

CONTROLE DE GESTÃO - Uma Perspectiva Global

Joan M. Amat

Josir Simeone Gomes

Resumo:

Este artigo discute as idéias correntes sobre controle de gestão à luz de uma perspectiva emocional, intuitiva, social, estratégica e global. Deste modo, ele não lida com os procedimentos rotineiros da contabilidade. Os autores examinam a literatura de contabilidade de gestão e sistemas de controle, de modo a propiciar o desenvolvimento de um plano de referência que possa atender às necessidades de acadêmicos e dirigentes. A principal mensagem deste artigo é que não existe fórmula mágica para solucionar os problemas da nova organização, como aquelas defendidas pelos gurus contemporâneos. A competitividade e complexidade do mundo atual não concebe mais as abordagens tayloristas ou o uso exclusivo de medidas quantitativas no desenho dos sistemas de controle de gestão. Os depoimentos e descrições de casos reais, são exemplos interessantes de situações de controle de gestão que nos conduzem a refletir sobre a nova maneira de pensar controle.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão econômica das empresas e as novas estratégias competitivas*

CONTROLE DE GESTÃO - Uma Perspectiva Global

Joan M. Amat¹

Departamento de Economía de la Empresa
Universidad Pompeu Fabra. Barcelona. -
Espanha
Fax: ((34) (3) 454-4439

Josir Simeone Gomes

Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em
Administração
Universidade Federal do Rio de Janeiro - Brasil
Fax: (021) 270-3848
Universidade Carlos III de Madrid(Até set.95)
Fax: (34) (1) 309-3228 ou 624-9608 - e-mail-
simeone@emp.uc3m.es

RESUM O

Este artigo discute as idéias correntes sobre controle de gestão à luz de uma perspectiva emocional, intuitiva, social, estratégica e global. Deste modo, ele não lida com os procedimentos rotineiros da contabilidade. Os autores examinam a literatura de contabilidade de gestão e sistemas de controle, de modo a propiciar o desenvolvimento de um plano de referência que possa atender às necessidades de acadêmicos e dirigentes. A principal mensagem deste artigo é que não existe fórmula mágica para solucionar os problemas da “nova organização”, como aquelas defendidas pelos gurus contemporâneos. A competitividade e complexidade do mundo atual não concebe mais as abordagens tayloristas ou o uso exclusivo de medidas quantitativas no desenho dos sistemas de controle de gestão. Os depoimentos e descrições de casos reais, são exemplos interessantes de situações de controle de gestão que nos conduzem a refletir sobre a nova maneira de pensar controle.

INTRODUÇÃO

¹ Joan M. Amat é Doutor em Administração de Empresas pelo IESE (Universidad de Navarra), Licenciado em Ciências Econômicas pela Universidad Autônoma de Barcelona, em Ciências Empresariais e Mestre em Administração de Empresas, diplomado no International Teachers Programme (Manchester Business School) e no Executive Program (University of California, Los Angeles) e autor de diversos livros e artigos sobre controle de gestão. Atualmente é professor de controle de gestão e planejamento financeiro no Departamento de Empresas da Universidad Carlos III de Madrid e diversas instituições espanholas e estrangeiras e Consultor de Empresas.

Josir Simeone Gomes é Mestre e Doutor em Administração de Empresas, Doutor Livre-Doctente em Contabilidade, Economista e Contador e atualmente Pós-Doutorando no Departamento de Empresa da Universidad Carlos III de Madrid -Espanha, com projeto de pesquisa na área de controle de gestão, patrocinado pelo CNPQ-Brasil e UFRJ. É professor titular da Universidade Federal do Rio de Janeiro, no Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração-COPPEAD, na área de controle de gestão e autor de diversos artigos sobre controle de gestão.

“Somos prisioneiros de nossa imagem de um mundo lógico, racional, pragmático e utilitarista. Somente nos fixamos na ponta do iceberg, ignorando o que se encontra por debaixo dele, vemos as sombras mas não o que as produz. Assim, o encontro com a realidade e sua compreensão nem sempre se pode alcançar de um modo racional. É por isso que deve ser complementado com outras formas de saber.” (Tarcher, 1993).

Seja privada ou pública, de fins lucrativos ou não, pequena ou grande, uma organização reflete sempre um conjunto de emoções, crenças, comportamentos, etc., dos diversos atores que dela fazem parte ou que com ela se relacionam, aqui considerados : acionistas, gerentes, empregados, clientes, fornecedores, banqueiros, agentes governamentais, etc.,.

O sucesso ou fracasso de qualquer tipo de empreendimento é sempre fruto das ações e reações dessas pessoas que se articulam em torno de suas missões ou objetivos. A “não congruência” pode ser um objetivo de uma ou mais pessoas internas ou externas à organização,² em oposição as idéias, ainda hoje predominantes, de que os sistemas de controle devem conduzir ao “goal congruence” (Anthony et al, 1993).

Em se tratando de controle de gestão, o conhecimento dessas questões, que para alguns podem parecer óbvias, é de vital importância no desenho dos sistemas de controle que sejam direcionados para o alcance da satisfação máxima de todos os envolvidos e não somente dos detentores de cargos de mando na organização.

O tema controle de gestão tem experimentado um considerável desenvolvimento desde a década de 60. Assim, nos últimos anos se tem falado da crise da contabilidade de gestão e da necessidade de se adotar novos enfoques que permitam superar suas limitações.

As propostas mais significativas tem estado ligadas ao desenvolvimento de uma contabilidade de gestão estratégica (p.ex.: Shank e Govindarajan, Simmons, R. Cooper e Kaplan), assim como as relações com o enfoque da contabilidade de gestão a partir da perspectiva do contexto social e organizacional em que ela opera (p.ex.: Hopwood, Hopper, Scapens, D. Cooper, Jonsson, Tinker, Macintosh) .

Como complemento, os autores deste trabalho sugerem uma outra alternativa que desenvolva uma visão mais ampla a respeito das pessoas., sem ignorar suas emoções, crenças, medos, desejos ou fantasias.

Através de uma revisão da literatura, onde se considera relevante a análise de discursos, depoimentos, resultados de pesquisas e estudos de casos, este artigo

² Gomes (1983), estudando o setor estatal brasileiro, verificou que, ao utilizar os recursos financeiros de algumas empresas estatais para resolver problemas de caixa de outros órgãos deficitários, os governantes agiam de forma não congruente com os objetivos dos elementos das empresas estatais.

apresenta o controle de gestão dentro de um enfoque global, onde o meio ambiente e o indivíduo são considerados de uma forma mais abrangente.

O objetivo deste artigo não é apresentar um modelo estruturado de controle de gestão mas chamar a atenção para a importância dos aspectos mais relevantes encontrados no cenário real das novas organizações que emergem de um novo e desafiador ambiente mundial.

REVISÃO DA LITERATURA SOBRE CONTROLE DE GESTÃO ²

Muito embora hajam indícios de que os conceitos sobre controle de gestão já eram utilizados há muitos séculos atrás, foi no início do século XX que estes conceitos tornaram-se amplamente conhecidos através dos trabalhos de Taylor (1906), Emerson (1912), Church (1913) e Fayol (1916), principalmente o primeiro e o último, ambos engenheiros, cujos trabalhos repercutem até hoje e influenciaram de forma marcante a gestão e o estudo das organizações de todo o mundo, durante mais de meio século.

Henry Fayol, em sua obra *Administração Industrial e Geral*, partia do princípio que existem leis imutáveis que regem os sistemas de controle: prever, organizar, mandar, organizar, coordenar e controlar. O considerado pai da administração científica, preconizava a especialização da tarefa, a padronização das operações e a centralização, como os aspectos fundamentais para o alcance da eficiência administrativa. Para ele, controle era visto como uma verificação de que tudo estava correndo de acordo com o plano adotado. A estrutura organizacional funcional, com o respectivo organograma sob a forma de pirâmide, ainda hoje, bastante utilizada, reflete de forma apropriada os princípios da organização militar, defendidos por este autor.

Em seu trabalho, *Administração Científica*, Frederic Taylor associa as idéias de Fayol à experiência prática, desenvolvendo sua doutrina nos trabalhos realizados na Bethlehem Steel Company. O taylorismo logrou bastante êxito e norteou, durante muito tempo a gestão das principais organizações norte-americanas. Os pontos básicos de suas idéias foram: introdução de incentivos financeiros e separação das tarefas de planejamento entre o responsável e o executor, supressão do individualismo e a espontaneidade no trabalho e, principalmente, a consideração dos sentimentos do trabalhador como dados científicos. No filme “TEMPOS MODERNOS”, Charles Chaplin nos dá um impressionante depoimento do que representaram as idéias de Taylor, no trabalho em uma indústria.

Embora esses autores empregassem o termo controle em suas obras, percebe-se que o pensamento dominante- escola clássica- não levava em consideração os aspectos motivacionais. Para eles, a preocupação básica era encontrar a melhor maneira de controlar que fosse válida para qualquer tipo de organização.

