

COPPEAD/UFRJ

RELATÓRIO COPPEAD Nº 304

O Estado da Arte em

Controle Gerencial: Uma  
Perspectiva contextual

Josir Simeone Gomes \*

Joan M. Amat \*\*

Fevereiro, 1996

Para os propósitos deste trabalho, o significado de perspectiva contextual diz respeito ao entendimento da relação existente entre o contexto social e organizacional e o fundamento das organizações, por parte dos responsáveis pelo desenho dos sistemas de controle de gestão.

Este trabalho contou com o patrocínio do CNPQ e da COPPEAD/UFRJ que possibilitaram a realização do curso de Pós-Doutorado desse autor.

\* Professor titular do COPPEAD/UFRJ, na área de controle de gestão e autor de diversos artigos sobre controle de gestão. Mestre e Doutor em Administração de Empresas, Doutor Livre-Docente em Contabilidade, Economista e Contador e atualmente Pós-Doutorando no Departamento de Empresa da Universidad Carlos III de Madrid-Espanha.

\*\* Doutor em Administração de Empresas pelo IESE (Universidad de Navarra), licenciado em Ciências Econômicas pela Universidad Autónoma 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.

## 1 Introdução

Este texto discute as idéias correntes sobre controle de gestão à luz de uma perspectiva contextual. Deste modo, sem se fixar nos procedimentos rotineiros da contabilidade, a literatura relativa à contabilidade de gestão e sistemas de controle é estudada através de sua evolução histórica, realizando-se uma revisão dos principais aportes teóricos sobre o conceito de controle, desenvolvidos através das mais distintas abordagens, de modo a propiciar um maior conhecimento sobre os principais paradigmas nesta área de conhecimento.

Apesar de sua importância em uma organização, o processo de controle tem sua compreensão bastante limitada e divergente do que realmente é e como funciona na realidade. Isto se deve ao fato da maior parte das pesquisas terem estudado controle de forma isolada a respeito do contexto organizacional em que ele opera. Entretanto, nos últimos anos, graças ao impacto e influência de outras áreas e disciplinas, tem-se constatado um aumento crescente das contribuições teóricas e de pesquisas empíricas que têm procurado sanar estas limitações. Infelizmente, apesar destas tentativas, parece não existir até o momento um paradigma dominante. Isto é porque a noção de controle é suscetível de muitas interpretações diferentes. Cada teórico estuda este conceito desde sua área específica de especialização e somente se concentra em aspectos isolados do conceito de controle. Tudo isso tem dificultado o desenvolvimento de um marco conceptual integrado, que possibilite um conhecimento global sobre o assunto. Para facilitar a compreensão das diferentes colocações teóricas, procura-se desenvolver uma classificação das mesmas em função da ênfase que atribuem aos diferentes aspectos e mecanismos que influenciam o processo de controle organizacional. Assim, se pode distinguir quatro tipos de correntes: a que está centrada nos aspectos mais formais do controle, a que coloca sua ênfase maior nos aspectos psicossociais (por exemplo: motivacionais, cognitivos) ligados ao controle, a que se detém nos aspectos culturais presentes no controle e, por último, a que considera os aspectos macrossociais do contexto social como condicionantes do controle. Estes aspectos serão discutidos a seguir, na parte relativa à revisão cronológica da literatura sobre controle de gestão.

A complexidade do conceito de controle explica a diversidade de aproximações teóricas realizadas acerca de seu funcionamento. Assim, a maior parte da literatura existente sobre controle de gestão (e em contabilidade de gestão, concepção generalizada que é utilizada no mundo acadêmico anglo-saxão, brasileiro e espanhol) tem estudado parcialmente a problemática real do controle. Isto se deve, em grande parte, à excessiva ênfase atribuída aos aspectos formais e racionais no desenho dos sistemas de controle, ignorando por completo o seu funcionamento real na prática e, especialmente, o contexto social e organizacional em que estes sistemas se desenvolvem (Hopwood, 1978; Hopper; Powell, 1985; Amat, 1992b; Amat et al., 1994).

Como consequência destas limitações, desde o final dos anos setenta, quando se passou a reconhecer esta complexidade, se tem defendido a idéia sobre a necessidade de desenvolver novos enfoques que permitam oferecer uma melhor compreensão do controle de gestão. Igualmente passou-se a estimular um interesse crescente pelo contexto social e organizacional, onde operam os sistemas de controle, fato especialmente importante para a compreensão do funcionamento das atuais organizações, pois os aspectos não financeiros e não formais desempenham um papel fundamental dentro do processo de controle.

Finalmente, o objetivo deste trabalho não é apresentar um modelo estruturado de controle gerencial, mas procurar chamar a atenção para a importância de serem considerados os aspectos contextuais que refletem a realidade das “novas organizações” que emergem de um novo e desafiador ambiente mundial.

## 2 Revisão da Literatura sobre Controle de Gestão

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.

---

<sup>1</sup> Sobre a crise dos sistemas de controle tradicionais e a necessidade de desenvolvimento de novos enfoques, ver: Amat e Gomes, (1995); Johnson, (1994); Emmanuel, et. al., (1992) e Johnson e Kaplan(1987). No caso brasileiro, ver Gomes, (1983/94/95) e Gomes e Spiller, (1991). No caso espanhol, ver Amat, (1991-c). Os artigos publicados na Grã-Bretanha, na revista “Accounting Organizations and Society”, a partir do final da década de 70, também chamam a atenção para a importância do contexto social e organizacional, no estudo dos sistemas de controle de gestão.

<sup>2</sup> Para os propósitos deste trabalho, o termo controle de gestão se diferencia do conceito de “management control” de Anthony (1993), na medida em que não hierarquiza, nem separa as atividades relativas à planejamento estratégico e controle organizativo. Com esta distinção, pode ser usado com significado semelhante à: controle gerencial, contabilidade de gestão, “management accounting and control systems” (Macintosh, 1994) e “management control” (Berry, et al., 1995).

