Contribuições das Teorias Organizacionais para as ferramentas de controle gerencial: um estudo de caso no Banco Central do Brasil

Adriana Moreira Bastos Faria (BCB) - adrianambf@gmail.com

Aline Rabelo Assis (UFMG) - alissis@gmail.com

Resumo:

A área de estudos organizacionais vem fornecendo uma base teórica consistente para estudos na área de contabilidade gerencial, especialmente dos processos de mudança em sistemas de controle gerencial. Neste artigo são analisadas as contribuições da Teoria Clássica, Teoria Contingencial, Teoria Institucional e do Simbolismo e Cultura Organizacional, observando que em determinados pontos há uma inter-relação forte entre elas e os sistemas de controle, o que demonstra que a contabilidade gerencial está mais flexível e integrada dentro de um sistema organizacional mais amplo. Nesse contexto, o desenho e a utilização dos sistemas de controle devem ser adequados ao ambiente em que estão inseridos, além de buscar incorporar uma maior compreensão dos valores organizacionais. No caso particular do Banco Central do Brasil, observa-se que a instituição vem tentando acompanhar essa tendência de forma que alguns de seus instrumentos de controle, entre eles o Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG), o Sistema de Informações para Gerência de Projetos e Atividades (GPA), o Gerenciamento pelas Diretrizes (GPD) e o Balanced Scorecard (BSC), vêm sendo desenvolvidos com o objetivo de melhorar a gestão e o controle. O objetivo é que num futuro próximo essas ferramentas se tornem institucionalizadas, ganhando legitimidade junto aos servidores e tornando-se relevantes para a tomada de decisão. A incorporação dos valores organizacionais aos sistemas e a criação de uma controladoria interna são duas sugestões indicadas no artigo para que esses objetivos sejam atingidos.

Palavras-chave: *Teorias Organizacionais. Controle Gerencial. Banco Central.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Contribuições das Teorias Organizacionais para as ferramentas de controle gerencial: um estudo de caso no Banco Central do Brasil

Resumo

A área de estudos organizacionais vem fornecendo uma base teórica consistente para estudos na área de contabilidade gerencial, especialmente dos processos de mudança em sistemas de controle gerencial. Neste artigo são analisadas as contribuições da Teoria Clássica, Teoria Contingencial, Teoria Institucional e do Simbolismo e Cultura Organizacional, observando que em determinados pontos há uma inter-relação forte entre elas e os sistemas de controle, o que demonstra que a contabilidade gerencial está mais flexível e integrada dentro de um sistema organizacional mais amplo. Nesse contexto, o desenho e a utilização dos sistemas de controle devem ser adequados ao ambiente em que estão inseridos, além de buscar incorporar uma maior compreensão dos valores organizacionais. No caso particular do Banco Central do Brasil, observa-se que a instituição vem tentando acompanhar essa tendência de forma que alguns de seus instrumentos de controle, entre eles o Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG), o Sistema de Informações para Gerência de Projetos e Atividades (GPA), o Gerenciamento pelas Diretrizes (GPD) e o Balanced Scorecard (BSC), vêm sendo desenvolvidos com o objetivo de melhorar a gestão e o controle. O objetivo é que num futuro próximo essas ferramentas se tornem institucionalizadas, ganhando legitimidade junto aos servidores e tornando-se relevantes para a tomada de decisão. A incorporação dos valores organizacionais aos sistemas e a criação de uma controladoria interna são duas sugestões indicadas no artigo para que esses objetivos sejam atingidos.

Palavras-chave: Teorias Organizacionais. Controle Gerencial. Banco Central.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

O tema controle gerencial tem experimentado considerável expansão conceitual a partir da década de 50. Ao longo deste período, e principalmente durante a década de 70, surgiram novos enfoques que incorporaram novos conceitos, muitos emprestados de outras áreas como economia, sociologia, psicologia, etc.

Entretanto, Otley e Berry (1980) apontam que, por um lado, a literatura sobre controle gerencial tem sido pobremente validada pelos estudos organizacionais, enquanto que por outro, a literatura organizacional tem mostrado uma preocupação limitada com a ideia geral de controle. Com vistas a tentar fazer uma aproximação entre as duas áreas, o presente artigo busca relacionar as diversas teorias organizacionais e mostrar suas implicações e relações com o controle gerencial.

O significado do controle gerencial no contexto organizacional é explorado por Otley e Berry (1980). Eles afirmam que o estudo da organização e do controle estão intimamente ligados, dado que o controle é uma característica central e inevitável de todas as organizações humanas. Neste sentido, processos de controle são partes fundamentais da atividade organizacional. De fato, em um sentido mais amplo, uma organização pode ser vista por si só como um processo de controle, passando a existir quando grupos de pessoas sentem a necessidade de cooperar para atingir objetivos que requerem sua ação conjunta (OTLEY; BERRY, 1980).

Otley e Berry (1994) levantam a questão da ausência de pesquisas utilizando estudos de caso com o objetivo de melhor compreender os processos de controle gerencial dentro das empresas. O estudo de caso apresenta um número de papéis potenciais a desempenhar, mas o papel central seria o de exploração de caso, que iria além de uma mera descrição e consistiria também numa explicação de fenômenos. A vantagem do método se concentra na sua maior proximidade com a realidade empresarial, além de, segundo Yin (1989), ter a capacidade de lidar com um grande número de fontes de informações como, por exemplo, análises documentais, relatórios, entrevistas etc

Por esta razão, após a revisão das teorias organizacionais que se correlacionam com o tema do controle gerencial, estenderemos a reflexão para o caso específico do Banco Central do Brasil (BACEN). Obviamente, o controle nas organizações é inevitavelmente parcial e imperfeito, mas Machin (1983, apud EMMANUEL; OTLEY & MERCHANT, 1993, p.3) destaca a importância de observações intensas e estruturadas da operação/operacionalização dos sistemas de controle organizacional visando o progresso neste campo de estudo.

2 Referencial Teórico

2.1 Contabilidade e controle gerencial

A contabilidade gerencial e seus métodos surgiram para auxiliar na geração de informações importantes que subsidiassem o processo decisório dentro das organizações. Os gestores financeiros dentro das empresas lidam o tempo todo com recursos materiais e financeiros – seja recebendo-os ou gastando-os. Por isso, destaca-se a importância de se fazer o acompanhamento adequado deste processo, afim de maximizar a eficiência na utilização destes recursos. Neste sentido, a contabilidade pode auxiliar contribuindo para a eficiência das operações e auxiliando as organizações a atingirem seus objetivos.