A teoria desenvolvida era normativa e prescritiva, com concepção atomística do homem- apêndice de máquina ou ocupante do cargo. Dentro desse enfoque o homem era motivado apenas por recompensas e sanções salariais. Em ambas as abordagens, controle de gestão é considerado como controle operacional e financeiro, direcionando a atuação para aspectos físicos, ligados a atividades e não às pessoas. “As pesquisas sobre a motivação e o ambiente de trabalho da empresa eram ignorados pela administração empresarial clássica, em que a empresa se apresentava como uma máquina bem lubrificada e orientada em uma só direção através de uma trajetória maquinal e mecânica” (Hubel, 1994, p.19).

Outro autor que também ofereceu uma grande contribuição para o estudo de controle de gestão foi o economista e sociólogo alemão Max Weber (1922), que estudou

o poder nas organizações. Esse autor distinguia três tipos de poder: a autoridade carismática, o poder baseado na tradição e o poder burocrático, este último gerado através de um contrato jurídico, baseado na aceitação de normas legais-rationais que objetivavam o alcance da eficiência e deram origem ao, hoje tão debatido, controle burocrático.

A partir dos anos trinta, surgem os movimentos humanistas que se opunham às idéias defendidas pelos autores da escola de administração científica, sendo digno de nota o excelente trabalho realizado por Elton Mayo (1933) e sua equipe da Universidade de Harvard que, no trabalho realizado na fábrica Hawthorne da Western Electric, em Chicago, ao estudar as dificuldades relativas à produtividade no trabalho, onde imperava a organização taylorista, conseguiu jogar por terra muitas das idéias de racionalidade oriundas da escola de administração científica, provando que os trabalhadores se comportavam regidos por outros valores e motivações, além das vantagens unicamente materiais. Surgia assim, o chamado efeito Mayo que viria dar margem ao surgimento, na década de 60, à sociologia industrial.

Segundo Giglioni e Bedeian (1974), os primeiros autores a desenvolver um plano de referência sobre controle de gestão foram: Urwich, Davis, Glover, Dent, Rowland, Holden et alli e Goetz.

Urwich (1928/1943), identificou cinco princípios de controle: responsabilidade, evidência, uniformidade, comparação e utilidade. Resumiu os principais aspectos de controle de gestão em: 1) Amecânica da administração- a ciência da tarefa, agrupamento e correlação de tarefas e 2) Adinâmica da administração- o ajustamento do indivíduo, direcionamento e a motivação do grupo.

Davis (1928/1940/1951), construiu seu plano de referência sobre controle de gestão, definindo controle como sendo: a instrução e guia da organização, assim como a direção e regulação de suas atividades. Ele identificou controle de gestão como sendo uma função orgânica da administração.

Glover e Maze (1937), procuraram explicar os instrumentos e métodos de controle como formas de avaliação de performance, através da utilização de padrões, relacionando controle de gestão à análise de custos.

Rowland (1947), associou controle à planejamento, chamando a atenção para a forte relação existente entre os dois.

Dent (1953), já abordou controle de gestão do ponto de vista de um analista de orçamento, ou seja, sob o ângulo de controle orçamentário. Nessa abordagem, controle de gestão é baseado em princípios de planejamento das atividades, delegação de autoridade acoplada à responsabilidade, definição de autoridade e coordenação.

Holden, Fish e Smith (1941), realizaram um dos primeiros trabalhos empíricos sobre controle de gestão, em trinta e uma empresas industriais. Apresentaram como conclusão do estudo, o controle como sendo uma responsabilidade primária da alta

direção das empresas. Eles consideravam o controle como um processo que envolvia três elementos: 1) objetivos - determinar o que é desejado; 2) procedimentos - planejar como e quando uma tarefa é para ser realizada, organização para determinar quem é responsável e padrões para determinar o que constitui boa performance e, 3) avaliação, para determinar quão bem uma tarefa foi realizada. Para esses autores, controle de gestão era visto no sentido quase de administração por objetivos.

Goetz (1949), estudou controle de gestão do ponto de vista do contador, interpretando controle como consistindo de assegurar conformidade aos planos.

Os estudos mais modernos, isto é, após a década de 50, sofreram o impacto de: a) modelos de decisão quantitativos, b) estudo do comportamento humano no cenário organizacional e c) sistemas de informação. Para a Junta de Conceitos e Padrões sobre Planejamento e Controle de Gestão da American Accounting Association, em seu relatório de 1973, essas foram as três abordagens que mais influenciaram a literatura sobre controle de gestão.

Em consequência desses estudos são desenvolvidos novos conceitos que redefinem idéias anteriores e criam novas definições de controle de gestão. As principais inovações observadas durante as décadas de 50 e 60, foram: orçamento-programa, orçamento base-zero, divisionalização, com ampla discussão sobre preços de transferência e organização matricial, análise de custo-benefício e contabilidade de gestão por projetos.

Apartir dessa nova visão, o sistema de controle de gestão pode operar não só para a organização como um todo, mas também para um segmento, um projeto ou recurso, ou ainda algum aspecto de interesse organizacional. Os elementos essenciais do processo de controle de gestão passam a ser os planos e relatórios de performance, a identificação e diagnose dos problemas e a elaboração de diretrizes para a ação corretiva.

Esses modelos passam a ser operacionalizados através de: (a) uso de modelos formais de planejamento - análise de sensibilidade, análise de variância (através de modelos de programação linear), (b) modelos referentes à abordagem de economia da informação - análise de custo-benefício, análise de custo-volume-lucro, (c) técnicas motivacionais - congruência de objetivos, orçamento participativo, estilo de liderança, frequência de feedback, etc., e (d) larga utilização de computadores - técnicas de simulação, programação, etc.,.

Apartir desse período, principalmente nas décadas de 60 e 70, a literatura sobre controle de gestão experimenta uma fase de grande expansão, observando-se o surgimento de escolas de pensamento que procuram abordar o assunto de forma sistemática, objetivando a construção de um corpo de princípios que possam ser usados em trabalhos de pesquisa ou no design de sistemas de planejamento e controle, com predomínio do uso de modelos quantitativos e ainda, fortemente influenciados pelas idéias oriundas da escola de administração científica do início do século.

Tanto na parte relativa à pesquisa como naquela relativa a produção de artigos e livros-textos sobre contabilidade de gestão, podemos considerar esse período como um marco importante no desenvolvimento da literatura sobre controle de gestão, cabendo referência, entre outros, aos seguintes trabalhos:

Stredy (1960), Horngren (1962), Bonini (1963), Cyert e March (1963), Stredy e Kay (1964), Anthony (1965), Markowitz e Oldfather (1965), Hostede (1967), Demski (1967), Dopuch, Birnberg e Demski (1967), Thompson (1967), Ramstrom (1967), Blumenthal (1969), Orlicky (1969), Teichroew e Sibley (1969), Tocher (1970/6), McDonough (1971), Lowe (1971), Beer (1972), Demski e Felthan (1972), Sorenson e Franks (1972), Galbraith (1973), Mock (1973), Kennedy (1973), Hopwood (1974), Foran e de Coster (1974), Davis (1974), Magee (1975), Kaplan (1975), Sweringa (1975), Munro e Davis (1975), Kanodia (1976) e MacWilliams (1976).

Ainda durante a década de 70 e início da década de 80, assistimos a uma série de tentativas de desenvolvimento de planos de referência sobre controle de gestão que tiveram bastante repercussão no meio acadêmico e empresarial. A seguir, apresentamos os constructos teóricos de Anthony (1965/73), Lorange e Morton (1974), Hofstede (1975/81) e Flamholtz (1979).

O plano de referência de Anthony

O plano de referência de Anthony é, até hoje, uma das estruturas teóricas mais utilizadas na área de controle de gestão. Para esse autor, controle de gestão é o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados eficaz e eficientemente. Nessa abordagem, controle de gestão diz respeito à combinação de atividades de planejamento e controle e é concernente à satisfação das motivações individuais.

Nesse plano de referência, Anthony procura visualizar um sistema total que englobe todas as operações da companhia. O volume de recursos envolvidos em cada decisão é visto como uma variável importante do sistema, causando impacto sobre os resultados da organização, implicando em maior ou menor envolvimento das pessoas no processo. O sistema de controle de gestão é desenvolvido a partir de: a) estudo da estrutura organizacional, focalizando centros de responsabilidade e b) processo de controle, organizado de acordo com as diversas fases do processo, dispostas em ordem cronológica- planejamento e programação, orçamento e avaliação de desempenho. O framework de Anthony, muito embora seja concernente a indivíduos, não leva em conta o sistema de valores dessas pessoas quando assume que os elementos aceitam passivamente, a necessidade de controle, como se fossem compelidos por uma motivação racional, de modo a manter a empresa sempre organizada, a partir da observação dos procedimentos e padrões originados de práticas bem-sucedidas monetariamente.

Pressupondo estes diferentes níveis de decisão, os componentes do processo de controle de gestão encontram-se separados, mostrando que os objetivos e políticas decididos a nível estratégico são tomados como entradas para o processo de controle

de gestão facilitar o alcance desses objetivos - os gerentes de linha são o ponto focal neste processo. O objetivo do sistema é o "goal congruence". As principais implicações para o design de sistemas de controle de gestão, segundo esse autor, seriam: 1) a função central do sistema de controle é a motivação; 2) o sistema deve ser desenhado de tal forma que possa servir de guia para o administrador tomar decisões e agir de modo consistente com os objetivos da organização; 3) planejamento estratégico, controle gerencial e controle operacional tendem a corresponder a uma hierarquia em qualquer das diversas dimensões; 4) controle de gestão é visto como uma função de linha; 5) o dinheiro é o denominador comum como medida de avaliação; 6) o sistema pode ser desenhado tanto para empresas privadas como para empresas públicas, não sendo indicado para pequenas empresas.