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, 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, os primeiros autores a desenvolver um plano de referência sobre controle de gestão foram: Urwich, Davis, Glover, Dent, Rowland, Holden et al. 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) A mecânica da administração- a ciência da tarefa, agrupamento e correlação de tarefas e 2) A dinâmica 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 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 em 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 conseqüência 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.

A partir dessa nova visão, 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, freqüência de feedback etc e (d) larga utilização de computadores - técnicas de simulação, programação etc.

A partir 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 à produção de artigos e livros-textos sobre contabilidade de gestão, pode-se considerar esse período como um marco importante no desenvolvimento da literatura sobre controle de gestão.

Ainda durante a década de 70 e início da década de 80, assistiu-se a uma série de tentativas de desenvolvimento de planos de referência sobre controle de gestão que tiveram bastante repercussão no meio acadêmico e empresarial.

### 3 Perspectivas de Controle de Gestão

#### 3.1 A Perspectiva Racional

Esta concepção de perspectiva racional do controle, encontra-se centrada no estudo dos sistemas de controle e, em especial, da contabilidade de gestão, como instrumentos explícitos e formalizados cuja implantação permite alcançar por si mesma a eficácia e a eficiência da organização. Esta perspectiva tem sua origem na escola clássica de Taylor e Fayol, que desenvolveram uma visão racional e científica da empresa e dos sistemas administrativos que tiveram uma grande influência na concepção dominante do controle.

Além de Anthony, que será discutido a seguir, também são encontrados diversos outros autores, cujos aportes teóricos são considerados como integrando esta corrente. De forma mais sofisticada, esta perspectiva tem se mantido e ainda é largamente utilizada em nossos dias, através da introdução de formulações matemáticas, onde as principais aplicações são encontradas no tratamento dos preços de transferência e especialmente na teoria de agência que, a partir de relação contratual entre o principal (a administração) e o agente (o gerente ou responsável pela unidade), são realizadas ações que se procura otimizar de modo a que o comportamento do agente seja congruente com os objetivos do principal (Demski, 1983; Baiman e Demski, 1980).

Dentro dessa linha racional, também se poderia incluir a denominada Teoria de Contingência, cujos principais artífices são: Thompson (1967), Woodward (1965), Burns e Stalker (1962) e Lawrence e Lorch (1969), que obteve na década de setenta, uma grande aceitação. Esta abordagem baseia-se na premissa de que nenhum sistema de controle tem um caráter universal para todas as organizações mas que é dependente das circunstâncias específicas em que se encontrem. Em geral, esta corrente destaca três variáveis contingentes que influenciam no desenho de um sistema de contabilidade de gestão: a tecnologia, a dimensão e o contexto social. Assim, a eficácia de um sistema de controle dependerá de seu ajuste com a organização e, especialmente, com as três variáveis.

Assim como a teoria de agência, também esta abordagem 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; não foi estudada a relação entre eficácia e controle (embora se tenha pretendido associar eficácia com rentabilidade) (Otley, 1980; Hopper e Powell, 1982; Merchant e Simmons, 1986).

Apesar de todas as críticas sobre suas limitações, muitos dos paradigmas (maximização de lucros, ênfase nos aspectos formais da estrutura) e muitas das técnicas administrativas ainda hoje em uso (contabilidade de custos, controle orçamentário) estão baseadas neste enfoque racional de controle.

### 3.2 A Perspectiva Psicossocial do Controle

Em oposição à perspectiva racional, as contribuições psicossociais ao conceito de controle encontram-se associadas à influência das teorias das relações humanas, processamento humano da informação e teoria de sistemas abertos. Esta corrente, ligada ao desenvolvimento da psicologia social e da sociologia e ao impacto da Escola de Relações Humanas nos anos cinquenta, está baseada no estudo da influência das pessoas no exercício do controle organizacional.

Nesta abordagem se destacam duas grandes vertentes. A primeira refere-se à influência da contabilidade de gestão nas pessoas, tanto as disfunções que se originam de utilização de medidas incompletas ou erráticas, como os prováveis efeitos favoráveis que podem ter na motivação, atitudes e satisfação pessoal. A segunda, a referente ao estudo da influência dos diferentes estilos de liderança no desenho e uso dos sistemas de controle.

A crença básica de ambas as linhas é que atribuir uma maior ênfase às pessoas contribui para tornar compatíveis os objetivos individuais com os objetivos organizacionais e, como consequência, aumenta a motivação e a capacidade de autocontrole das próprias pessoas. A participação no processo de decisão e controle contribui para aumentar a motivação e é fundamental para se alcançar a congruência entre os objetivos individuais e organizacionais (Argyris, 1952 e 1964; Searfoss, 1976). Entretanto, Becker e Green (1962) e Hofstede (1968), observaram como a participação, em algumas situações, podem apresentar efeitos negativos, principalmente, se a atitude do grupo não é favorável a envolver-se no processo de administração, ou ao contrário, o sistema de controle pode aumentar a motivação e promover o autocontrole, quando as pessoas percebem que podem ter uma influência nas atividades que são realizadas e em seu resultado (Argyris, 1964; Tannenbaum, 1968; Lawler e Rhode, 1976).

Em resumo, estes modelos apresentam as seguintes características:

- Os sistemas de controle influenciam e sofrem a influência das pessoas, de forma que o comportamento individual não somente depende do desenho formal e técnico do sistema mas também das características pessoais e organizacionais;

- A pessoa é limitadamente racional e não intenta maximizar totalmente seus objetivos, satisfazendo-se com um nível inferior;

- Os objetivos globais da organização não são sempre compartilhados e podem apresentar conflitos com os objetivos individuais;

- O controle do comportamento individual não somente se pode alcançar através da utilização de técnicas quantitativas mas também pode se realizar através de aspectos psicossociais como a motivação, a participação e a formulação de objetivos; e

- A motivação, independentemente da influência dos incentivos extrínsecos, está condicionada por fatores intrínsecos.