O controle, no sentido mais restrito da palavra, é um elemento fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações em conjunto com as necessidades identificadas pelos clientes. Uma vez que as organizações existem em um contexto social caracterizado por fortes mudanças, incertezas e alta competitividade, o controle existe para orientar e proporcionar a melhoria contínua da empresa frente a este ambiente.

Já o controle de gestão refere-se ao processo de interrelação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que constituem a mesma. O conceito clássico de controle gerencial é dado por Anthony (1965; apud EMMANUEL; OTLEY e MERCHANT, 1992, p. 11) que estabelece que controle gerencial é voltado para "garantir que as organizações utilizem seus recursos efetivamente e eficientemente atingindo seus objetivos".

Portanto, podemos inferir da definição de controle gerencial que os seus objetivos fundamentais são:

- Coletar informações relevantes para a tomada de decisões;
- Assegurar que os objetivos organizacionais sejam atingidos através do controle;
- Comunicar os resultados das ações a toda a organização, motivando os colaboradores;
- Avaliar o desempenho da organização.

O primeiro e mais básico componente de um sistema de controle gerencial são as metas da organização. Ao estabelecer as metas, a alta direção da organização está estabelecendo a direção a ser seguida, estruturando como a organização se posicionará no mercado.

Estabelecidas as metas, os gestores devem definir as medidas de desempenho, que nem sempre são expressas em termos financeiros, tais como orçamentos de operações, alvos de lucro ou retorno exigido sobre o investimento. Um sistema de controle gerencial bem projetado desenvolve e relata as medidas de desempenho financeiras e não-financeiras. As boas medidas de desempenho deverão: relatar as metas organizacionais; equilibrar os interesses de curto e longo prazos; ser afetadas por ações dos gestores e dos empregados; ser facilmente entendidas pelos empregados; ser utilizadas na avaliação e recompensa de gestores e empregados e ser razoavelmente objetivas e fáceis de mensurar.

Um sistema de controle gerencial dá a cada gestor a responsabilidade por um grupo de atividades e ações; assim, monitora e relata os resultados das atividades e a influência do gestor naqueles resultados. Tal sistema exerce atração inata para a maioria dos gestores de alto nível, porque os ajuda a delegar a tomada de decisão que herdaram. Assim, os projetistas de sistema aplicam a contabilidade por responsabilidade para identificar quais partes da organização têm responsabilidade primária para cada ação, bem como desenvolvem medidas de desempenho e alvos e projetam relatórios dessas medidas por centro de responsabilidade. Os centros de responsabilidades geralmente têm metas múltiplas e ações que o sistema de controle de gestão monitora. Os centros de responsabilidade, via de regra, são classificados de acordo com suas responsabilidades financeiras, como centros de custos, centros de resultados (lucro) ou centros de investimentos.

O Custeio por atividades (*Activity Based-Costing – ABC*), *Balanced Scorecard (BSC)*, análise de custos de consumidores (*Total Cost of Ownership – TCO*), Custeio Alvo (*Target Costing*), *Beyond Budgeting*, *Supply Chain Management*, *Economic Value-Added (EVA)*, *Shareholder Value (SVA)* e Gestão Econômica (Gecon) são apenas alguns exemplos de ferramentas que têm sido desenvolvidos nas últimas décadas pela pesquisa em contabilidade, especialmente, o ramo da contabilidade direcionado para o auxílio à gestão organizacional, denominada de contabilidade gerencial.

De modo geral, essas ferramentas desenvolvidas pela pesquisa em contabilidade gerencial se apresentam como sendo de grande utilidade para a prática organizacional e, principalmente, para o desempenho organizacional.

2.2 As Teorias Organizacionais e suas relações com o controle gerencial

2.2.1 Teoria Clássica e a Escola de Relações Humanas

A teoria clássica, surgiu no início do século XX, e tinha ênfase nas tarefas, buscando maximização da eficiência operacional e da produtividade. Realizando operações empíricas, Taylor propôs que o controle dos processos e sua sistematização poderiam aumentar a eficiência da cadeia produtiva e que, ao contrário da crença predominante, incentivos financeiros poderiam ser oferecidos àqueles trabalhadores que produzissem mais do que o esperado. Para Taylor, onde quer que se encontre, a organização sempre estará estruturada de uma forma semelhante e os mecanismos adotados para melhorar a produtividade serão os mesmos, independentemente das condições onde se apresentem.

A contabilidade de custos e controle gerencial tradicionais foram desenvolvidos no final do século XIX até meados da década de 50 para acompanhar e controlar a produção massificada de produtos padronizados. O próprio Frederick Taylor juntamente com Hamilton Church foram influentes durante o início de 1900 ao desenvolver padrões e medidas de controle contábil assim como critérios para alocação de custos de *overhead* dos produtos (KAPLAN, 1984).

Com o tempo, a visão mecanicista da teoria clássica foi perdendo espaço com o surgimento da chamada “Escola de Relações Humanas”, que teve início com as pesquisas de Elton Mayo em uma empresa de energia. Mayo levantou problemas humanos da civilização

industrial de até então. O experimento por ele realizado mostrou que, as pressões por produtividade, o trabalho mecânico e o ambiente da organização influenciavam diretamente na motivação dos trabalhadores. Contudo, sua pesquisa se restringiu ao enfoque no indivíduo e seus problemas, em detrimento aos conflitos originados dentro da própria organização. Além disso, esta corrente teórica não foi capaz de apresentar respostas às mudanças ocorridas nas organizações em função do avanço científico e tecnológico que ocorreram no decorrer do século XX até década de 50.

A partir da metade do século XX, surgiram teorias que buscavam explicar a dinâmica organizacional através de vários ângulos, levando em consideração fatores como o ambiente, a estrutura e o poder dentro das organizações. Entre as correntes que surgiram e que mais influenciam as pesquisas no campo de contabilidade gerencial destacam-se a teoria contingencial, o simbolismo e cultura organizacional e a teoria institucional, que serão discutidas a seguir.

2.2.2 Teoria Contingencial

Segundo Clegg e Hardy (1999), a Teoria da Contingência é uma das abordagens mais amplamente apropriadas para os estudos organizacionais, pois lida com um conjunto finito, mas flexível, de variáveis, tais como ambientais, tecnológicas e de tamanho, para considerar as variações de desenho e eficácia organizacional.