O plano de referência de Lorange e Morton

Nesta abordagem o propósito fundamental do sistema de controle de gestão é ajudar a administração na consecução dos objetivos da organização através de uma estrutura formal que possibilite: 1) a identificação das variáveis de controle pertinentes; 2) o desenvolvimento de bons planos de curto prazo; 3) o registro do grau de desempenho atual dos planos de curto prazo ao longo do conjunto de variáveis de controle ; e 4) o diagnóstico dos desvios. O processo de controle de gestão é dividido dentro do processo de identificação da variável de controle, o processo esquemático de direção de curto prazo e o processo de acompanhamento de desempenho de curto prazo.

Enquanto em Anthony, se percebe uma preocupação básica com a classificação de decisões, nesta abordagem de Lorange e Morton, se identifica uma idéia de funcionamento do sistema de controle de gestão. A preocupação é com: (a) a necessidade dos sistemas de controle serem modificados para refletirem a evolução dos padrões organizacionais (tais como organizações divisionalizadas) a padrões mais complexos (tais como para estruturas multidimensionais); (b) o uso de variáveis não monetárias como uma parte regular do sistema de controle formal e (c) a ligação entre planejamento, controle e operações.

Neste plano de referência, a escolha das variáveis de controle é feita com base no impacto causado por variáveis independentes - estrutura organizacional, pessoal, tecnologia e forças ambientais externas-, conferindo à organização a possibilidade de adaptação a mudanças ocorridas no meio-ambiente externo. A ênfase recai sobre o ambiente e as demandas ambientais sobre a dinâmica organizacional, salientando que são as características ambientais que condicionam as características organizacionais. Não existe uma melhor forma de controlar. Tudo vai depender das características ambientais relevantes para a organização - “ se , então”. Para esses autores, as principais implicações para o projeto de sistemas de controle são : 1) Devido as mudanças ocorridas no meio-ambiente externo não se pode separar o sistema de controle de gestão do sistema formal de planejamento; 2) A instabilidade do meio-ambiente faz com que as medidas baseadas em unidades monetárias se tornem insuficientes como variáveis de controle; 3) O aumento na diversificação das atividades de grandes empresas cria as mais complexas formas de organização que passam a operar em um meio-ambiente turbulento e em diferentes tipos de negócios, requerendo sistemas de controle de gestão bastante flexíveis.

A abordagem de Hofstede

No desenvolvimento de seu plano de referência, Hofstede rejeita o modelo cibernético de controle como um modelo de controle de gestão. Como alternativa, sugere o processo homeostático que, embora seja composto de elementos cibernéticos, não considera a divisão do trabalho entre unidades controladas e controladoras. Controle é visto como um sistema em si mesmo. Para esse autor, a implantação de um sistema de controle de gestão homeostático vai requerer mudanças significativas na filosofia de controle da empresa, por se basear em uma visão mais ampla de um processo sócio-psicológico bastante diferente dos sistemas tradicionais. O controle rígido dá lugar a um

sistema de controle baseado em grupos semi-autônomos, onde são realçados: 1) os objetivos das pessoas e não da organização - considerando-se sempre, a possibilidade de coalisão; 2) as medidas das realizações devem considerar outros argumentos - a essência do processo passa a ser a negociação - e; 3) o feedback sobre a informação não é usado - procura-se corrigir o processo já que os resultados não são passíveis de modificação -(sunk costs). A essência dessa abordagem está centrada em variáveis políticas, como negociação, valores e aspectos julgamentais.

Em um outro trabalho, Hofstede desenvolve um plano de referência para organizações sem fins lucrativos ("nonprofit"). Nesta obra, este autor analisa os sistemas de controle de gestão através da abertura da organização a nível de suas atividades, obedecendo a seguinte classificação: 1) Ambigüidade dos objetivos; 2) Possibilidade de mensuração dos resultados; 3) Conhecimento sobre o efeito das intervenções e, 4) Repetitividade da atividade. A ambigüidade dos objetivos relacionados às atividades é o critério mais crucial para o projeto do sistema de controle de gestão de uma organização, devido a: 1) existência de conflitos de interesses e/ou valores entre aqueles que têm alguma coisa a ver com a atividade - as pessoas têm percepções diferentes; 2) falta de conhecimento acerca da relação entre meios e fins, na qual a atividade representa o meio. (Exemplo: um objetivo de alto nível poderia ser reduzir o desemprego. A diferença de crenças se a atividade proposta irá de fato reduzi-lo pode torná-lo inalcançável ou até aumentá-lo); 3) mudanças rápidas no ambiente - turbulência ambiental - que força a existência de novos objetivos ou torna os objetivos anteriores obsoletos, sem sugestão de novos objetivos. (Exemplo: O surgimento de uma nova legislação pode requerer novos objetivos mas, ao mesmo tempo, muitas forças dentro da organização podem se opor às mudanças requeridas). Percebe-se assim que os objetivos não ambíguos só existem para atividades para as quais inexistem conflitos de interesses e/ou valores entre os elementos da organização.

Com relação a possibilidade de mensuração dos resultados é percebido que o controle de gestão pressupõe que os resultados de uma atividade possam ser identificados e comparados a alvos que foram fixados e que a informação possa ser usada para redirecionar os esforços dispendidos na atividade, quando necessários. O problema é que muitas atividades apresentam resultados que só podem ser definidos em termos qualitativos e em termos vagos. Nestes casos somente os inputs (recursos alocados à atividade) podem ser medidos, mas não os resultados. O conhecimento acerca dos efeitos das intervenções administrativas leva em conta que a tecnologia da atividade deve ser entendida pelos administradores já que um sistema de controle de gestão eficaz pressupõe que os esforços alocados a uma atividade possam ser redirecionados se o resultado não alcançar os alvos fixados. Há uma irredutível incerteza em muitas políticas de decisão que não podem ser quantificadas dentro de uma perspectiva de risco. Finalmente, a repetitividade da atividade diz respeito à forma como as atividades provêm um efeito aprendido que facilita o controle (Exemplo de atividades repetitivas seria o orçamento para operações correntes e de atividades não repetitivas seriam programas únicos, investimentos, campanhas, etc.).

Assim, Hofstede constrói sua tipologia de controle de gestão baseada em atividades e que comporta os seguintes tipos de controle: 1) Se os objetivos são

ambíguos o único tipo de controle é POLÍTICO (A ambigüidade é um fator crucial nos sistemas de controle.); 2) Se conseguimos resolver a ambigüidade mas os resultados não podem ser mensurados e nem podemos usar medidas substitutas o único tipo de controle possível é JULGAMENTAL; 3) Se os resultados são mensuráveis, as atividades não são repetitivas e os efeitos das intervenções não são conhecidos o controle é INTUITIVO; 3.1) Se as atividades forem repetitivas o tipo de controle é por TENTATIVA e ERRO; 4) Se os efeitos das intervenções são conhecidos mas a atividade não é repetitiva o controle é TÉCNICO e, 5) Se os efeitos das intervenções são conhecidos e as atividades são repetitivas, temos o CONTROLE ROTINEIRO. As conclusões práticas desta abordagem conduzem a análise dos sistemas de controle de gestão aos seguintes pontos: a) antes de usar um modelo (ou paradigma), para poder descrever ou analisar uma situação de controle, nós devemos primeiro, estudar cuidadosamente a natureza daquela situação para a qual o modelo pode ser apropriado; b) Diferentes modelos podem ser aplicados a diferentes atividades dentro da mesma organização.

A Abordagem de Eric Flamholtz (1979)

Para esse autor, a deficiência dos sistemas de controle de gestão pode ser causada pelo entendimento inadequado da natureza do controle organizacional ou por falta de conhecimento acerca do que seja um sistema de controle eficaz. Nessa abordagem, controle de gestão é visto como sendo o processo de influenciar o comportamento dos membros de uma organização formal. O sistema de controle é definido como uma série de mecanismos projetados para aumentar a probabilidade de que as pessoas irão se comportar de modo a alcançarem os objetivos da organização. Como se observa, não se trata de controlar o comportamento das pessoas de maneira predeterminada, mas influenciá-las a agirem de forma consistente com os objetivos da organização. Idealmente o objetivo do sistema de controle é promover uma identidade entre os objetivos dos membros da organização (indivíduos, assim como grupos) e os objetivos da organização como um todo. Infelizmente a congruência total dificilmente é alcançada. Assim o objetivo do sistema é aumentar o grau de “goal congruence”. Dentro dessa abordagem, a eficácia de um sistema de controle pode ser avaliada à luz de seu intento em criar condições favoráveis ao goal congruence. Se o sistema projetado, alternadamente conduz ao goal congruence e a conflito de objetivos, ele é ineficaz ou menos eficaz do que poderia ser. A eficácia de um sistema de controle pode ser avaliada através dos critérios utilizados no projeto que conduzam ao alcance da congruência entre os objetivos.