A corrente relativa ao processamento humano da informação se fundamenta na aplicação dos avanços da psicologia cognitiva para analisar os fatores que afetam a qualidade do comportamento e das decisões individuais à concepção do controle. Os principais aspectos a serem considerados nesta abordagem dizem respeito à capacidade das pessoas para processarem a informação, seu estilo de decisão, o ambiente onde se desenvolve a ação e as próprias características da informação a ser processada (Libby e Lewis, 1982; Prakash e Rappaport, 1977; Driver e Mock, 1975).

As principais críticas sobre este enfoque são que se trabalha com uma visão fragmentada do processo de decisão ao centrar-se exclusivamente no indivíduo e no papel representado pela informação sobre ele. Esta linha de pesquisa considera limitadamente os aspectos sociais e as influências individuais em suas respostas, os efeitos do aprendizado, ou a distribuição do poder organizacional e sua influência nas estratégias alternativas para fazer frente à incerteza (Hopwood, 1978). Por outro lado, a ênfase excessiva nos aspectos cognitivos, sem incluir os de caráter emocional fazem com que esta linha de pesquisa perca parte de sua relevância (Swieringa e Weick, 1982 ).

Finalmente, o enfoque dos denominados “sistemas abertos” se fundamenta na consideração estreita à relação existente entre a organização e o contexto social, assim como os aspectos relacionados ao comportamento humano (Katz e Kahn, 1978).

Com a introdução da concepção dos sistemas abertos, as organizações começaram a ser consideradas a partir da perspectiva de um conjunto de ações de indivíduos e grupos que buscam alcançar seus próprios objetivos. A dinâmica organizacional já não é resultado da organização formal existente mas da combinação complexa de fatores formais e não formais, tanto internos como externos à própria organização. As organizações enquanto consideradas como sistemas, começam a ser estudadas com as características próprias de um sistema (interdependência interna dos diferentes subsistemas, capacidade para desenvolver feedback, busca permanente de equilíbrio, aceitação de equifinalidade sobre os meios que se elegem e capacidade de adaptação).

Dentro desta linha e no âmbito dos sistemas de controle de gestão, pode-se considerar os trabalhos de Argyris (1964), Hofstede (1968), Lowe e Tinker (1977) e Ansari (1977,1979). Entretanto, Amey (1977)

destaca algumas limitações desta abordagem sobre o conhecimento do funcionamento dos sistemas de controle: em primeiro lugar, aplicaram conceitos provenientes da biologia sem uma terminologia precisa dos conceitos utilizados e, ainda, sem fazer as adaptações necessárias aos conceitos na área de ciências sociais. Em segundo lugar, consideraram as variáveis externas à organização como exógenas e, em terceiro lugar, embora a complexidade da organização seja elevada, os marcos teóricos considerados são limitados a enfoques cibernéticos.

### 3.3 A Perspectiva Cultural do Controle

Muito embora o termo cultura já venha sendo utilizado há muito tempo, em diversos estudos antropológicos e sociológicos (Margaret Mead (1928), Radcliffe-Brown (1952), Blau (1955), Dalton (1959), Lévi-Strauss (1967), Ouchi (1979/80), Flamholtz et al (1985), Hofstede (1983/87) etc, é somente a partir do final da década de 70 que começa a ganhar corpo, como assunto de pesquisas, na área de contabilidade de gestão.

Cultura, em seu sentido mais amplo, pode ser entendida como um mecanismo de depuração (filtro) que reflete o meio ambiente e que quando combinado com personalidade estabelece premissas de ação e decisões para os indivíduos dentro de um determinado grupo cultural. Desta forma, é vista como uma das forças guiando a tomada de decisão, em um escopo muito mais abrangente do que o conceito de cultura organizacional que é referente e peculiar a uma determinada organização. Esta noção de cultura nacional ou social representa o conjunto de valores, crenças ou normas que as pessoas carregam consigo, pode ser bastante diferente dos valores e normas que os indivíduos desenvolvem em seu ambiente de trabalho (cultura organizacional), Birnberg and Snodgrass (1988).

Schein (1985) definiu cultura organizacional como um conjunto de crenças básicas inventadas, descobertas ou desenvolvidas por um grupo à medida que aprende a defrontar-se com sua necessidade de adaptação ao contexto social e de alcançar a integração interna. A partir do conceito de cultura desenvolvido pela teoria das organizações, uma parte mais recente da investigação na área de controle de gestão tem concentrado a atenção nos mecanismos culturais que se utilizam para compensar as limitações dos sistemas de controle e no papel que jogam tanto o sistema de controle como o departamento de controle em uma organização na criação de valores e mudança cultural.

---

<sup>3</sup> Um exemplo interessante da diferença entre cultura social e cultura organizacional pode ser visto em Burawoy (1978), quando discute a habilidade de brancos e negros para trabalharem juntos em seus empregos, de acordo com a cultura organizacional vigente, e da sua falta de habilidade para manterem o mesmo relacionamento fora de seu ambiente de trabalho (cultura social). In, Birnberg e Snodgrass (1988)

Na maior parte destas contribuições parece existir um consenso em 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 utilização de um sistema de controle deve incorporar uma maior compreensão dos valores organizacionais.

Entre as diferentes abordagens desenvolvidas, há as que consideram a cultura organizacional como uma variável interna e outras que a estudam como uma metáfora que emerge da própria organização (Smircich, 1983).

Para aqueles que defendem a corrente de cultura como variável interna, 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. Sua hipótese é que um controle baseado em elementos formais e burocráticos é menos sensível aos fatores sócio-culturais que o controle baseado no compromisso pessoal e a identificação com os valores e objetivos da organização. Entretanto, isto somente é verdadeiro se os sistemas formais são consistentes com os valores.