A Teoria Contingencial nasceu da necessidade de se compreender a estrutura organizacional e os fatores que a influenciam. Como estrutura organizacional, entende-se o conjunto de relacionamentos entre os membros da organização. A teoria defende que não existe uma estrutura organizacional única, perfeita e adequada para todas as organizações, tal como Taylor defendia. Dado que há um grau de incerteza a respeito de fatores internos e externos à organização, esta se estrutura para conduzir a um comportamento mais eficaz.

As organizações estão a todo momento sujeitas à pressões e processos de mudança. As contingências vão surgindo ao longo deste processo, e o êxito das empresas sobreviverem estaria condicionado a sua capacidade de adaptação às mudanças (RAMOS, 1983).

A Teoria Contingencial inicia pesquisas com objetivo de identificar fatores que poderiam influenciar a estrutura das organizações. É uma teoria mais operacionalizável do que a abordagem sistêmica, e foi um grande avanço para as teorias organizacionais a partir das décadas de 50 e 60. Entretanto, na busca destes fatores, ela se torna extremamente determinista. Muitos pesquisadores buscaram identificar uma monocausalidade para explicar a estrutura das organizações. Devido a dinâmica e mudança constante do ambiente e das organizações, possivelmente a abordagem mais inteligente é a combinação de diversos fatores para determinação das estruturas das empresas.

Otley (1980) aponta que, apesar das formulações contingenciais terem sido desenvolvidas no início para a metade dos anos 60, não existe referência à teoria contingencial na literatura contábil até a metade da década de 70. A partir daí observou-se uma rápida aceitação deste *framework* teórico nas pesquisas contábeis.

A Teoria da Contingência na gestão contábil é baseada na premissa de que não existe sistema de controle gerencial (SCG) universalmente apropriado e aplicável a todas as organizações e em todas as circunstâncias. De maneira oposta, a teoria sugere que características particulares de um SCG dependerão das circunstâncias específicas as quais a empresa se encontra.

Conceitos como tecnologia, estrutura organizacional e ambiente têm sido levantadas para explicar porque SCGs têm sido diferentes de uma situação para outra. O efeito da tecnologia se dá porque diferentes tipos de técnicas de produção podem influenciar no desenho dos SCGs internos. Este efeito emergiu dos estudos de Woodward como forma de explicar o resultado contraditório ao que originalmente tinha sido esperado, que era identificar

a correlação entre desempenho e estrutura organizacional. Woodward identificou uma baixa correlação entre esses dois fatores. Quando reclassificou os dados da pesquisa, conseguiu obter uma alta correlação entre estrutura e tecnologia utilizada pelas empresas pesquisadas (HATCH, 1997).

Outros pesquisadores como Burns e Stalker mostraram que existem evidências que sugerem que a estrutura das empresas afeta a maneira pela qual as informações orçamentárias são melhor utilizadas. Então, a estrutura organizacional e a tecnologia podem ser vistas como uma influência importante sobre o modo como um SCG funciona.

Fatores ambientais também têm sido levantados para explicar as diferenças no uso feito pelas informações contábeis. Otley (1978, apud Otley, 1980, p. 87) estuda o efeito dos diferentes ambientes enfrentados por gestores dentro de uma mesma firma. E distinguindo entre ambiente operacional duro e ambiente operacional livre, ele mostra que gestores sêniores utilizaram a informação orçamentária para avaliar a performance da gestão de maneiras muito distintas em cada situação.

A abordagem contingencial tem sido muito criticada devido a alguns resultados contraditórios apresentados por diversos trabalhos. Vários autores têm assinalado as limitações de sua aplicação, argumentando, entre outras coisas, que as relações entre as variáveis não se encontram suficientemente claras (Otley, 1980; Hopper e Powell, 1982; Merchant e Simmons, 1986; apud GOMES e SALAS, 2001, p. 32).

2.2.3 Simbolismo e cultura organizacional

A questão da cultura como símbolo nas organizações é uma temática ainda nova, ampla e complexa dentro dos estudos organizacionais. Muito embora a palavra *cultura* já venha sendo utilizada há muito tempo nos campos da antropologia e da sociologia, é somente a partir do final da década de 70 é que o tema começa a ganhar corpo dentro dos estudos organizacionais e também na área de contabilidade de gestão.

Em uma perspectiva histórica, o termo cultura organizacional apareceu na década de 1960 como sinônimo de clima organizacional, e a partir dos anos 1970 tornou-se um tema relevante com a publicação de obras como a de Hofstede. Segundo Carrieri (2002), com a intensificação no desenvolvimento de pesquisas sobre cultura, estas seguem caminhos que apresentam duas perspectivas: a perspectiva estrutural (a cultura é analisada como uma variável da organização, ou seja, é considerada como algo que a organização tem) e a perspectiva social (a cultura é interpretada como metáfora, pois é assumida como algo que a organização é, distinguindo as diversas organizações na medida em que assume que as diferentes culturas são localizadas, específicas). Diversas críticas podem ser feitas a essas duas abordagens, principalmente o fato da cultura transformar-se em um modelo estático, gerencialista e manipulador. Os estudos, na maioria das vezes compostos por extensos questionários, são respondidos em ambientes de pressão e acabam sendo rasos, fazendo apenas um corte no tempo e não compreendendo a complexa dinâmica organizacional, bem como os fatores históricos que a podem explicar.

Já a perspectiva social observa a cultura como sendo uma metáfora, pois procura promover uma visão das organizações como expressão das formas e manifestações da consciência humana. Entendido dessa maneira é possível visualizar a organização sob os aspectos social e organizacional, constituído de interações humanas que fornecem várias significações simbólicas que se apresentam na cultura (CARRIERI, 2002).

Tomando como base essa perspectiva, conclui-se que não existe uma só cultura, mas várias. A cultura nas organizações é um produto social dinâmico em constante mudança, não podendo ser completamente dominada enquanto objeto de análise, mas, no máximo, inferida e delineada para se ter uma melhor compreensão das organizações e as pessoas que nelas estão inseridas.

A partir do conceito de cultura organizacional desenvolvido pela teoria das organizações, uma parte mais recente da investigação da área de controle de gestão tem concentrado a atenção nos mecanismos culturais que são utilizados pelas organizações para compensar as prováveis limitações dos sistemas de controle.

Parece existir um consenso nas pesquisas da área de que a contabilidade de gestão está integrada dentro de um sistema organizacional mais amplo que o dos aspectos formais e psicossociais, e que aquele compreende os valores da organização. Por conseguinte, o desenho e a utilização de um sistema de controle deve incorporar uma maior compreensão dos valores organizacionais.