Necessariamente esses critérios teriam que satisfazer a: validade, confiabilidade e relevância comportamental. *Validade comportamental* se refere ao modo pelo qual um sistema de controle conduz ao comportamento a que ele se propõe conduzir. *Confiabilidade comportamental* diz respeito à forma pela qual um sistema de controle, repetidamente produz o mesmo comportamento, indiferentemente de ser o comportamento intencional ou não. *Relevância comportamental*. Para ser eficaz, um sistema de controle deve identificar todos os comportamentos ou objetivos relevantes que são requeridos pela organização. Se o sistema não identifica todos os objetivos relevantes e procura controlá-los, então as pessoas podem simplesmente não canalizar seus esforços favoráveis a comportamentos desejáveis porque estes não são

controlados. A falta de consideração adequada a esses aspectos no projeto dos sistemas de controle podem acarretar consequências comportamentais disfuncionais.

Outras Abordagens

Na década de oitenta, percebe-se um interesse crescente por parte dos estudiosos, em entender a estreita relação existente entre o meio-ambiente e o funcionamento da organização e, em especial o processo de controle. Até metade dos anos setenta a consideração sobre o meio-ambiente se dava de forma muito racional, estudando somente os aspectos de caráter externo que obrigavam a adaptação dos sistemas de controle para assegurar a sobrevivência da empresa. Assim, a crescente internacionalização da gestão empresarial e o auge do neoliberalismo que promoveu um forte desenvolvimento das concepções tecnocráticas e racionais da contabilidade de gestão, estimularam uma crescente atenção pela influência e estreita relação desta com o contexto sociocultural e político.

Esta corrente, por sua parte, passou a questionar os aportes anteriores, em particular, criticando a insuficiente explicação do processo pelo qual se distribuem os valores e crenças na organização, implícito na abordagem tradicional que não incorporam o conflito social e intraorganizacional em suas diversas abordagens. A maior parte do esforço de pesquisa anterior supunha que a função da contabilidade de gestão era regular e estabilizar as organizações, assumindo que ela atua com neutralidade e objetividade (Tinker, et all , 1982). Desta forma, a prática de contabilidade de gestão podia ser vista como a comunicação de uma série de valores e de ideais de comportamento esperado e como a legitimação de relações de poder que estão influenciadas muito diretamente pelo modelo ideológico, social e político de uma determinada sociedade. As principais críticas feitas pela corrente radical sobre a literatura tradicional de controle de gestão estão centradas nos seguintes aspectos (Neinmark e Tinker, 1986; Hopper et all., 1987) :

- A ausência de uma perspectiva sócio-histórica e dinâmica sobre a origem e a evolução dos sistemas de controle;
- A consideração discutível de que os objetivos organizacionais representam a congruência entre os diferentes interesses dos grupos e pessoas que fazem parte de uma organização;
- A consideração não conflitiva do resultado da organização e de sua distribuição entre os diferentes grupos sociais;
- A consideração técnica, objetiva e neutra da contabilidade de gestão como instrumento que permite o processo de decisão racional;
- A separação entre o meio-ambiente e os sistemas de controle, sem considerar a influência do sistema social na estrutura de poder e sobre os objetivos da organização, no sistema de controle, na linguagem da informação contábil, etc.;
- A consideração de que as deficiências nos sistemas de controle estão centradas em disfunções formais, ignorando os conflitos sociais que existem na organização; e
- A epistemologia positivista aplicada em sua metodologia de pesquisa.

Para superar estas limitações estes autores advogam a consideração da contabilidade de gestão dentro do contexto ideológico, social e político mais amplo que a

cerca e na qual deve incluir-se a existência do conflito social. Por esta razão, esta corrente começou a investigar os sistemas de controle a partir dos enfoques de autores que provenham da sociologia e filosofia (como Habermas, Giddens, Foucault, Braverman, Baudrillard), com o objetivo de entender o funcionamento do controle organizacional a partir de uma perspectiva macrosocial.

A Discussão Atual sobre Controle de Gestão

Sem sombra de dúvida que os livros *“Relevance Lost- The Rise and Fall of Management Accounting”*, de Johnson e Kaplan (1987) e *“Relevance Regained - From top-down control to botton-up empowerment”*, de Johnson (1992), podem ser considerados como o material mais polêmico, surgido nos últimos tempos. Passando em revista, os principais tópicos da atualidade - competitividade, globalização, satisfação dos clientes, empowerment, ABC, TQM, etc.,- estes dois autores discutem a perda de relevância da informação oriunda dos sistemas de controle, por se encontrarem baseados em conceitos ultrapassados, principalmente de origem exclusivamente financeira e devido a excessiva influência dos acadêmicos das escolas de negócios.

No primeiro trabalho os autores questionam a validade dos sistemas de contabilidade de gestão, por não considerarem de forma adequada as mudanças ocorridas no meio-ambiente atual, marcado por forte expansão da capacidade de processamento de informação, rápidas mudanças tecnológicas e crescente competitividade e globalização da economia mundial. Concluem, especulando que: *“o domínio dos procedimentos da contabilidade financeira, tanto na educação como na prática, têm inibido o ajustamento dinâmico dos sistemas de contabilidade de gestão para as realidades do meio-ambiente contemporâneo”*

No segundo livro, Johnson afirma que: *“Medidas de performance baseadas na contabilidade levam os empregados a manipularem processos e lisonjear clientes de modo a alcançarem os alvos de custos e receitas. Inevitavelmente, esta prática diminui a competitividade e prejudica a lucratividade a longo prazo.”* O tema central do livro é que, da forma como se encontram estruturados, os sistemas de contabilidade de gestão não atendem aos imperativos decorrentes da competição da economia global de nossos dias. Para alcançarem este objetivo teriam que desenvolver mecanismos flexíveis de gestão que conduzissem à satisfação de clientes, fornecedores e empregados.

Além desses dois autores e, com uma ligação mais próxima aos objetivos mais imediatos de nosso estudo, selecionamos uma série de outros trabalhos que, a nosso ver, representam o pensamento corrente na área de controle de gestão.

a) Livros:

“Issues in Management Accounting” editado por Asthon, Hopper e Scapens (1991),
“Accounting for Management Control e Readings in Accounting for Management Control”. editados por Emmanuel, Otley e Merchant (1990e1992),
“The Social & Orgazinal Context of Management Accounting”. - Puxty(1993),
“El Control de Gestion: Una Perspectiva de Direccion” - Amat (1993)

“Management Accounting and Control Systems- An Organizational and Behavioral Approach”. Macintosh(1994),
“Management Control - Theories, Issues and Practices”.- editado por Berry, Broadbent e Otley(1995)

b) Artigos

“The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives” - Simons (1990),
“Accounting and organizations change” - Hopwood (1990),
“Accounting and organizational cultures; a field study of emergences of a new organizational reality” - Dent (1991),
“Design and devotion: surges in rational and normative ideologies of control in managerial discourse”- Barley e Kunda (1992),
“A framework for successful adoption and performance of japanese manufacturing practices in the United States” - Young (1992),
“ Accounting and control: a case study of resistance to accounting change” - Scapens (1993),
“Never Mind the Gap: towards an institutional perspective on management accounting practice” - Scapens (1994),
“ Management control in contemporary organizations: towards a wider framework”- Otley (1994), e
“ A socio-economic paradigma for analysing managers’ accounting choice behavior” - Mangos e Lewis (1995),

Nestes trabalhos, um grupo de renomados professores e pesquisadores exploram controle de gestão à luz dos últimos desenvolvimentos na área, quer do ponto de vista da prática, quer do ponto de vista de aprofundadas discussões teóricas. Modelos, técnicas, pesquisas e análises críticas são discutidas, possibilitando a cobertura e expansão de tópicos importantes na atualidade. As principais idéias extraídas destes trabalhos são:

- os sistemas de controle não podem ser desenhados sem levar em conta os aspectos motivacionais e o sistema de avaliação de desempenho;
- a pesquisa nesta área torna-se menos normativa e mais descritiva, buscando interpretar o comportamento humano e o papel dos sistemas de controle;
- percebe-se um significativo resurgimento de pesquisas examinando os problemas encontrados nos dias atuais (novos métodos, novos sistemas, o impacto da nova tecnologia de informação, etc.);
- a dificuldade de adaptação às mudanças ambientais tem se tornado um outro importante tema de pesquisas;
- o questionamento sobre a validade da racionalidade convencional trazendo à tona os aspectos relacionados a cultura organizacional e a criatividade;
- tem havido um aumento na variedade dos métodos de pesquisa que estão sendo usados (modelos matemáticos, análise comportamental, perspectivas críticas, ênfase antropológica, etc.), com grande direcionamento para trabalho de campo e pesquisa descritiva;

- pesquisa corrente sendo prioritariamente vocacionada para o entendimento da prática(com destaque para pesquisa histórica), em oposição à pesquisa passada que era mais concernente com prescrição de comportamento administrativo e desenvolvimento de modelos normativos;
- é percebido um forte interesse no papel social da contabilidade, procurando entender o contexto político e social da contabilidade de gestão;

O que se pode concluir da análise de todos estes constructos teóricos é que , apesar de todas as considerações importantes de diversos autores, não se percebe na atualidade a existência de um paradigma predominante ou de um plano de referência que englobe todos os aspectos relevantes discutidos ao longo desta revisão de literatura. Se de um lado, e de forma bastante positiva, se pode perceber uma tendência de abandono progressivo de abordagens mecanicistas sobre controle de gestão, do outro, notamos uma limitada atenção a alguns aspectos que julgamos da maior relevância.