Assim, para esta corrente é necessário que o desenho e a implantação de uma contabilidade de gestão seja realizados em função não somente dos aspectos técnicos mas do contexto e, dentro deste, da cultura organizacional em que se encontra a organização e as pessoas que a integram (Young, 1979; Collins, 1982; Flamholtz, 1983 e Flamholtz et al., 1985).

Na prática, em contextos sociais com alta complexidade tecnológica e com mudanças bruscas é necessária a combinação entre um controle burocrático, um controle por resultados e um controle cultural em que haja uma internalização e um compromisso moral com as normas e a atuação responde mais a uma obrigação social que a um controle imposto externamente (Jaeger e Baliga, 1985; Lebas e Weigenstein, 1985).

A corrente do controle como símbolo e metáfora cultural é muito influenciada pela antropologia e pela sociologia interpretativa (etnometodologia, interacionismo simbólico); entende que a contabilidade de gestão não é simplesmente um artefato técnico cuja introdução facilita o alcance da eficácia organizacional, mas que também cria determinados significados subjetivos e percepções que surgem da contínua interação social entre os indivíduos. Nesta concepção, os sistemas de controle têm um caráter simbólico e podem desempenhar um papel muito importante na criação de valores de caráter racional, tecnocrático e economicista dentro da própria organização (Dent, 1991). Esta corrente outorga uma importância especial aos processos, através dos quais se descobrem, se valorizam e se compartilham os diferentes objetivos e preferências por parte dos membros da organização.

Os sistemas de controle são vistos tanto como um meio como um resultado da interação política dentro da organização de diferentes grupos de interesse (Dermer e Lucas, 1986). A partir de sua concepção do que é a organização de suas capacidades de controle, os diferentes grupos constroem sua racionalidade e tratam de influir para que esta seja aceita pelo resto dos grupos (Weick, 1969; March e Simon, 1958).

Apesar de suas contribuições, diversos autores criticam o reducionismo com que esta corrente considera a organização ao simplificar sua complexidade e centrar-se no processo em que se compartilham diferentes percepções. Embora seja um enfoque que pode ser muito útil para compreender as dificuldades na introdução de novos sistemas de controle, não se detém muito nos aspectos relacionados ao contexto social.

#### 4 O Desenvolvimento de Modelos Integrativos

Durante as três últimas décadas foram desenvolvidos vários modelos integrativos de controle de gestão, que dada a importância de seus aportes, julgou-se interessante apresentar neste capítulo.

A seguir, são apresentados os constructos teóricos de Anthony (1965), Lorange e Morton (1974), Hofstede (1981) e Flamholtz (1979b).

##### 4.1 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.

Dentro desta perspectiva racional, Anthony propõe um modelo pragmático do processo de controle. Em seus trabalhos se observa um esforço importante direcionado para o desenho da estrutura de controle por centros de responsabilidade e em suas extensões. Para este autor, o controle requer a definição de indicadores (ou unidades de medida) ligados às variáveis-chave e às responsabilidades de cada unidade. Em função deste aspecto e através da definição de objetivos, do desenho de um sistema de informação contábil e mediante o processo de planejamento e elaboração de orçamentos e a posterior análise dos desvios, se assegura que cada responsável se oriente para o alcance dos objetivos globais da organização.

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 se 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.

#### 4.2 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 contexto social 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 às mudanças ocorridas no contexto social externo não se pode separar o sistema de controle de gestão do sistema formal de planejamento; 2) A instabilidade do contexto social 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 contexto social turbulento e em diferentes tipos de negócios, requerendo sistemas de controle de gestão bastante flexíveis.

#### 4.3 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 este 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 coalizão; 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, a partir do modelo básico de Thompson e Tuden (1959) e ampliado por Hedberg e Jönsson (1978) e Earl e Hopwood (1980), desenvolve um plano de referência para organizações sem fins lucrativos (nonprofit). Nesta obra, esse autor analisa os sistemas de controle de gestão através da abertura da organização a nível de suas atividades, obedecendo à 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 à: 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 inexistam conflitos de interesses e/ou valores entre os elementos da organização.

Com relação à 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 despendidos 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 irreduzível 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, comportando 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, deve-se 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.

#### 4.4 A Abordagem de Eric Flamholtz (1979a)

Para este autor, a deficiência dos sistemas de controle de gestão pode ser causada pelo entendimento inadequado da natureza do controle organizacional ou pela falta de conhecimento acerca do que seja um sistema de controle eficaz.

Nesta abordagem, o 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 desta 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 à 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 estes aspectos no projeto dos sistemas de controle podem acarretar conseqüências comportamentais disfuncionais.

## **5 A LITERATURA DE CONTROLE DE GESTÃO NOS ANOS OITENTA E NOVENTA: A IMPORTÂNCIA DO CONTEXTO SOCIAL E ORGANIZACIONAL E A EMERGÊNCIA DO CONTROLE ESTRATÉGICO**

### **5.1 Controle de Gestão e Contexto Social e Organizacional**

Na década de oitenta e noventa, percebe-se um interesse crescente por parte dos estudiosos, em entender a estreita relação existente entre o contexto social e organizacional e o funcionamento da organização e, em especial, o processo de controle. Até metade dos anos setenta, a consideração sobre o contexto social 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 uma estreita relação desta com o contexto sociocultural, econômico 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 no enfoque tradicional que não incorpora 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 al. , 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 al., 1987):

- A consideração discutível de que os objetivos organizacionais representam a congruência entre os diferentes interesses dos grupos e pessoas que fazem parte da organização;
- A ausência de uma perspectiva sócio-histórica e dinâmica sobre a origem e a evolução dos sistemas de controle; 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 contexto social e organizacional 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 da filosofia (como Habermas, Giddens, Foucault, Braverman, Baudrillard), com o objetivo de entender o funcionamento do controle organizacional a partir de uma perspectiva macrosocial.