Para aqueles que defendem a corrente de cultura como variável estrutural, esta é incorporada ao próprio conceito de controle. A cultura, desta forma, permite a integração da organização e aumenta a probabilidade de que o comportamento individual e organizacional se dirija ao alcance dos objetivos. Assim, para esta corrente, é necessário que o desenho e a implantação de uma contabilidade de gestão sejam realizadas em função não somente dos aspectos técnicos, mas do contexto e, dentro deste, da cultura organizacional em que se encontra a organização e seus integrantes.

Já a corrente do controle como símbolo e metáfora cultural é muito influenciada pela antropologia e a sociologia interpretativa (etnometodologia e interacionismo simbólico). Para os defensores desta corrente, a contabilidade de gestão não é simplesmente um artefato técnico que facilita o alcance da eficácia organizacional, mas um elemento que cria determinados significados subjetivos e percepções que surgem da interação social contínua entre os indivíduos (GOMES; SALAS, 2001). Por esta razão, os sistemas de controle são vistos tanto como um meio como um resultado da interação política dentro da organização de diferentes grupos de interesse.

2.2.4 Teoria Institucional

A Teoria Institucional tem suas origens nos anos 60, e defende que as propriedades simbólicas das organizações as ajudam a assegurar o apoio de interesses externos. O aspecto do ambiente juntamente com o questionamento à racionalidade plena, passam a ser fatores-chave para o entendimento do comportamento das organizações e como elas se estruturam.

Embora as organizações tenham sido alvo de pesquisas e estudos sociológicos, até a década de 60, vigia o modelo funcionalista, buscando compreender como se dava o funcionamento das organizações e estudar alternativas para fazê-la funcionar da melhor maneira possível. O foco não estava nas organizações enquanto organizações, e sim na eficiência a ser alcançada pelos seus membros.

A primeira ruptura com este modelo se deu com o entendimento da dependência de recursos. Esta perspectiva focava no interesse dos decisores em manter autonomia e poder organizacionais sobre outras organizações. Esta foi uma nova reflexão sobre a existência do poder com vistas a compreender as estruturas das organizações. Desta maneira, houve uma evolução do ponto de vista teórico dos estudos organizacionais com a substituição do foco na eficiência pura para a maximização do poder.

Uma segunda ruptura se deu com relação a questão da racionalidade. O modelo decisório vigente até então, era o modelo do ator racional, que estabelecia que os indivíduos estão constantemente envolvidos em cálculos dos custos e benefícios de diferentes alternativas de ação e que os tomadores de decisão são maximizadores da utilidade, buscando decisões ótimas. Entretanto, diversos fatores também poderiam comprometer a racionalidade do processo decisório. A influência de processos sociais, dentre eles a imitação ou conformidade normativa, poderiam reduzir ou limitar o processo decisório autônomo.

Estas duas rupturas foram fundamentais para o surgimento de uma nova teoria, denominada Teoria Institucional. Nela, parte-se do pressuposto que os atores seguem um

modelo institucional, imitando comportamentos e atitudes para sobreviver no mercado competitivo. Em outras palavras, a visão de que a organização representa simplesmente sistemas de atividades coordenadas e controladas é limitada, na medida em que não considera o ambiente institucional no qual atua. Esse ambiente, composto de crenças, normas e valores dos interessados que o configura, exerce uma influência sobre as escolhas organizacionais, em tal dimensão que é possível a adoção de determinados procedimentos organizacionais por serem legitimados pelo ambiente institucional, embora não apresentem eficácia imediata.

A Teoria Institucional teve suas origens na publicação do clássico artigo de Meyer e Rowan de 1977 (apud TOLBERT e ZUCKER, 1999). A análise dos autores teve como idéia central que as estruturas das organizações são revestidas de significados socialmente compartilhados, que são voltadas para informar tanto o público interno como o externo sobre a esta organização. Ao compreender os elementos simbólicos na estrutura da organização, é possível perceber limitações para explicações de nível mais racional para estas estruturas.

Para a Teoria Institucional, as instituições são regras culturais que, fornecendo significado coletivo e valor a entidades e atividades particulares, integram-nas a sistemas mais amplos. Além disso, a institucionalização representa um processo condicionado pela lógica da conformidade às normas socialmente aceitas.

A abordagem institucional é classificada por Hall (2004) como estando entre as teorias organizacionais contemporâneas, sendo mais bem apreciada quando se observa o modo pelo qual procura explicar por que as organizações assumem determinadas formas.

Burns e Scapens (2000) utilizam os conceitos de hábitos, rotinas e instituições para sugerir como as práticas contábeis podem se tornar rotineiras e através do tempo começam a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização, ou seja, pressuposições e crenças profundamente instaladas no grupo social e aceitas de forma automática, de forma que as pessoas nem cogitam indagar sobre elas. Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando se tornam formas inquestionáveis de controle gerencial. Não se pode afirmar que toda a contabilidade se torna rotineira e institucionalizada, porém existe um forte potencial para que isso ocorra. Dessa forma, a contabilidade gerencial, como uma instituição, corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, devendo-se observar que ela tanto é moldada quanto impacta outras instituições no âmbito da organização.

No contexto do controle gerencial, o institucionalismo é uma teoria adequada para explicar processos de mudanças da gestão contábil. Estas mudanças ocorrem em função do ambiente em que elas acontecem e podem estar ligadas a, por exemplo, avanços nas informações tecnológicas, mercados mais competitivos, diferentes estruturas organizacionais e novas práticas de gestão. Desta forma, não são as técnicas e ferramentas que mudam, mas a forma como são utilizadas (BURNS; SCAPENS, 2000).

3 Estudo de Caso: O Banco Central do Brasil

3.1. A Instituição

O Banco Central do Brasil (BACEN), foi criado com a promulgação da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, sob a forma de autarquia federal vinculada ao Ministério da Fazenda. Iniciou suas atividades em 31 de março de 1965 e hoje é entidade de cúpula do Sistema Financeiro Nacional, com sede e foro na Capital Federal. Tradicionalmente é conhecido por ser o banco emissor da moeda, o banco dos bancos e o banqueiro do governo.

3.1.1 Funções

Conforme Cabral et al. (2001), suas principais funções são:

- Formulação, execução e acompanhamento da política monetária;
- Formulação, execução e acompanhamento da política cambial e de relações financeiras com o exterior;
- Controle das operações de crédito, em todas as suas formas;
- Organização, disciplinamento e fiscalização do Sistema Financeiro Nacional, do Sistema de Pagamentos Brasileiro e do Sistema Nacional de Habitação e ordenamento do mercado financeiro;
- Emissão de papel-moeda e de moeda metálica e execução dos serviços do meio circulante.

