

Caminhos Possíveis para uma Convergência de Estudos entre a Contabilidade e a POT - Psicologia Organizacional e do Trabalho

Resumo

Este ensaio dedica-se a refletir sobre a convergência de estudos entre a contabilidade e a POT- Psicologia Organizacional e do Trabalho. Esta reflexão considera que a contabilidade, enquanto área do conhecimento que visa compreender o processo de comunicação entre os usuários da própria contabilidade (ou, de outra forma, aqueles que de alguma maneira se relacionam com alguma organização e dela tem interesse em receber informações), possui um campo de convergência de interesses com a POT, uma vez que esta se dedica a compreender a interação do homem no seu ambiente de trabalho. O ensaio estruturou-se, portanto, em torno de uma questão: É possível que sejam concebidos caminhos de atuação convergentes entre a Contabilidade e a POT que sejam capazes de oferecer contribuições à compreensão da realidade organizacional atual? A resposta para esta pergunta, frente às bases teóricas consultadas, tende a mostrar que sim, é possível que a contabilidade incorpore conceitos da POT para compreender a dinâmica das organizações, especialmente no que tange os processos de controle gerencial. Aliás, considerando que os processos de controle gerenciais se voltam a criar sincronia de objetivos entre os membros de uma organização, a adoção dos conceitos utilizados na POT tem a peculiaridade de incluir nas análises a subjetividade que caracteriza o ser humano, em paralelo à racionalidade econômica que tanto se correlaciona à contabilidade.

Área Temática: Ensaio Teórico

Introdução

A produção do conhecimento em si pode ser compreendida como a tentativa da própria humanidade de estabelecer bases de compreensão da realidade que ela própria é capaz de elaborar. Este processo, por mais desafiante que se expresse, não consegue fugir da construção de interpretações que oferecem novos olhares aos fenômenos que se busca compreender, mas cujos novos olhares invariavelmente somarão novas interpretações às primeiras, a tal ponto que estas sejam sobrepostas. Foucault (2000) defende que a construção do conhecimento em cada época se baseia num cerne que dá coerência e lógica aos saberes construídos, e que tais saberes se manifestam em falas que por sua vez, ao carregarem conjuntos de sentidos e saberes, estabelecem discursos que delineiam estruturas de poder. Isto leva à compreensão de que a sociedade se encontra sempre num jogo constante de disputas implícitas e explícitas de poder, onde a própria estruturação de explicações do conhecimento se apresenta como elemento que pode beneficiar ou contrariar diferentes grupos de poder. Considerando o ponto de vista de Foucault, portanto, produzir conhecimento implicaria em assumir um posicionamento ideologicamente comprometido, uma vez que os saberes manifestos também seriam utilizados nas relações inatas de poder.

O conhecimento, porém, pela visão de Popper (1996) sempre ocorre em alguma base de suposição, que busca interpretar a realidade que se captura pelos meios disponíveis em hipóteses que são construídas com base nos saberes já existentes, e que

lastreiam o ponto de vista em que a realidade vai ser observada. Neste processo hipotético dedutivo, nenhuma verdade absoluta é criada, pois sua veracidade não é possível de ser comprovada pelo método científico (porém a sua nulidade o é). As verdades, ou interpretações da realidade, porém, podem persistir enquanto sua falsidade não ficar evidente, e quando isso ocorre, dão base a outras e novas interpretações da realidade que buscarão explicar os fenômenos observados e não explicados pela interpretação ou conhecimento anteriormente aceito. Esta visão, em comparação com as ideias de Foucault (2000), permite uma interpretação em que a produção do conhecimento deveria ser vista como um processo transitório, em que cada nova interpretação da realidade se apresenta como a melhor que possa ser oferecida sob a crítica dos critérios científicos para aquele momento, mas que será mais cedo ou tarde sobreposta por novas interpretações. Como estas interpretações sucessivas e sobrepostas da realidade se apresentam como elementos nas relações de poder, é possível também considerar que o papel que caberia ao pesquisador (e portanto aquele destacado na sociedade para produzir conhecimento sob os critérios científicos) seria elaborar interpretações da realidade que auxiliassem na condução de desenvolvimentos mais justos da sociedade (ou ao menos a pretensão de que isso ocorresse, mesmo considerando que a ética implícita nessa afirmação pode ser compreendida como fruto de saberes contextualizados numa era em que a ideia de direitos humanos é um fator muito influente).