Em primeiro lugar gostaríamos de chamar a atenção para o fato concreto, observado na leitura da quase totalidade dos trabalhos, relativo ao não direcionamento dos estudos sobre controle de gestão para as pequenas e médias empresas, assim como para as organizações não vocacionadas para o lucro.

No primeiro caso, o relativo às pequenas e médias empresas, é inadmissível o desconhecimento sobre a importância destes tipos de organizações em qualquer país, assim como, sobre a tendência hoje observada nos contextos das grandes corporações de implementação de políticas de reorganização, onde a descentralização, largamente recomendada pelos gurus da administração, implica em se trabalhar cada vez mais com pequenas unidades de negócios autônomas(nos moldes das pequenas e médias empresas).

No segundo caso, o relativo às organizações não vocacionadas para o lucro (agências governamentais, hospitais e universidades públicas, etc.), em que pese, também, as recomendações dos papas da administração no sentido de adoção de amplos programas de privatização por parte dos governos, muito pouco tem sido estudado sobre a eficácia desses projetos, assim como, sobre os efeitos de utilização de indicadores financeiros usados largamente em seus sistemas de controle.

Tanto em um, como no outro caso, temos organizações bastante complexas, em que as considerações sob o ponto de vista de sistemas de controle de gestão, envolvem variáveis de forte conteúdo social, emocional, intuitivo, espiritual, carismático, informal, cultural, etc., normalmente, ausentes nos programas das melhores escolas de negócios do mundo contemporâneo e, não privilegiados nos estudos sobre sistemas de controle. Estes assuntos serão discutidos a seguir, na análise dos diversos depoimentos e descrições de situações de controle de gestão.

ALGUNS DEPOIMENTOS E DESCRIÇÕES

Com o objetivo de facilitar o reconhecimento da importância de uma visão menos racional da contabilidade de gestão a seguir são apresentadas várias situações vividas e promovidas pelos autores.

O ato 1 e 2 fazem referência a duas mulheres executivas. O ato 3 a uma reunião de professores. Os atos 4, 5 e 6 a um curso de controle de gestão em um programa de MBA. A partir da análise destas situações no próximo bloco se discutirá sua relevância para o desenvolvimento de uma concepção mais ampla do conceito da contabilidade de gestão.

Ato nº 1 - Entrevista concedida pela empresária inglesa Anita Roddick, proprietária da cadeia de lojas BODY SHOP (atuando em mais de 40 países, com mais de 200 lojas) ao periódico espanhol El Mundo, em 16 de abril de 1995.³ e ⁵.

El Mundo: -“ Sin duda lo que más llama la atención de su compañía es su carencia de preparación tradicional para los negocios.”

Anita Roddick: -“ No hace falta ser un genio para los negocios. Simplemente, tienes que dejarte llevar . Una de las cosas que nos caracteriza es que no partimos de concepciones preconcebidas. No tenemos un sistema tradicional de lo que se supone que es gestionar un negocio. Nunca hemos leído un libro sobre teoría económica...”

El Mundo: - “ ¿Tampoco su marido?”

A.R.: - “¡Nooo! El era un poeta, un viajero, un explorador. No tenemos un departamento de marketing, sino uno de antropología para estudiar los productos que han estado utilizando durante siglos otros pueblos, en Africa, en América ... No tenemos a nadie de business schools, pero sí tenemos activistas, gente involucrada en la protección del medio ambiente. Gente brillante que he ido encontrando por todo el mundo. Y al mismo tiempo, tenemos muy buenos productos”

Ato nº 2 - Entrevista concedida por Adele S. Simmons, Doutora em Ciências Sociais por Oxford, professora de história e presidente da Fundação MacArthur (sétima maior fundação dos EUA, com patrimônio de 3,1 bilhões de dólares), à revista brasileira VEJA, em 10/05/95.

VEJA: - “Qual a diferença com obras de caridade?”

Simmons: - “A função das grandes fundações é mais estratégica, a longo prazo. Não a de ajudar o sem-teto do momento, e sim a de compreender o mecanismo que cria o sem-teto.”

VEJA: - “Mas a senhora teve um encontro com o homem que, no Brasil, tem justamente pressa. Pressa em olhar para os problemas a sua volta e resolver o que dá, já - Betinho.”

4 Preferimos reproduzir a entrevista em espanhol para realçarmos a força do depoimento.

Simmons: - “ O movimento criado por Betinho causou um impacto no Brasil muito mais amplo do que apenas sobre os indivíduos diretamente atingidos por sua campanha. Nesse sentido, ele alterou a forma de agir de toda uma fatia da sociedade. Deve ter estimulado outras organizações a pensar. Campanhas bem-sucedidas acabam impondo questões sociais à agenda oficial dos governos. No fundo, a gente precisa das duas coisas: de indivíduos e de organizações. A MacArthur apóia ambos. Liderança individual é importantíssima, mas homens ou mulheres vêm e vão embora. Instituições podem dar continuidade a um trabalho ano após ano.”

VEJA: - “Asenhora se considera mais educadora ou executiva?”

Simmons: - “ Ainda me sinto conectada à educação. As fundações modernas são espaços que interligam questões. Não existem tiros isolados, respostas únicas para problemas complexos. São cada vez mais necessárias qualificações e experiências de uma vasta gama de saberes.”

VEJA: - “ Como se complementam o mundo acadêmico e o universo das fundações?”

Simmons: - “Através das fundações pode-se aliar o mundo da pesquisa com o mundo da ação. Poder usar o saber no campo da saúde e da educação da mulher, por exemplo, para a sua aplicação no âmbito da redução dos índices de mortalidade.”

VEJA: - “Até nos Estados Unidos a vulnerabilidade social atinge níveis espantosos: 56% colocado em imunizações, mortalidade infantil mais elevada do que em Cuba. O mundo está nivelado por baixo?”

Simmons: - “ De fato, acho que o povo americano deveria sentir-se ofendido por alguns indicadores sociais em nosso país. Não temos um sistema adequado de creches, não temos um sistema de serviços sociais adequados aos nossos tempos.”

VEJA: - “ É a globalização dos problemas, em vez da globalização das soluções?”

Simmons: - “Achamada globalização não estreita desigualdades, amplia-as.”⁴

Ato nº 3 - Diálogo em uma reunião festiva em um domingo, entre diversos professores com ampla experiência internacional em escolas de negócios.

Primeiro Professor: “Eu estou deveras preocupado com os rumos de nosso programa de treinamento de executivos. Vocês já viram o grande número de alunos com formação em Direito de nossas turmas. Quase não temos engenheiros e isso dificulta bastante o desenvolvimento do curso. Como podemos falar de “business” para quem não tem uma boa base quantitativa.”

5 Nota: Todos os termos grifados nos depoimentos são de nossa autoria, para chamar a atenção para a importância dos mesmos na área de controle de gestão, na atualidade.

Segundo Professor: “Você tem toda a razão. Eu também ando muito preocupado. Creio que o problema reside no grande número de recém-formados nas áreas de humanas que não conseguem emprego e buscam as escolas de negócio para aumentarem as chances de serem bem sucedidos. Creio que a única solução seria usarmos de maior rigor na seleção dos candidatos, dando preferência àqueles que tivessem uma excelente base quantitativa”.

Terceiro Professor: “O pior disso tudo é que, em função do baixo nível dos alunos, eu creio, já começam a introduzir uma série de disciplinas com uma excessiva ênfase qualitativa, o que prejudica ainda mais o nosso trabalho”.

Ato nº 4 - É o primeiro dia de aula, em um curso sobre Controle de Gestão, em uma turma de um MBA internacional, em uma escola de negócios na Espanha. O professor está apresentando o material didático a ser utilizado em classe durante todo o curso. Ao apresentar os casos que deverão ser discutidos em classe, o professor chama a atenção dos alunos para a utilização dos seguintes vídeos: Godfather, Witch Hunt, Fawlty Towers, Bagda Cafe, Fullmetal Jacket, Wall Street e Platoon. Informa aos alunos que estes filmes deverão ser debatidos à luz dos quadros de referência sobre controle de gestão, apresentados em classe.

Ato nº 5 - Diálogo em uma classe de controle de gestão para um grupo de alunos que participavam de um MBA-internacional, em uma escola de negócios na Espanha:

Professor: “Quero chamar a atenção de todos para as notícias publicadas nos jornais. Aqui encontramos questões relativas à atentados terroristas, problemas políticos enfrentados pelo atual governo decorrentes da desvalorização da moeda, alguns fatos referentes ao aumento do desemprego no país, etc.. À guisa de exemplo, eis alguns títulos: “Amáfia controlava diretamente a democracia cristã na Sicília” (El Mundo, fev. 95, f.24). “A igreja anglicana concede o perdão a Oscar Wilde um século depois de tê-lo condenado.” (El País. fev. 95, f 38). O que isso tudo tem a ver com Controle de Gestão?