3.1.2 Estrutura e Cultura Organizacional

O BACEN atualmente é dirigido por uma diretoria colegiada composta por oito membros: um presidente (com *status* de Ministro) e sete diretores. As diretorias são organizadas em unidades (ou departamentos) que, por sua vez, dividem-se em unidades-sede (formuladoras e operacionais), unidades especiais (secretaria e assessoria ao presidente e aos diretores) e unidades regionais (executoras), sendo todas subordinadas às diretorias. Cada unidade está dividida em subunidades, as quais representam divisões do trabalho executado.

As unidades-sede encontram-se todas sediadas em Brasília, à exceção de três departamentos que se encontram no Rio de Janeiro e São Paulo. Essas unidades-sede possuem gerências técnicas (representações – unidades regionais) sediadas em nove capitais brasileiras: Belém, Belo Horizonte, Curitiba, Fortaleza, Porto Alegre, Recife, Rio de Janeiro, São Paulo e Salvador. Tais unidades regionais, subordinadas técnica e administrativamente, são responsáveis por desempenhar atividades semelhantes ou complementares à sede.

Atualmente o Banco possui cerca de 4.300 servidores, distribuídos da seguinte forma: 51% na sede, em Brasília, e 49% nas demais capitais.

Em relação a sua estrutura de comando e cultura organizacional, ela tem origem na estrutura burocrática do Estado, de forma que a estrutura que se consolidou ao longo do tempo guarda resquícios desse primeiro momento e ainda encontra dificuldades em incorporar mecanismos de correção e inovação. A burocratização e a hierarquização, por exemplo, ainda são fortemente presentes. Muitas vezes um servidor questionador ou que tenha ideias inovadoras em seu trabalho esbarra em trâmites burocráticos ou mesmo nas decisões de seu superior imediato. Entretanto, é interessante destacar que esse cenário parece vir mudando à medida que novos servidores ingressam na Instituição e ocupam cargos anteriormente “reservados” aos mais antigos, que agora se aposentam. Com esse novo cenário, percebe-se uma ligeira mudança na cultura, mas de fato é algo que ocorre de forma lenta e gradual.

3.1.3 Orientações Estratégicas

O último processo de revisão do planejamento estratégico do BACEN teve início em dezembro de 2009 e em fevereiro de 2010 foi validada a versão final, que encontra-se em vigor e abrange as seguintes diretrizes:

Missão: assegurar a estabilidade do poder de compra da moeda e um sistema financeiro sólido e eficiente.

Visão de futuro: o Banco Central, por sua atuação autônoma, pela qualidade dos seus produtos e serviços, assegurada pelos seus processos de gestão, pela competência dos seus servidores, será reconhecido cada vez mais como instituição essencial à estabilidade econômica e financeira, indispensável ao desenvolvimento sustentável do Brasil.

Valores Organizacionais: Ética, Excelência, Compromisso com a Instituição, Foco em Resultados, Transparência e Responsabilidade Social.

Objetivos Estratégicos (2010-2014):

- Assegurar o cumprimento das metas de inflação estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional;
- Assegurar a solidez e o regular funcionamento do Sistema Financeiro Nacional;
- Promover a eficiência do Sistema Financeiro e a inclusão financeira da população;
- Assegurar o suprimento de numerário adequado às necessidades da sociedade;
- Aprimorar o marco regulatório para o cumprimento da missão institucional;
- Promover melhorias na comunicação e no relacionamento com os públicos interno e externo;
- Aprimorar a governança, a estrutura e a gestão da Instituição;
- Fortalecer a inserção internacional da Instituição.

3.2. Particularidades e Controles

Por ser uma entidade federal com algumas atividades únicas e exclusivas, como a propriedade de emissão da moeda, os bancos centrais podem ser considerados monopólios naturais. Juntando-se a isso o relevante papel desempenhado em um país, tais instituições ganham especial atenção na discussão sobre controles gerenciais.

No caso de bancos centrais, de acordo com Perry (2001), nos anos 90, foi dada grande atenção a formas de melhorar a transparência, bem como a governança corporativa. Níveis cada vez maiores de abertura e transparência passaram a ser vistos como fundamentais para aprimorar a governança e o gerenciamento financeiro, tanto para os bancos centrais, quanto para a comunidade financeira como um todo.

Nesse contexto, bancos centrais encontram-se sob uma pressão crescente para adotar as melhores práticas internacionais, em relação a estruturas de governança corporativa e na abertura de informações (ações políticas, gerenciamento de recursos).

Ainda segundo Perry (2001), para os bancos centrais, os objetivos das políticas são primordiais. O lucro não configura uma medida significativa para medir o desempenho dos mesmos. Uma melhor medida para apurar o desempenho de uma política (econômica, monetária, cambial, etc.) seria a informação que traduzisse os objetivos da mesma, bem como o sucesso – ou insucesso – em atingi-los. A informação relevante acerca do desempenho financeiro seria, então, os custos de operação que o Banco Central incorre para atingir seus objetivos atrelados às demais ferramentas de controle gerencial.

Informações acerca dos custos dos produtos (ou serviços) de um Banco Central, principalmente quando se publicam conjuntamente, os gastos orçados e reais, podem ser um indicador extremamente útil sobre o desempenho financeiro. Podem demonstrar o quão eficiente o Banco Central vem sendo em gerenciar seus recursos, para atingir os objetivos delineados nas políticas. A abertura de tais custos permite que os agentes externos (sociedade, governo) verifiquem como vem sendo feita a administração dos recursos públicos. Desta forma, pode-se identificar se o Banco Central vem sendo eficiente e responsável ao utilizar tais recursos. Isso pode aumentar a credibilidade do banco, contribuindo para preservar e assegurar sua independência.

Tendo em vista o exposto acima, a implementação de ferramentas de controle no BACEN configura-se como uma parte do processo de mudanças (apontadas como necessárias) que vem ocorrendo nos bancos centrais de outros países e na administração pública como um todo. Entretanto, cabe ressaltar que o Banco ainda não possui uma área específica de Controladoria, sendo esses instrumentos de gestão desenvolvidos e mantidos no Departamento de Planejamento, Orçamento e Organização (DEPLA) ou de forma isolada, em alguns departamentos da instituição, como será visto a seguir.