## 5.2 A Corrente “Cross Cultural”

Esta corrente de pensamento considera o contexto social como uma variável externa da organização e se preocupa em estudar a influência da cultura de cada país sobre o funcionamento de suas instituições. Na maioria destes estudos, entre os que Beres e Portwood (1981) resumiram na literatura existente, a cultura é considerada como uma variável mais de contexto social junto com a história econômica, a política e a tecnologia. Como consequência disto, o sistema de controle estará influenciado pelas características de contexto social e cultural da organização e de seus membros.

Um dos estudos mais conhecidos é o de Hofstede (1983) que realizou uma pesquisa em diferentes filiais de uma grande empresa multinacional em diversos países. Este autor pode comprovar as diferenças de valores que tinham as filiais e sua influência na forma em como eram administradas e controladas. Com base na distinção entre quatro dimensões dos valores (distância hierárquica entre superior e subordinados, grau de individualismo, aversão ou orientação à incerteza e masculinidade), observou como haviam profundas divergências na administração destas filiais, dependendo dos países em que estivessem localizadas (países anglo-saxônicos, latinos, germânicos).

Já Horowitz (1979) comparou a forma como se realizava o controle em organizações britânicas, francesas e alemãs e pôde comprovar que existiam sensíveis diferenças que respondiam em grande parte pelas características do contexto social de cada um dos países.

Finalmente, Birnberg e Snodgrass (1988) realizaram um estudo exploratório em vinte e duas empresas (metade japonesas e metade americanas) para comparar as percepções dos trabalhadores sobre os sistemas de controle de gestão, em função de contextos sociais (nacionais) diferentes, tendo comprovado que os fatores culturais afetam os sistemas de controle.

Apesar de seu interesse, poucas pesquisas têm sido conduzidas no âmbito dos sistemas de controle de gestão dentro desta perspectiva, talvez decorrentes das dificuldades da utilização do método de pesquisa *cross-cultural*.

### **5.3 Controle de Gestão em um Contexto Competitivo: A Perspectiva Estratégica do Controle**

Parece haver uma ampla concordância de 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, na área de contabilidade de gestão e sistemas de controle.

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 contexto social 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 contexto social 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.

Na Bibliografia, ao final deste trabalho, além desses dois autores, são apresentados uma série de outros trabalhos publicados durante a década atual e que, devido o

nível de profundidade em que o assunto controle de gestão é focado, representam o pensamento corrente na área de controle de gestão.

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 ressurgimento 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 à cultura organizacional e à 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.

## 6 RESUMO

Ao longo deste trabalho foram revistas as principais contribuições relativas ao conceito de controle de gestão, através da apresentação dos diversos aportes podendo-se constatar como a noção de controle é suscetível a diversas interpretações. 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.

De forma bastante positiva, se pode perceber uma tendência de abandono progressivo de abordagens mecanicistas sobre controle de gestão que predominaram durante tantas décadas, passando-se a incorporar idéias importantes de outras áreas, como as oriundas da sociologia, da filosofia, da antropologia e da psicologia, onde o contexto social e organizacional passam a ser considerados como variáveis-chave no desenho e utilização dos sistemas de controle.

A principal mensagem deste texto é que não existe fórmula mágica para solucionar os problemas da “nova organização”, como aquelas defendidas por alguns gurus contemporâneos. A competitividade e a complexidade do mundo atual não concebem mais as abordagens Tayloristas ou o uso exclusivo de medidas quantitativas no desenho dos sistemas de controle de gestão.

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,<sup>4</sup> em oposição às idéias, ainda hoje predominantes, de que os sistemas de controle devem conduzir ao *goal congruence* (Anthony et. al., 1993).

---

<sup>4</sup> 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 específicos das empresas estatais.

Por oportuno, deve-se chamar a atenção para um aspecto interessante, observado na leitura da quase totalidade dos trabalhos que é o relativo à não inclusão das pequenas e médias empresas, assim como das organizações não vocacionadas para o lucro, no rol das organizações estudadas pelos diversos autores referenciados neste trabalho.

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, no contexto 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 a longo prazo, assim como, sobre os efeitos de utilização de indicadores financeiros, usados largamente em seus sistemas de controle.

Tanto em um, como no outro caso, tem-se 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, 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 estão a merecer uma maior atenção por parte dos estudiosos na área de controle gerencial.

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.

## BIBLIOGRAFIA

AMAT, J.M. Control presupuestario. Barcelona: Gestion 2000, 1989.

\_\_\_\_\_. El control de gestión en la empresa española. Barcelona: Gestion 2000, 1991.

\_\_\_\_\_. El control de gestión: una perspectiva de dirección. Barcelona: Gestion 2000, 1992.

\_\_\_\_\_; GOMES, J.S. Controle de gestão. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 5., Campinas, out. 1995. Anais... s.n.t.

AMEY, L.L.R. Towards a new perspective on accounting control. Accounting, Organizations and Society, v. 4, n. 4, 1979.

ANSARI, R.L. An integrated approach to control systems design. Accounting, Organizations and Society, v. 2, n. 2, 1977.

\_\_\_\_\_. Towards an open system approach to budgeting. Accounting, Organizations and Society, v. 4, n. 3, 1979.

ANTHONY, R.N. Planning and control systems: a framework for analysis. Boston, Mass.: Harvard Business School, 1965.

\_\_\_\_\_; DEARDEN, J.; BEDFORD, N. M. Management control systems. Homewood, Ill.: R.D. Irwin, 1984.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_; GOVINDARAJAN. Management control systems. Homewood, Ill.: R.D. Irwin, 1992.

\_\_\_\_\_; YOUNG, A.N. Management control in nonprofit organizations. Homewood, Ill.: R.D. Irwin, 1993.

ARGYRIS, C. The impact of budgets on the people. New York: Cornell University, 1952.

\_\_\_\_\_. Integrating the individual and the organization. New York: J. Wiley, 1964.

