos em que a sua equipe e você decidem juntos?
- 23- A sua forma de pensar, agir e sentir são alinhadas com as diretrizes organizacionais?
- 24- Você acredita que sua forma de trabalhar nesta organização seria a mesma se você fosse para outra organização, exercendo a mesma função de contador?