3.2.1 Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em seu artigo 51, parágrafo 3º, traz que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”, além de definir que as organizações públicas devem sempre pautar-se por critérios de economicidade, eficiência, eficácia e para isto devem definir métodos de custeamento.

Nesse contexto, entre abril de 2002 e junho de 2003, foi implantado no BACEN o Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG), destinado a apurar os custos das atividades desempenhadas e dos produtos gerados pela instituição. A iniciativa encontrou apoio não apenas na LRF, mas principalmente na possibilidade de utilização das informações a serem geradas pelo sistema no aperfeiçoamento dos processos de trabalho e das ferramentas de gestão, levando em conta os princípios gerenciais da efetividade, eficácia e eficiência.

Previamente à implantação, foram realizados estudos que definiram o método ABC (*Activity-Based Costing*) como o mais adequado às necessidades da organização por “possibilitar a alocação das despesas administrativas aos produtos e serviços e permitir a mensuração dos custos que não agregam valor, contribuindo para a melhor análise dos processos de trabalho, eliminando desperdícios e otimizando o uso dos recursos orçamentários” (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

Os principais objetivos do SCIG, abrangendo todos os departamentos do Banco e as operações a eles relacionadas, são:

- Mensurar e controlar os custos administrativos do Banco;
- Quantificar o valor dos serviços oferecidos à sociedade (macroprocessos);
- Mensurar o grau de eficiência e eficácia no desempenho de suas funções;
- Subsidiar o planejamento da entidade e auxiliar no controle de sua execução;
- Auxiliar a elaboração do orçamento, assim como o controle da sua execução;
- Atender às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Hoje, com quase sete anos em operação, o sistema possibilita ao BACEN a melhoria do processo decisório pelo conhecimento dos custos de todas as ações (atividades e projetos) desenvolvidas e dos produtos (bens e serviços) gerados. O sistema permite ainda a apuração dos custos dos macroprocessos do Banco (execução das políticas monetária e cambial, supervisão e regulamentação do Sistema Financeiro Nacional, administração do meio circulante entre outros), bem como os custos da estrutura organizacional, compreendendo diretorias, unidades, subunidades e gerências regionais.

3.2.2 Sistema de Informações para Gerência de Projetos e Atividades (GPA)

Este instrumento de gestão tem como objetivo auxiliar no gerenciamento de projetos estratégicos/corporativos, projetos funcionais e atividades das unidades do BACEN. Os projetos estratégicos/corporativos são aqueles que concorrem diretamente para o alcance dos objetivos estratégicos, definidos pela Diretoria Colegiada no contexto do planejamento institucional, e em consonância com sua missão de "assegurar a estabilidade do poder de compra da moeda e um sistema financeiro sólido e eficiente", ou que visem ao atendimento de expressa determinação legal. Já os projetos funcionais são aqueles decorrentes das funções das unidades e, como tal, voltados para o aperfeiçoamento ou desenvolvimento de processos de trabalho internos às mesmas.

O GPA monitora a execução da estratégia, acompanhando a evolução dos resultados alcançados e corrigindo possíveis desvios, após a definição de indicadores pelas unidades. Os benefícios esperados com a implantação do sistema foram: acompanhamento do desempenho da organização no atingimento de seus objetivos; facilidade no acesso às informações sobre projetos e atividades da organização; uniformidade de conceitos e ferramental sobre

gerenciamento de projetos; registro histórico sobre informações de projetos e atividades; auxílio nas funções de planejamento e acompanhamento dos projetos e atividades; maior transparência nas ações desenvolvidas; e otimização do desempenho gerencial.

Até o encerramento do exercício, é realizado o registro das informações sobre a execução da atividade ou projeto. Essas informações abrangem os resultados obtidos referentes às metas e aos resultados pretendidos, a informação sobre os indicadores, as dificuldades e as restrições encontradas para a sua realização.

A informação a respeito do andamento e resultado das atividades refere-se sempre a um determinado período, sendo periodicamente renovada. O foco não é a descrição da atividade em si, mas os resultados alcançados pela unidade no decorrer do ano. O GPA Corporativo adota periodicidade anual, de maneira convergente com o PPA – Plano Plurianual, o Orçamento Geral da União, e a Prestação de Contas do Presidente ao TCU, embora se saiba que as atividades em geral são permanentes, pois denotam a razão de existir da unidade, e, por consequência, do BACEN.

Vê-se assim que o sistema é uma ferramenta de controle que auxilia principalmente a alta direção, sendo possível acompanhar o desempenho das áreas de forma rápida e clara, além de propiciar às unidades do BACEN um melhor controle das suas metas.

3.2.3 Gerenciamento pelas Diretrizes (GPD)

O Gerenciamento pelas Diretrizes (GPD) é uma tradução da técnica *Hoshin Kanri*, de origem japonesa. Surgiu como resposta à necessidade de um sistema administrativo mais flexível, com tempo de resposta mais curto em relação às mudanças do ambiente. O *Hoshin Kanri*, também conhecido como planejamento *hoshin* ou desdobramento das diretrizes, consiste no desenvolvimento da administração da qualidade total focada no gerenciamento de mudanças e na importância da liderança assumindo a responsabilidade pelas mudanças, metas e objetivos definidos. É um sistema administrativo que determina os objetivos da organização através do planejamento estratégico e permite o seu desdobramento em todos os níveis hierárquicos, sem se desviar deste rumo estratégico.

No BACEN, a ferramenta vem sendo implementada juntamente com Instituto de Desenvolvimento Gerencial (INDG), estando ainda em fase de estudo e implantação. Através do software GPD, que tem como característica principal ser uma ferramenta de gestão, será possível desdobrar os objetivos estratégicos em diretrizes e metas e distribuir até um certo nível da organização. Para isso será utilizado o método PDCA (*plan-do-check-act*) como base para o planejamento e acompanhamento dos resultados.

O ciclo começa pelo planejamento, em seguida a ação ou conjunto de ações planejadas são executadas, checa-se o que foi feito, se estava de acordo com o planejado, constantemente e repetidamente (ciclicamente) e toma-se uma ação para eliminar ou ao menos mitigar defeitos no produto (processo) ou na execução.

O Gerenciamento das Diretrizes, ao utilizar o método PDCA, busca:

- Potencializar o alcance das metas estratégicas;
- Reduzir o grau de incerteza no planejamento anual;
- Identificar de forma estruturada os problemas da organização e priorizar a aplicação de conhecimentos diferenciados para a sua solução;
- Padronizar os processos de planejamento, acompanhamento e controle das metas e planos de ação em todas as unidades e níveis hierárquicos da organização.