Aluno: “ Professor, eu sinceramente não entendo o que essas notícias tem a ver com Controle de Gestão. Nós estamos aqui para estudar e aprender as novas técnicas de gestão, como ABC, ABM. JIT,TQC, etc, de modo a que possamos lidar com os problemas relacionados à competitividade, globalização e principalmente redução de custos que são os temas quentes da atualidade. Assim não vejo como tais assuntos possam estar relacionados a nossa disciplina. Acho tudo isso uma grande perda de tempo.”)

Ato nº 6 - É o último dia de aula de um curso de Controle de Gestão, em uma classe de uma famosa escola de negócios na Espanha e os alunos estão apresentando seus trabalhos finais que versam sobre estudos de casos de diferentes organizações. Para cada caso discutido em sala, durante o curso, os alunos prepararam um outro caso refletindo a situação de outra empresa similar, porém em outra época e contexto diferente do caso original.

As apresentações por grupos, são realizadas com utilização de transparências, vídeos, quadros-mural, músicas, hinos de clubes de futebol, fantazias de carnaval, recursos de maquiagem e, principalmente com representação teatral, por parte dos alunos, que buscam reproduzir o mais fielmente possível, as caracterizações dos personagens reais encontrados nas empresas pesquisadas. Ao finalizar a sessão, o professor desta disciplina, ao sair da sala ainda bastante emocionado, se encontra no corredor com diversos professores que, atônitos com a algazarra produzida pelos alunos, lhes perguntam: O que tudo isso tudo tem a ver com Controle de Gestão?

ANÁLISE DOS DEPOIMENTOS E DESCRIÇÕES

As colocações acima refletem com bastante acuidade o estado da arte em controle de gestão. A análise do discurso dos diversos atores reflete o estado de espírito ou a visão de mundo dos negócios na atualidade. A discussão sobre os diversos significados e modelos de sistemas de controle direcionados para o atendimento prioritário das necessidades do soberano máximo do mundo dos negócios de nossos dias- o *cliente* -, abarca os mais diversos aspectos e tipologias de controle de gestão. Vão do apêgo ferrenho ao taylorismo do início do século, onde se destacam o uso de regras, procedimentos e técnicas quantitativas de mensuração (normalmente baseadas em medidas financeiras), dentro de uma visão fortemente pragmática, até o outro extremo onde o refinamento teórico alcança os níveis mais elevados de abstração, onde a relevância cultural, a abordagem institucionalista, os paradigmas múltiplos (funcionalista estrutural, interpretativista, estruturalistas e humanistas radicais e os pósmodernistas) e a conceptualização neo-marxista, são vistos como constructos que mais se aproximam da realidade de nossos dias.

Os atos 1 e 2, refletem a emergência das novas organizações e de uma nova lógica empresarial, ainda não consideradas de forma adequada, nos diversos trabalhos sobre controle de gestão apresentados neste nosso estudo. O questionamento do marketing quantitativo, da racionalidade, da unidimensionalidade e a importância da antropologia e das ciências sociais. A espontaneidade e a interdisciplinariedade emergem na lógica das novas organizações. A função social das organizações e a importância do desenvolvimento de novas lideranças, da interdependência, da interdisciplinariedade, do papel da mulher nas organizações e a promoção das mudanças devem ser reconhecidas pelos responsáveis pelo desenho de sistemas de controle e implica também, em um questionamento dos conteúdos de programas de ensino, atualmente em uso nas universidades e, principalmente nas escolas de negócios.

O ato 3, reflete a dominação dentro de uma perspectiva tradicional das escolas de negócios-predomínio de alunos com formação em engenharia e economia-, na consideração das mudanças nos participantes em programas de MBA executivos e de mestrado. A lógica tradicional das escolas de negócios enfatiza os aspectos quantitativos, racionais, a estabilidade, sem integrar os aspectos que emergem nas novas organizações e em um novo contexto social. *“Se as escolas de negócio não respondem aos problemas de competitividade dos países, então as escolas por si mesmas tornar-se-ão irrelevantes.”* Hayes, (1985, p.5)

Os atos 4, 5 e 6, fazem referência ao desenho do programa de controle de gestão, tratando de introduzir o contexto real das organizações no curso e promover uma atitude pró-ativa, criativa, crítica, holística e interdisciplinar para os participantes. Para conseguir isto o programa dá mais ênfase à metodologias que enfatizam o processo interpessoal e emocional que ao desenvolvimento de conceitos racionais e mecanicistas. Realçando assim os objetivos e o desenvolvimento das habilidades intelectuais, (holísticas, integrativas) e emocionais (auto-confiança, criatividade, mudanças e aceitação de ambientes confusos).

O ato 4, particularmente, se centra na utilização do vídeo como metodologia que permite desenvolver esta nova lógica. Os problemas das novas organizações não estão desligados dos problemas que aparecem nos filmes. Através destes filmes se pode analisar situações reais, não estruturadas e complexas que levam os estudantes a pensar de forma integrativa e interdisciplinar. Aceitando a ambiguidade e as diferentes percepções interpessoais dos problemas e situações. As imagens dos filmes são exemplos ilustrativos de situações reais e do contexto em que se encontra inserido o estudo sobre controle de gestão. O padrinho, em o Godfather e Fawlty Towers, refletem a importância do controle pessoal nas organizações familiares e personalistas. Caça às bruxas (Witch Hunt), ilustra o impacto dos controles coercitivos e do controle social sobre as emoções. Uma situação similar pode ser encontrada em Fullmetal Jacket. Em Wall Street, pode ser encontrada a lógica das organizações voltadas à resultados. Em Platoon, a necessidade de controle “ad hoc”, em contextos dinâmicos, hostis e complexos. Em Bagda Cafe, a importância da consideração ao amor e as emoções nos processos de mudança e sua força como mecanismo de identificação, motivação e desenvolvimento pessoal.

O ato 5, tenta chamar a atenção para: 1) a influência do contexto social no desenho, implantação e/ou utilização de um sistema de controle de gestão, 2) a importância dos mecanismos de controle social como mais efetivos, muitas vezes que os próprios controles realizados pelas organizações, 3) as organizações atípicas (Greenpeace, ETA, Folies Berger, Meninos Cantores de Viena, Vaticano, organizações mafiosas, time de basketball da NBA, etc), como exemplo ilustrativo do controle de gestão em um contexto real, 4) a situação crítica do mundo e a necessidade de se refletir no controle de gestão, e 5) a necessidade de desenhar sistemas de controle que possam ser sensíveis aos acontecimentos externos que podem afetar as organizações.

O ato 6, introduz uma metodologia orientada a promover a criatividade, as emoções, o compromisso pessoal no desenvolvimento das sessões do programa do curso, através da representação dos problemas cotidianos do controle de gestão, tal como são percebidos e sentidos pelos participantes. Esta metodologia permite contemplar o controle de gestão em diferentes perspectivas, particularmente as perspectivas não racionais, emocionais e criativas.

Os casos aqui apresentados refletem experiências reais na forma de se pensar controle de gestão, à luz dos acontecimentos que impactam as ações do indivíduo, quer no ensino, quer na prática das organizações, que não se sujeitam à racionalidade

defendida por aqueles que, infelizmente, só acreditam na fria “objetividade” dos números, sem entender a importância de se considerar controle como um instrumento direcionado para reforço de comportamento e não como exercício de poder.

CONCLUSÕES

Ao longo deste trabalho discutimos diversas abordagens de controle de gestão que englobam quase um século de busca incessante de fórmulas, modelos, paradigmas, etc., que fossem capazes de resolver os angustiantes problemas de gestão, encontrados em todos os tipos de organização.

Reunindo as peças fragmentadas deste imenso quebra-cabeça, os resultados da análise sugerem uma mudança na forma de se entender controle de gestão. Começam a prevalecer outras idéias muito diferentes daquelas que durante muito tempo predominaram tanto a nível acadêmico, como a nível da prática.

Sente-se uma mudança importante no direcionamento das pesquisas para trabalhos de campo que buscam conhecer a experiência acumulada pelas organizações no uso de sistemas de controle, ao invés de como cordeiros, adotarmos cegamente as dicas dos gurus de ocasião- para quem tudo que é velho não presta e usam o “novo”, não como inovação que possa facilitar o entendimento do complexo mundo em que vivemos, mas como modismos, como técnicas milagrosas baseadas em práticas já experimentadas no passado e que agora, com roupagem nova e títulos pomposos (quase todos em inglês) e apoiadas por gigantesco esforço de marketing, são apresentadas como “novidades” e receitas infalíveis de sucesso.⁵ “Só muito recente e vagarosamente, as pesquisas sobre contabilidade de gestão começaram a confrontar a teoria com a prática.”(Hopwood, 1985)

Os resultados de pesquisas, como as realizadas por Demirag (1995) e Williams, et al, (1995) que estudaram os sistemas de controle de gestão de empresas japonesas operando no Reino Unido, reforçam os pontos discutidos acima, por mostrarem de forma clara que, independentemente de não utilizarem as técnicas apregoadas como infalíveis pelos gurus da contabilidade de gestão do ocidente, essas empresas alcançam níveis de eficácia e eficiência muito superiores a outras organizações ocidentais. O ponto alto desses sistemas é o compromisso com a qualidade, baseado em um nível bastante alto de confiança no trabalho realizado pelos empregados em todos os níveis.