ARGYRIS, C. Enfrentando defesas empresariais. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

\_\_\_\_\_. The dilemma of implementing controls: the case of management accounting. Accounting, Organizations and Society, v. 15, n. 6, p. 503-511, 1990.

ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R.W. Issues in management control. London: Prentice-Hall, 1991.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION. La contabilidad de gestión como instrumento de control. Madrid: AECA, 1990.

BAIMAN, S.; DEMSKI, J. Variance analysis as motivational devices. Management Science, Aug. 1980.

BARLEY, S.R.; KUNDA, G. Design and devotion: surges in national and normative ideologies of control in managerial discourse. Administrative Science Quarterly, 1992, p.363-399.

BECKER, S.; GREEN, D. Budgeting and employee behavior. The Journal of Business, Oct. 1962.

BEDEIAN, A.G.; GIGLIONE, G.B. A conspectus of management control theory: 1900-1972. Academy of Management Journal, v. 17, n. 2, June 1974. p. 292-305.

BERES, M.E.; PORTWOOD, J.D. Sociocultural influences on organizations: an analysis of recent research. In: ENGLEAND, G.W. et al., ed. The functioning of complex organizations. International Institute of Management, 1981.

BERRY, A.J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. Management control: theories, issues and practices. London: Macmillan, 1995.

BIRNBERG, J.G.; SNODGRASS, C. Culture and control: a field study. Accounting, Organizations and Society, v. 13, n. 5, p.447-464, 1988.

BLAU, P.M. The dynamics of bureaucracy. Chicago: University of Chicago Press, 1955.

- BLUMENTHAL, S.C. Management information systems: a framework for planning and development. New York: Prentice-Hall, 1969.
- BONINI, C.P. Simulation of information and decision: systems in the firm. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1963.
- BOWER, J.L. Managing the resource allocation process. Homewood, Ill.: R.D. Irwin, 1970.
- BRINSON, J.A.; ANTOS, J. Activity-based management: for services industries, government entities, and nonprofit organizations. New York: J. Wiley, 1994.
- BURAWOY, M. Manufacturing consent. Chicago: University of Chicago, 1978.
- BURNS, T.; STALKER, G.M. The management of innovation. Tavistock Pub., 1962.
- CAMMAN, C. Effects of use of control systems. Accounting, Organizations and Society, v. 1, n. 4, p. 37-51, 1976.
- CAPLAN, E.H.; CHAMPOUX, J.E. Cases in management accounting: context and behavior - The Ralin Company; an exploratory study. New York: National Association of Accounting, 1978.
- COLLINS, F. Managerial accounting systems and organizational control: a role perspective. Accounting, Organizations and Society, v. 7, n. 2, 1982.
- COMMITTEE on concepts and standards: managerial planning and control. The Accounting Review, Supl. 52, p. 53-63, 1977.
- COPLEY, F.B. Frederick W. Taylor: father of scientific management. New York: Harper, 1923.
- CURCH, A.H. The science and practice of management. Engineering Magazine, p. 281-347, Jan. 1913.
- DALTON, M. Men who manage. New York: J. Wiley, 1959.

DAVIS, G.B. Management information systems: conceptual foundations structure and development. New York: McGraw-Hill, 1974.

\_\_\_\_\_. The principles of factory organization and management. New York: Harper, 1928.

\_\_\_\_\_. Industrial organization and management. New York: Harper, 1940.

\_\_\_\_\_. The fundamentals of top management. New York: Harper, 1951.

DEMIRAGE, I.S. Management control systems of japanese companies operating in the United Kingdom. In: BERRY, A.J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. Management control: theories, issues and practices. London: Macmillan, 1995.

DEMSKI, J. An accounting systems structured on a linear programming model. The Accounting Review, p. 701-710, Oct. 1967.

\_\_\_\_\_. Managerial incentives. In: RAPPAPORT, A., ed. Information for decision-making: readings in cost and managerial accounting. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1983.

\_\_\_\_\_; FELTHAM, G. Forecast evaluation. The Accounting Review, p. 533-598, July 1972.

DENT, A.G.H. Budgetary control study. Industry Illustrated, v. 2, p. 302-307, May 1934.

\_\_\_\_\_. Accounting and organizational culture: a field study of the emergence of a new organizational reality. Accounting, Organizations and Society, v. 16, n. 8, p. 705-732, 1991.

DERMER, J.D.; LUCAS, R.G. The illusion of managerial control. Accounting, Organizations and Society, v. 11, n. 6, 1986.

DRIVER, M.T.; MOCK, T.H. Human information processing decision style theory and accounting information systems. The Accounting Review, v. 50, n. 3, 1975.

DRUCKER, P. F. The practice of management. New York: Harper, 1954.

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

\_\_\_\_\_. Control, controls and management. In: BONINI, C. et al. (ed). Management controls: news directions in basic research. New York: McGraw-Hill, 1964.

EARL, M.J.; HOPWOOD, A.G. From management information to information management. In: LUCAS, H.C., Jr. et al. The information systems environment. Amsterdam: North Holland, 1980.

EMERSON, V. The twelve principles of efficiency. New York: Engineering Magazine, 1912.

EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; MERCHANT, K. Readings in accounting for management control. London: Chapman & Hall, 1992.

EZZAMEL, M.; LILLEY, S.; WILLMOT, H. The “new organization” and the “new managerial work”. European Management Journal, v. 12, n. 4, p. 454-461, Dec. 1994.

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

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

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

\_\_\_\_\_. Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. Accounting, Organizations and Society, v. 8, n. 2/3, 1983.

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

FORAN, M.F.; 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, p.751-763, Oct. 1974.

FOUCAULT, M. The birth of clinic. Tavistock, 1963.

\_\_\_\_\_. Discipline and punish. New York: Penguin, 1975.

GALBRAITH, J. Designing complex organizations. New York: Addison-Wesley, 1973.