3.2.4 *Balanced Scorecard* (BSC)

O *Balanced Scorecard* é uma metodologia desenvolvida pelos professores da *Harvard Business School*, Robert Kaplan e David Norton, em 1992. Ele foi apresentado inicialmente

como um modelo de avaliação e performance empresarial, porém, a aplicação em empresas proporcionou seu desenvolvimento para uma metodologia de gestão estratégica. Desde que foi criado vem sendo utilizado em organizações do setor privado e público no mundo inteiro.

O BSC tem como objetivo ser um instrumento capaz de integrar o planejamento estratégico, o gerenciamento de processos e a avaliação de desempenho, com a integração entre as diretrizes estratégicas e a operação da organização. Ele consiste numa técnica que visa a integração de todos os principais indicadores de desempenho existentes em uma empresa, desde os financeiros/administrativos até os relativos a processos internos, estabelecendo objetivos para funções e níveis relevantes dentro da organização. A ferramenta se diferencia de todos os outros modelos de gestão por agregar todos os modelos de controle financeiro e não financeiro existentes, desde que propiciem ao administrador uma forma de indicador de desempenho. Assim, esse modelo traduz a missão e a estratégia de uma empresa em objetivos e medidas tangíveis.

No BACEN até o momento foram aplicados apenas projetos pilotos em alguns departamentos, destacando-se o projeto no Departamento de Segurança (DESEG).

No caso de passar a existir uma espécie de controladoria institucional, o BSC poderia ser institucionalizado e utilizado pelos executivos que precisam tomar uma série de decisões a respeito das operações, dos processos, dos objetivos, dos produtos e clientes, visando o atingimento dos objetivos e metas traçados no planejamento estratégico da organização.

3.3. Análise do caso frente às Teorias Organizacionais

Como visto no referencial teórico, a literatura de controle gerencial, a partir da metade da década de 1970, passou a aceitar que não existe uma estrutura de sistema de controle gerencial que possa ser igualmente útil (ou apropriada) para organizações atuando em diferentes contextos. Para que ele seja eficaz em cumprir com suas funções organizacionais, sua estrutura terá que apresentar adequação com as contingências que a influenciam. A teoria da contingência passou então a ser adotada em pesquisas aplicadas à contabilidade gerencial, tendo por premissa que não há sistemas contábeis universalmente apropriados que sejam igualmente aplicados a todas as organizações em todas as circunstâncias (OTLEY, 1980).

Dado que o BACEN é uma instituição pública única, atuando em ambiente nacional e internacional, com diversas particularidades em relação às suas atividades, infere-se que especificidades também devem acompanhar sua gestão. O desenvolvimento de ferramentas, sistemas e técnicas gerenciais devem acompanhar as mudanças no ambiente, de forma que a estrutura organizacional reflita todas as variáveis úteis para a tomada de decisão. Não é aconselhável, por exemplo, a instituição apenas replicar iniciativas do setor privado ou até mesmo sistemas já existentes em outros órgãos da esfera federal, já que sua missão e objetivos são muito diferentes, o que conseqüentemente implica em ferramentas distintas.

Neste sentido, acredita-se que a instituição esteja no caminho certo quando ela incorpora ou vem buscando incorporar sistemas que reflitam sua realidade específica e visem aprimorar sua gestão. A implantação do Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG), por exemplo, é uma iniciativa pioneira na administração pública que recebeu prêmios e hoje ocupa posição de destaque também em relação a outros bancos centrais. O BSC e o GPD ainda não possuem a mesma dimensão, mas é provável que num futuro próximo os instrumentos estejam implementados e, por que não, institucionalizados.

Aqui surge então uma outra contribuição dos estudos organizacionais para as ferramentas de controle: a teoria institucional. Esta perspectiva, que passa a partir dos anos 80 a ser relacionada à contabilidade gerencial, requer uma análise detalhada das ferramentas e práticas contábeis, situando-as em seu contexto histórico, assim como econômico, social e organizacional. A contabilidade passa a ser vista como um sistema totalmente unificado, onde as diversas ferramentas são construídas socialmente e são possíveis de serem mudadas pelos

próprios atores, peças chave neste processo. Na visão da teoria, a contabilidade gerencial com seus instrumentos de controle são enfocados como uma instituição que dá sentido a determinado grupo social. A teoria institucional a considera como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável.

Trazendo as considerações da teoria para o âmbito dos sistemas e controles do BACEN, observa-se que algumas rotinas e práticas já estão em processo de institucionalização, mas a maioria ainda não atingiu o nível desejado, aquele dos hábitos e crenças inquestionáveis. Por ser uma entidade pública, o nível de resistência por parte dos servidores é alta, de forma que a todo tempo surgem pessoas questionando o porquê das iniciativas e criando barreiras para uma gestão mais integrada, transparente e efetiva.

O SCIG, por exemplo, exige que os servidores façam seus apontamentos mensalmente no sistema. Existe uma norma que regulamenta essa exigência e há punições caso o servidor não a cumpra. Acontece que muitos apontam arbitrariamente ou apenas repetem os apontamentos do mês anterior apenas para cumprir com sua obrigação e não serem punidos. Outro problema enfrentado diz respeito aos gestores, que muitas vezes não confiam nas informações ali presentes ou mesmo não conhecem todas as funcionalidades do sistema e, por esse motivo, não as utilizam no momento da tomada de decisão. Apesar de na época da implantação ter sido feito um bom programa de divulgação e treinamento, a ferramenta ainda não alcançou o patamar previsto quando da sua criação. Problemas semelhantes acontecem com o GPA, onde muitos gestores lançam 100% de atingimento de metas sendo que na verdade não foi feito um acompanhamento efetivo e os registros são feitos apenas para “cumprir tabela”. O GPD e o BSC ainda encontram-se em fase de implantação nos departamentos, não sendo possível afirmar se serão aplicados em todo o Banco, tampouco se atingirão o patamar de rotinas institucionalizadas.

Com todas essas dificuldades e limitações, observa-se que existe ainda um problema de “cultura”, visto que a instituição é constituída de pessoas e interações humanas. Como não existe uma cultura única e sim, várias, torna-se mais difícil a institucionalização dos sistemas de controle. Para se tentar minimizar o problema, o ideal é que o desenho e a utilização dos sistemas incorporem uma maior compreensão dos valores organizacionais, como Foco em Resultados e Transparência, de forma que permita uma maior integração da organização e aumente a probabilidade de que o comportamento individual e organizacional se dirija ao alcance das metas e objetivos comuns.