Outra pesquisa, usando uma amostra de 600 empresas britânicas, mostra que os gerentes encontram-se céticos quanto às prescrições dos gurus por entenderem que as mesmas, em muitos casos, se transformam em armadilhas contra eles.(Ezzamel, et al, 1994)

⁵ Sobre este tema, recomendamos a leitura do prefácio do recente livro de controle de gestão de Mallo e Merlo (1995). onde o Prof. Gonzalo Angulo, com o brilhantismo que lhe é peculiar, nos fala do “snob”.

Os encontros e desencontros da teoria com a prática, conforme pode ser visto, impactam não somente os diversos tipos de negócios, mas também, e de forma bastante dramática, as diversas instituições de ensino e pesquisa nesta área de conhecimento que necessitam realizar um esforço sério de mudança, de modo a não perderem o bonde da história-presas que estão à imagem de um mundo lógico, racional e utilitarista. “A razão para apresentar essa mensagem é que desejo alertar os leitores de que parem de considerar como inevitáveis práticas que são aceitas como corretas e que, quando examinadas cuidadosamente, não o são. Em outras palavras, desejo interromper as ações que se encontram presentemente associadas com a habilidade. Uma maneira de fazê-lo é mostrar que contidos nas ações habilidosas, estão enigmas não reconhecidos, inconsistências, dilemas e paradoxos.” Argyris (1992, p.1)

Chegamos ao fim desta etapa, muito mais perplexos do que nos encontrávamos quando nos propusemos a escrever este trabalho. Não testamos hipóteses. Não usamos complexas equações. Não derivamos, nem apresentamos quadros e tabelas, lindos gráficos ou figuras. Como partícipes e observadores do mundo que nos cerca, concluímos pela inexistência de um plano de referência sobre controle de gestão integrado que comporte as principais idéias revolucionárias e evolucionárias, repartidas entre os diversos autores utilizados em nosso estudo.

Considerações sobre os aspectos simbólicos dos mecanismos de controle, sobre o meio-ambiente, sobre o direcionamento para a felicidade do grupo e não somente “goal congruence” voltado para resultados que favoreça a repartição dos lucros entre os donos do capital e os gerentes, sem incentivos adequados para o conjunto de colaboradores dos mais diversos tipos de organizações, nos parecem aspectos que não podem ficar de fora da discussão sobre o desenho de sistemas de controle de gestão. Esta é outra conclusão, ao nosso ver, bastante relevante.

Estes pontos nos animam a recomendar a realização de estudos, principalmente sob a forma de verificações empíricas, onde se destaca o uso do método de casos, sobre a maneira como as organizações contemporâneas estão usando seus sistemas de controle de gestão, com vistas a que possamos oferecer subsídios para o aperfeiçoamento destes sistemas, baseados agora, em dados reais e não no senso comum, contribuindo assim, para a expansão do conhecimento sobre esta área tão importante do conhecimento humano.

BIBLIOGRAFIA

AECA: “La contabilidad de gestión como instrumento de control.”. Asociación Española de Contabilidad y Administración, Madrid, 1990.

AMAT, J.M.: “Control presupuestario”. Ediciones Gestión 2000 SA Barcelona, 1989.

_____ - “El control de gestión en la empresa española”. Ediciones Gestión 2000 SA Barcelona, 1991.

_____ - “El control de gestión: una perspectiva de dirección”. Ediciones Gestión 2000 SA Barcelona, 1992.

- ANTHONY, R.N.: "Planning and control systems: a framework for analysis" . Havard Business School, Boston, 1965.
- _____, _____, DEARDEN, J. and BEDFORD, N. M.: "Management control systems" . Richard D. Irwin, Illinois, 1984.
- _____, and YOUNG, A.N. -Management Control in Nonprofit Organizations, Richard D. Irwin, Illinois, 1993.
- ARGYRIS, C.: "The impact of budgets on the people" . Cornell University, New York, 1952.
- _____ - "Integrating the individual and the organization" . John Wiley & Sons, New York, 1964.
- _____ - "Enfrentando defesas Empresariais" . Editora Campos, Rio de Janeiro, 1992.
- _____ - "The dilemma of implementing Controls: the case of management accounting" . (AOS) Vol:15 N° 6 p: 503-511, London, 1990.
- ASHTON, D., HOPPER, T. e SCAPENS, R.W.: " Issues in management control" . Prentice-Hall, London, 1991.
- BARLEY, S.R. e KUNDA, G.: "Design and devotion: surges in rational and normative ideologies of control in managerial discourse" . Administrative Science Quarterly, 1992, p. 363-399.
- BEDEIAN, A.G. e GIGLIONE, G.B.: "A conspectus of management control theory: 1900-1972" . Academy of Management Journal, Vol:17 n° 2 June , 1974 p. 292-305.
- BERRY, A.J., BROADBENT, J. and OTLEY, D.: "Management Control: Theries, Issues and Practices" . Macmillan Press, London, 1995
- BRINSON, J.A. and ANTOS, J.: "Activity-Based Management: For Services Industries, Government Entities, and Nonprofit Organizations". JohnWiley & Sons, New York, 1994
- BLUMENTHAL, S.C.: "Mnagemente information systems: a framework for planning and development" . Prentice-Hall Inc., New York, 1969.
- BONINI, C. P.: "Simulation of information and decision systems in the firm. Prentice-Hall Inc., EnglewoodCliffs, 1963.
- BOWER, J.I.: "Managing the resource allocation process" . Richard D. Irwin, Homewood, 1970.
- CAMMAN, C.: "Effects of use of control systems" . (AOS), Vol: 1 n° 4, 1976, p. 37-51.
- CAPLAN, E. H. e CHAMPOUX, J.E.: "Cases in managemnt accounting: context and behavior- the Ralin company. an exploratory study" . National Association of Accountingm, New York, 1978.
- CURCH, A.H.: "The science and practice of management" . Engineering Magazine Co., Jan. 1913, p. 28-81-347.

- COMMITTEE on concepts and standards - managerial planning and control. The accounting review, Menasha, Supp. 52, 1977. p. 53-63.
- COOK, D.: "Effect of frequency of feedback on attitudes and performance". The journal of accounting Research Supplement, New York, 1967, p. 123-137.
- COPLEY, F. B.: "Frederick W. Taylor: father of scientific management". Harper, New York, Vol: 2 nº 11, 1923.
- DAVIS, G. B.: "Management information systems: conceptual foundations structure and development,". McGraw-Hill, New York, 1974.
- DAVIS, R.C.: "The principles of factory organization and management". Harper, New York, 1928.
- "Industrial Organization and management". Harper, New York, 1940.
 - "The fundamentals of top management, Harper, New York, 1951.
- DEMIRAGE, I.S.: "Management control systems of Japanese companies operating in the United Kingdom". in BERRY, A.J. et al, (eds.), Management Control : Theories, issues and practices. Macmillan, London, 1995.
- DEMSKI, J.: "An accounting systems structured on a linear programming model". The accounting review, oct., 1967, p. 701-710.
- e FELTHAM, G.: "Forecast evaluation". The accounting review, july, 1972, p. 533-598.
- DENT, A.G.H.: "Budgetary control study". Industry illustrated, London, Vol: 2, may, 1934, p. 302-307
- DENT, J.F.: "Accounting and organizational culture: a field study of the emergence of a new organizational reality". (AOS), Vol:16 nº 8, 1991, p. 705-32.
- DRUCKER, P. F.: "The practice of management". Harper, New York, 1954.
- "Control, controls and management". In Charles Bonini, Robert K. Jaedick e Harvey, M Wagner (Eds.) Management controls: New directions in basic research, MacGraw-Hill, New York, 1964.
 - "The theory of business". Harvard business review, Vol: 72 nº 5 set./oct. 1994, p. 95-104.
- EMERSON, U.: "The twelve principles of efficiency". Engineering Magazine Co., New York, 1912.
- EMMANUEL, C. OTLEY, D. and MERCHANT, K.: "Readings in Accounting for Management Control". Chapman & Hall, London, 1992.
- - - - : "Accounting for Management Control". Chapman & Hall, London, 1990.
- EZZAMEL, M., LILLEY, S. e WILLMOT, H.: "The "new organization" and the "new managerial work"". European Management Journal, Vol: 12 nº 4, dec. 1994, p. 454-461.