GLOVER, J.G.; MAZE, C.L. Managerial control. New York: Ronlad, 1937.

GOETZ, B.E. Management planning and control. New York: McGraw-Hill, 1949.

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

\_\_\_\_\_. 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, v. 2, n. 3, p. 6-7, jan./abr. 1994.

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

\_\_\_\_\_. Tópicos contemporâneos em contabilidade- chamada para pesquisas. Revista Brasileira de Contabilidade, ano 24, n. 91, p. 79, jan./fev. 1995.

\_\_\_\_\_. Contabilidad y presupuesto público: análisis del proceso de control de gestión en universidades públicas brasileñas. In: INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS DEL MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA. Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión. Madrid, 1995.

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

GORTNER, H.F.; MAHLER, J.; NICHOLSON, J.B. Organization theory: a public perspective. Monterey, Cal.: Brooks/Cole Publ., 1989.

HAYES, R.H. Can business schools help America complete? American Assembly of Collegiate School of Business, Newslines, Dec. 1985, p.5.

HOFSTEDE, G.H. The game of budget control. Assen: Koninklijke Van Gorcum, 1967.

\_\_\_\_\_. The poverty of management control philosophy. Academy of Management Review, p. 456-461, 1978.

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

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

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

HOLDEN, P.; FISH, L.S.; SMITH, H.I. Top management organization and control. Stanford, Cal.: Stanford University Press, 1941. P.3-77.

HEDBERG, D.; JÖNSSON, S. Designing semi-confusing information systems for organizations in change environments. Accounting, Organizations and Society, v. 3, n. , p. 47-64, 1978.

HOPPER, T.M.; POWELL, A. Making sense of behavioral research into management accounting. Journal of Management Studies, 1985.

\_\_\_\_\_; STOREY, J.; WILLMOTI, H. Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view. Accounting, Organizations and Society, v. 12, n. 5, 1987.

HOPWOOD, A.G. Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation. The Accounting Review, p. 485-495, July 1974.

\_\_\_\_\_. Accounting and human behavior. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1974.

HOPWOOD, A.G. Towards an organizational perspective for the study of accounting and information system. Accounting, Organizations and Society, v. 3, n. 1, 1978.

HOPWOOD, A.G. The growth of worrying about management accounting. In: CLARK, H.; HAYES, R.; LORENZ, C. eds. The uneasy alliance. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1985.

\_\_\_\_\_. The archaeology of accounting systems. Accounting, Organizations and Society, v. 12, n. 3, 1987.

HORNGREN, C.T. Cost accounting: a managerial emphasis. New York: Prentice-Hall, 1962.

\_\_\_\_\_. Introduction to management accounting. London: Prentice-Hall, 1981.

\_\_\_\_\_ et al. Management accounting. Toronto: Prentice-Hall, 1993.

HOROWITZ, J.H. Strategic control: a new task for top management. Long Range Planning, v. 12, p. 2-7, 1979.

HUBEL, A. La gestión empresarial. Madrid: Acento Editorial, 1994.

HUMMEL, S.; MÄNNEL, W.; ECHEVARRÍA, S.G. Politica de costes y contabilidad de costes - sistemas y procedimientos modernos. Madrid: Ediciones ESIC, 1984.

JAEGER, A.M.; BALIGA, B.R. Control systems and strategic adaptation: lessons from the japanese experience. Strategic Management Journal, v. 6, 1985.

JEROME, W.T. Executive control: the catalyst. New York: J. Wiley, 1961.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. Relevance lost: the rise and fall of management accounting. Harvard Business School, 1987.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment. New York: Free Press, 1992.

KAPLAN, R. The significance and investigation of cost variances: survey and extensions. Journal of Accounting Research, p. 311-337, Autumn 1975.

KATZ, R.; KHAN, R. The social psychology of organizations. New York: J. Wiley, 1978.

- KENNEDY, M.H. Exception reporting systems processing of information. Association for Systems Management, 1973.
- KNODIA, C. The economics of transfer pricing in the presence of uncertainty. Journal of Accounting Research, 1976.
- LAWLER, E.E.; RHODE, J. Information control in organizations. Santa Monica, Cal.: Goodyear, 1976.
- LAWRENCE, P.R.; LORSCH, J.W. Organizations and environment: managing differentiation and integration division of research. Harvard Business Review, 1967.
- LEBAS, M. Toward a theory of management control: organizational information economics, and behavioral approach. Paris: Jouy-en-Josas, 1980.
- \_\_\_\_\_ ; WEIGENTEIN, J. Management control: the roles of rules, markets and cultures. Jouy-en-Josas, Centre HEC-ISA, Oct. 1985. (Working Paper).
- LEVI-STRAUSS, C. The scope of anthropology. New York: J. Cape, 1967.
- LIBBY, R.; LEWIS, B.L. Human information processing research in accounting: the state of the art in 1982. Accounting, Organizations and Society, v. 7, n. 3, 1982.
- LODI, J.B. Abaixo os gurus. Veja, 22 mar. 1995. p. 7-9.
- LORANGE, P.; MORTON, M.S.S. A framework for management control systems. Sloan Management Review, 1974.
- LOWE, E.A.; TINKER, A.M. New directions for management accounting. Omega, v. 5, n. 2, 1977.
- MACINTOSH, N.B. The social software of accounting and information systems. Chichester: J. Wiley, 1985.
- \_\_\_\_\_. Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach. Chichester: J. Wiley, 1994.
- MALLO, C.; MERLO, J. Control de gestión y control presupuestario. Madrid: McGraw-Hill, 1995.

MANGOS, N.C.; LEWIS, N.R. A socio-economic paradigm for analyzing managers's accounting choice behavior. Accounting, Auditing & Accountability Journal, v. 8, n. 1, p. 38-62, 1995.

MARCH, J.G.; SIMON, H.A. Organizations. New York: J. Wiley, 1958.