Outra medida possível de ser tomada e que pode ser avaliada pela alta administração é a criação de uma Controladoria interna. Para que as iniciativas convirjam e ganhem força no ambiente institucional, o ideal é que os sistemas de controle estejam sob uma mesma gerência e harmonizados entre si, de forma que um possa subsidiar e dar maior credibilidade ao outro.

A Controladoria é o órgão responsável pelo gerenciamento das informações que têm a finalidade de auxiliar na tomada de decisões. Ela estrutura um sistema de informações que pretende estar apto a suprir as necessidades da empresa, referente a informações econômicas, patrimoniais, financeiras e operacionais. Portanto, é um órgão que busca suprir as necessidades de informações dos gestores e ser capaz de subsidiar todo o processo de gestão.

Segundo Catelli (2001), a controladoria, enquanto órgão de apoio à administração, é encarregada de subsidiar o processo de gestão. É o órgão da empresa possuidor de uma grande quantidade de informações que auxiliará o gestor no processo de tomada de decisão. Para isso, deve conhecer o ambiente do qual a empresa participa e ser capaz de dar suporte à organização frente às contingências decorrentes de tal ambiente.

Se realmente criada, algumas funções importantes a ser atribuídas à Controladoria do BACEN seriam: intervir no processo de planejamento mediante o fornecimento de subsídios informacionais à alta direção; coordenar o processo orçamentário geral; projetar, implantar e

gerenciar os sistemas de informações gerenciais e contábeis; acompanhar os controles internos gerais da instituição; prestar contas para o público interno e externo, entre outras.

Assim, a Controladoria centralizaria as iniciativas que hoje já estão em processo de institucionalização, como o orçamento, o planejamento estratégico, o SCIG, o GPA, e incorporaria outras que ainda estão dispersas pela instituição, como o BSC, o GPD e o Sistema de Avaliação de Desempenho. Estando todos esses instrumentos - e outros que possam vir a existir - juntos e, se possível, harmonizados, o controle se tornaria mais efetivo, ganhando maior credibilidade e visibilidade interna. A gestão também se tornaria mais transparente tanto para o público interno como externo, esse último atualmente bastante interessado em acompanhar como vem sendo realizada a administração dos recursos públicos.

4 Conclusão

A área de estudos organizacionais vem fornecendo uma base teórica consistente para estudos na área de contabilidade gerencial, especialmente dos processos de mudança em sistemas de controle gerencial. As organizações já não são mais vistas como entes autônomos, mas como uma reunião de indivíduos com objetivos e metas comuns. O estudo das relações entre o comportamento individual, o comportamento coletivo e as suas conexões com o meio ambiente organizacional fornecem subsídios para o entendimento de como as organizações se comportam, quando da existência de situações que provoquem mudanças em seu ambiente, principalmente quando envolvem o processo de tomada de decisão empresarial.

Como visto neste artigo, a teoria da contingência, o simbolismo e a cultura organizacional, assim como a teoria institucional em um determinado momento histórico, forneceram subsídios importantes para a análise organizacional em estudos relacionados à área contábil.

Depois de analisadas as contribuições de cada uma dessas teorias organizacionais, observa-se que em determinados pontos há uma interrelação forte entre elas e os sistemas de controle, demonstrando que a contabilidade gerencial está mais flexível e integrada dentro de um sistema organizacional mais amplo que o dos aspectos formais e psicossociais. Por conseguinte, o desenho e a utilização dos sistemas de controle devem ser adequados ao ambiente em que estão inseridos, além de buscar incorporar uma maior compreensão dos valores organizacionais, de forma que consigam atingir o nível de instrumentos institucionalizados e alcancem espaço nas várias “culturas” da organização.

No caso particular do BACEN, que apresenta exclusividades em relação a funções e atividades, observa-se que a instituição vem tentando acompanhar essa tendência de forma que seus instrumentos e sistemas de controle vêm sendo desenvolvidos, algumas vezes até pioneiramente na administração pública, com o objetivo de melhorar a gestão e o controle. O ideal é que essas ferramentas futuramente atinjam o grau de institucionalização, tornando-se legítimas por parte dos funcionários e úteis para a tomada de decisão. A incorporação dos valores organizacionais aos sistemas e a criação de uma Controladoria interna são duas sugestões indicadas para que esses objetivos sejam atingidos.

Referências

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3- 25, 2000.

CABRAL, J.; COLLARES, E. S.; FILHO, L. G.; SCHNEIDER, V. **Bancos Centrais e Banco Central do Brasil**. Banco Central do Brasil e ESAF. 2001.

CARRIERI, A. P. Cultura no contexto dos estudos organizacionais: breve estado da arte. **Revista de Administração da UFLA**. v. 4, No. 1, 2002. P. 38-50.

CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

CLEGG, S. R., HARDY, C., NORD, W. R., (organizadores). **Handbook de estudos organizacionais**. v. 1., São Paulo: Editora Atlas, 1999.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: O isomorfismo institucional e a racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.

EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; MERCHANT, K. (editores). **Readings in accounting for management control**. London: Chapman & Hall, 1993.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. S. **Controle de Gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HATCH, M. J. **Organization theory**: modern, symbolic and postmodern perspectives. New York, Oxford University Press, 1997. Cap. 5: Technology.

HALL, R. H. **Organizações**: estruturas, processos e resultados. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KAPLAN, R. S. The evolution of management accounting. **The Accounting Review**, LIX (3), pp 390-418, 1984.

MORGAN, D. **Imagens da organização**. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, p. 413-428, 1980.

OTLEY, D. T.; BERRY, A. J. Control, organization and accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5 (2), p. 231-244, 1980.

OTLEY, D. T.; BERRY, A. J. Case study research in management accounting and control. **Management Accounting Research**, v. 5, pp. 45-65, 1994.

PERRY, R. **Central bank corporate governance, financial management, and transparency**. Nova Zelândia: The Reserve Bank of New Zealand, 2001, v. 64.

RAMOS, G. **Administração e Contexto Brasileiro** - 2a ed. Rio de Janeiro: Ed. da Fundação Getúlio Vargas, 1983.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria organizacional. *In*: CLEGG, S. R., HARDY, C., NORD, W. R., (organizadores). **Handbook de estudos organizacionais**. v. 1., São Paulo: Editora Atlas, 1999.

YIN, Robert K. **Case Study Research – Design and Methods**. Sage Publications Inc., USA, 1989.