- FAYOL, H.: "General and industrial management" . Pitman, London, 1949.
- FLAMHOLTZ, E.G.: " Organizational control systems as managerial tool" . California management review. Vol: 22 nº 2, winter, 1979, p. 50-59.
- "Toward a psycho-technical systems paradigm of organizational measurement" . Decision science, 1979, p. 71-84.
- FORAN, M.F. e DE COSTER, D.T.: " An experimental study of effects of participation, authoritarianism and feedback on cognitive dissonance in a standard setting situation" . The accounting review, October, 1974, p. 751-763.
- FOUCAULT, M.: "The birth of clinic" . Tavistock, 1963.
- "Discipline and punish" . Penguin, 1975.
- GALBRAITH, J.: " Designing complex organizations" . Addison-Wesley, New York, 1973.
- GLOVER, J.G. e MAZE, C.L.: "Managerial control" . Ronlad, New York, 1937.
- GOETZ, B.E.: "Management Planning and control" . McGraw-Hill, New York, 1949.
- GOMES, J. S.: "Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras" . Tese de Doutorado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, COPPEAD, Rio de Janeiro, 1983.
- "Contabilidade gerencial: efeitos disfuncionais dos mecanismos de controle de gestão dos órgãos públicos no Brasil- O caso das instituições federais de ensino superior" . Jornal do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Norte, Ano2, nº 3, jan/abril 1994, p. 6-7.
 - "O orçamento público no Brasil- para que serve? - o caso das instituições federais de ensino superior" . Relatório COPPEAD nº 294, Rio de Janeiro, nov. 1994.
 - "Tópicos contemporâneos em contabilidade- chamada para pesquisas" . Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, ano XXIV, nº 91, jan./fev. 1995, p. 79.
 - e SPILLER, E.S.: " O controle gerencial em empresas estatais brasileiras- o estudo de caso da CBTU" . Relatório COPPEAD nº 243, março, 1991.
- GORTNER, H.F., MAHLER, J. and NICHOLSON, J.B.: "Organization Theory- A Public Perspective" . Brooks/Cole Publishing Company, California, 1989.
- HAYES, R.H.: "Can business schools help america compete?". Newslite, American Assembly of Collegiate Schools of Business, december, 1985, p. 5.
- HOFSTEDE, G.H.: " The game of budget control" . Koninklijke Van Gorcum & Comp., Holland, 1967.
- "The poverty of management control philosophy" . Academy of management review, 1978, p. 456-461.
 - "Management control of public and not-for-profit activities" . (AOS), vol: 6 nº3 , 1981, p. 193-211.

- HOLDEN, P.e. , FISH, L.S. e SMITH, H.I.: "Top management organization and control" . Stanford university press, California, 1941, p. 3-77.
- HOPPER, T.M., STOREY, J. e WILLMOTI, H.: " Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view" . AOS, vol: 12, nº 5, 1987.
- HOPWOOD, A.G.: "Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation" . The accounting review, july, 1974, p. 485-495.
- "Accounting and human behavior" . Prentice-Hall, New Jersey, 1974.
 - "The growth of worrying about management accounting" , in CLARK, H., HAYES, R. e LORENZ, C. (eds.), The uneasy alliance. Harvard Business School , Boston, 1985.
 - "The archaeology of accounting systems" . (AOS), vol: 12 nº 3, 1987.
 - "Accounting and organizations change" . Accounting, Auditing and accountability, vol: 3 nº 1, 1990, p.7-17.
- HORNGREN, C.T.: "Cost accounting a managerial emphasis" . Prentice-Hall, New York, 1962.
- "Introduction to management accounting" . Prentic-Hall, London, 1981.
- HORNGREN, C.T., SUNDEM, G.L., TEALL, H.D. and SELTO, F.W.: "Management Accounting" . Toronto, Prentice Hall, 1993
- HUBEL, A.: "La gestión empresarial" . Acento editorial, Madrid, 1994.
- HUMMEL, S., MÄNNEL, W. and ECHEVARRÍA, S.G.: "Política de Costes Y Contabilidad de Costes -sistemas y procedimientos modernos", Ediciones Esic, Madrid, 1984 (traducion del aleman)
- JEROME, W.T.: "Executive control- the catalyst" . John Wiley & Sons, New York, 1961.
- JOHNSON, H.T. e KAPLAN, R.S.: " Relevance lost: the rise and fall of management accounting" . Harvard Business School, Boston. 1987.
- : " Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment" . The Free Press, New York, 1992.
- KNODIA, C.: "The economics of transfer pricing in the presence of uncertainty" . Journal of Accounting Research, 1976.
- KAPLAN, R.: "The significance and investigation of cost variances: survey and extensions" . Journal od Accounting Research, Autumm, 1975, p. 311-337.
- KENNEDY, M.H.: "Exception reporting systems, processing of information" . Association for systems management, 1973.
- LAWRENCE, P.R. e LORSCH, J.W.: "Orgnizations and environment: managing differentiation and integration division of research" . Harvard Business Review, Boston, 1967.

- LEBAS, M.: "Toward a theory of management control: organizational, information economics, and behavioral approach" . Jouiy en Josas, France, 1980.
- LODI, J. B.: "Abaixo os gurus" . Revista Veja, São Paulo, 22/março, 1995, p. 7-9.
- LORANGE, P. e MORTON, M.S.S.: "A frameork for management control systems" . Sloan Management Review, 1974.
- MANGOS, N.C. e LEWIS, N.R.: "A scio-economic paradigm for anlysing managers's accounting choice behavior" . Accounting, Auditing & Accountability Journal , Vol: 8 nº 1, 1995, p. 38-62.
- MACINTOSH, N.B.: "The social Software of accounting and infirmation systems" . John Wiley & Sons, Chichester, 1985.
- : "Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach" . John Wiley & Sons, Chichester, UK, 1994.
- MALLO, C. e MERLO, J.: "Control de gestión y control presupuestario" . Mc-Graw-Hill, Madrid, 1995.
- MAYO, E.: "The human problems of an industrial civilization" . Harvard University Press, Cambridge, 1933.
- MERCHANT, K.A.: "The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance" . The Accounting Review, Vol: 4, oct. 1981, p. 813-829.
- "The control function of management" . Sloan Management Review, Vol: 23 nº 4, summer 1982,p.43-55.
- MOCK, T.J.: "The value of buget information" . The accounting Review, July 1973,p. 250-534.
- MUNRO, M.C. e DAVIS, G.B.: "Determining management information needs: a comparison of methods" . University of Minesota Working Paper, 1975, p. 75-84.
- NEIMARK, M. e TINKER, A.M.: "The social construction of management control systems" . AOS, vol:11,nº 4e5,1986.
- ORLICKY, J.: "The sucessful computer system : its planning, development, and management in a business enterprise" . McGraw-Hill, New York, 1969.
- OTLEY, D.: "Management control in contemporary organizations: towards a wider framework" . ManagementAccounting Review, nº 5, 1994, p. 289-299.
- OUCHI, W.G.: " Control in organizational hierarquies: coupled versus uncoupled" . en Studies on environment and organizations, Meyer et all (eds.), Jossey -Bass, San Francisco, 1978.
- PUXTY, A.G. -"The Social & Organizational Context of Management Accounting," . Academic Press, London, 1993.
- RAMSTRON, D.: "The effiience of control stratgies" . Alengvist & Wiksells, Stockholm, 1967.

- RATHE, A.W.: "Management control in business" . John Wiley & Sons, New York, 1960.
- REEVES, T.K. e WOODWARD, J.: "The study of managerial control" . in Joan Woodward (DE.) Industrial Organizational: Behavior and control, Oxford University Press, London, 1970.
- ROWLAND, F.H.: " Business planning and control" . Harper, New York, 1947.
- SCAPENS, R.W. e ROBERTS, J.: " Accounting and control: a case study of resistance to accounting change" . Management Accounting Research, 1993, nº 1, p. 1-32.
- SCAPENS, R.W.: "Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice" . Management Accounting Research, nº 5, 1994, p. 301-321.
- SIMON, H.A.: "Administrative behavior" . Macmillan, New York, 1957.
- SIMONS, R.: " The role of management control systems in creating competitive advantage: news perspectives" . (AOS), vol: 15 nº 1/2, 1990, p. 127-43.
- STREDY, A.: "Budget control and cos behavior" . Prentice-Hall, New York, 1960.
- e KAY, E.: "The effects of goal difficulty on performance: a field experiment" . Sloan School of Management, Cambridge, 1964.
- SCHROEDER, R.G., CLARK, M. and McCULLERS, L.D. - Accounting Theory, WILEY, 1995
- SWIERINGA, R.J.: "A behavioral approach to participative budgeting" . Management Accounting, feb. 1975, p.35-40.
- TARCHER, J.: "Encuentro con la sombra". Ed. Kairós. Barcelona, 1993.
- TINKER, A.M., MERINO, B.D. e NEIMARK, M.D.: "The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought" . (AOS), vol: 7 nº 2, 1982.
- TICHEY, N.M. and SHERMAN, S. - Control Your Destiny or Someone Else Will, New York, Doubleday, 1993
- VANCIL, R.F.: "Decentralization: managerial ambiguity by design" . Dow Jones-Irwin, Homewood, 1979.
- URWICK, L.F.: "Principles of direction and control" . Dictionary of industrial administration, London, 1928.
- "The elements of administration" . Harper, New York, 1943.
- YOUNG, M. S.: "A framework for successful adoption and performance of Japanese manufacturing practices in the United States" . Academy Management Review, vol: 17 nº 4, 1992, p. 677-700.
- WEBER, M.: "Economy and society" . Bedminster Press, New York, 1922 (translated 1968).
- WILLIAMS, K. et al, "Management accounting the western problematic against the Japanese application" . in BERRY, A.J., et al, (eds.) Management control: theories, issues and practices. Macmillan, London, 1995.

WOODS, M.P. : “Total Quality Accounting” . John Wiley & Sons, New York , 1994.