MAYO, E. The human problems of an industrial civilizations. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1993.

MEAD, M. Coming of age in Samoa. New York: Morrow, 1928.

MERCHANT, K.A. The design of the corporate building systems: influences on managerial behavior and performance. The Accounting Review, v. 4, p. 813-829, Oct. 1981.

\_\_\_\_\_. The control function of management. Sloan Management Review, v. 23, n. 4, p. 43-55, Summer 1982.

\_\_\_\_\_; SIMONS, R. Research and control in complex organizations. Journal of Accounting Literature, v. 5, 1986.

MOCK, T.J. The value of budget information. The Accounting Review, July 1973, p. 250-534.

MUNRO, M.C.; DAVIS, G.B. Determining management information needs: a comparison of methods. Minnesota, Minn.: University of Minnesota, 1975. p. 75-84. (Working Paper).

NEIMARK, M.; TINKER, A.M. The social construction of management control systems. Accounting, Organizations and Society, v. 11, n. 4/5, 1986.

ORLICKY, J. The successful computer system: its planning, development, and management in a business enterprise. New York: McGraw-Hill, 1969.

OTLEY, D.T. The contingency theory of management accounting: achievement and progress. Accounting, Organizations and Society, 1980.

\_\_\_\_\_. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. Management Accounting Review, n. 5, p. 289-299, 1994.

OUCHI, W.G. Control organizational hierarquies: coupled versus uncoupled. In: MEYER. et al, eds. Studies on environment and organizations. San Francisco: J. Bass, 1978.

\_\_\_\_\_. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. Management Science, 1979.

PETERS, T. Liberation management. London: Pan Books, 1993.

PORTER, M. The competitive advantage of nations. New York: Free Press, 1990.

PRAKASH, P.; RAPPOPORT, A. Information inductance and its significance for accounting. Accounting, Organizations and Society, 1977.

PUXTY, A.G. The social & organizational context of management accounting. London: Academic Press, 1993.

RADCLIFFE - BROWN, A.R. Structure and function in primitive society. Oxford: Oxford University Press, 1952.

RAMSTRON, D. The effiience of control strategies. Stockholm: Alenguist & Wiksells, 1967.

RATHE, A.W. Management control in business. New York: J. Wiley, 1960.

REEVES, T.K.; WOODWARD, J. The study of management control. In: WOODWARD, J. Industrial organizational: behavior and control. London: Oxford University Press, 1970.

ROWLAND, F.H. Business planning and control. New York: Harper, 1947.

SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. Management Accounting Research, n. 5, p. 301-321, 1994.

SCAPENS, R.W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. Management Accounting Research, n. 1, p. 1-32, 1993.

SCHEIN, E.H. Organizational culture and leadership. London: J. Bass, 1985.

SEARFOSS, D.G. Some behavioral aspects of budgeting for control: an empirical study. an empirical study. Accounting, Organizations and Society, v. 1, n. 4, 1976.

SIMON, H.A. Administrative behavior. New York: Macmillan, 1957.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: news perspectives. Accounting, Organizations and Society, v. 15, n. 1/2, p. 127-143, 1990.

SMIRICH, L. Concepts of culture and organizational analysis. Accounting, Organizations and Society, n. 28, 1983.

STREDY, A. Budget control and cos behavior. New York: Prentice-Hall, 1960.

\_\_\_\_\_; KAY, E. The effects of goal difficulty on performance: a field experiment. Cambridge: Sloan School of Management, 1964.

SCHROEDER, R.G.; CLARK, M.; MCCULLERS, L.D. Accounting theory. New York: J. Wiley, 1995.

SWIERINGA, R.J. A behavioral approach to participative budgeting. Management Accounting, Feb. 1975, p. 35-40.

\_\_\_\_\_; WEICK, K.E. An assessment of laboratory experiments in accounting. Journal of Accounting Research, Supl. 1982.

TANNENBAUM, A. Control in organizations. New York: McGraw-Hill, 1968.

TARCHER, J. Encuentro con la sombra. Barcelona: Kairós, 1993.

TAYLOR, F.W. On the art of cutting metals. American Society of Mechanical Engineers, Transactions, 27, p. 39, 1906. (Paper, n. 1119).

THOMPSON, J.D. Organizations in action. New York: McGraw-Hill, 1967.

\_\_\_\_\_; TUDEN, A. Strategies, structures and process. In: THOMPSON, J.D., ed. Comparative studies in administration. Pittsburgh: University of Pittsburgh Press, 1959.

- TICHEY, N.M.; SHERMAN, S. Control your destiny or someone else will. New York: Doubleday, 1993.
- TINKER, A.M.; MERINO, B.D.; NEIMARK, M.D. The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought. Accounting, Organizations and Society, v. 7, n. 2, 1982.
- URWICK, L.F. Principles of directions and control. London: Dictionary of Industrial Administration, 1928.
- \_\_\_\_\_. The elements of administration. New York: Harper, 1943.
- VANCIL, R.F. Decentralization: managerial ambiguity by design. Homewood, Ill.: Dow Jones- Irwin, 1979.
- WATERMAN, R. Frontiers of excellence: learning from companies that put people first. London: N. Brealey Publ., 1995.
- WEBER, M. Economy and society. New York: Bedminster, 1922.
- WEICK, K.E. The social psychology of organizing. Reading, Mass.: Addison Wesley, 1969.
- WILLIAMS, K. et al. Management accounting the westerns problematic against the japanese application. In: BERRY, A.J. et al., eds. Management control: theories, issues and practices. Op.cit.
- WOODS, M.P. Total quality accounting. New York: J. Wiley, 1994.
- WOODWARD, J. Industrial organization: theory and practice. London: Oxford University Press, 1965.
- YOUNG, M.S. A framework for successful adoption and performance of japanese manufacturing practices in the United States. Academy of Management Review, v. 17, n. 4, p. 677-700, 1992.