O fato a ser observado, ou ao menos a realidade que se pode capturar neste momento, passa facilmente a ideia de que ganhos têm sido obtidos pela humanidade com a produção de conhecimento. O aumento da expectativa de vida média da humanidade, o próprio aumento populacional, a solução de problemas considerados de impossível solução, tal como os relacionados à alimentação e saúde (ou mesmo problemas que antes nem haviam sido elaborados) levam a crer que a soma de conhecimento, elaborados nessa contemporaneidade em diferentes áreas do conhecimento, não obstante o fato de poderem ser percebidos como fatores positivos no nosso contexto de análise atual, tem levado a sociedade um processo constante de mudanças nos mais diversos níveis observáveis.

Entre estas mudanças, o ambiente de trabalho e as organizações em que este trabalho se insere tem se modificado consideravelmente nas últimas décadas, ao mesmo tempo em que tem colocado duas áreas do conhecimento (a Contabilidade e a Psicologia Organizacional e do Trabalho – POT) no desafio de fornecer interpretações sobre essa realidade em mutação. A contabilidade, ao mesmo tempo em que costuma ser entendida como uma tecnologia menor a cargo do capital, também tem sido cada vez mais percebida como um fator estruturante das organizações, capaz de formalizar relações de poder e portanto, detentora de desafios que impactam na formação da sociedade (WICKRAMANSINGHE, 2005). Já a POT, definida por Malvezzi (2006) como o campo de intersecção entre o trabalho, o homem e as organizações, naturalmente está envolvida com a produção de conhecimento que impacta na estruturação da sociedade.

É importante observar que ambas as áreas, apesar das similitudes apresentadas no tocante ao relacionamento com as organizações e nos possíveis impactos na sua estruturação e da própria sociedade, apresentam diferenças aparentemente incompatíveis. A princípio, a contabilidade é uma área do conhecimento com viés pragmático, funcionalista, e cujo desenvolvimento tem se desenrolado cada vez mais com a adoção de um positivismo empírico fundamentado em relações econômicas

(JEANJEAN e RAMIREZ, 2009). A POT, por sua vez, tem lidado com a subjetividade humana, e trabalhado com conceitos para os quais o positivismo e a evidenciação empírica podem não oferecer bases de análise satisfatórias (MALVEZZI, 2006 e 2010). Como práticas profissionais ambas as áreas também aparentemente tem se apresentado de maneiras diferentes. Enquanto a contabilidade tem buscado a construção de processos de captação, processamento e divulgação de dados e informações, a POT tem buscado desenvolver processos mais reflexivos e versáteis, que busquem diminuir atritos entre o homem e o ambiente de trabalho.

É esta relação de semelhanças e dessemelhanças que fundamenta a pergunta que norteia esta monografia, ao mesmo tempo em que se relaciona com os desafios atuais: É possível que sejam concebidos caminhos de atuação convergentes entre a Contabilidade e a POT que sejam capazes de oferecer contribuições à compreensão da realidade organizacional atual?

Antes de tudo, essa pergunta se baseia numa realidade atual em que as organizações estão em forte mudança. O conceito de organização na sociedade, após a revolução industrial, disseminou-se de tal maneira que incorporou grandes grupos empresariais até empresas de pequeno porte. Para cada uma dessas organizações, o desafio de fazer convergir os esforços dos indivíduos que dela fazem parte para os objetivos gerais que a orientam sempre foi uma constante, e a busca por uma melhor compreensão sobre os processos de controle gerencial se tornou, igualmente, um tema do interesse das mais diversas áreas do conhecimento. Se durante muitas décadas os saberes construídos muitas vezes convergiam para a criação de grandes estruturas organizacionais hierarquicamente estruturadas, com a globalização viu-se surgir novas formas de estruturação dos processos de trabalho e de produção, com menor hierarquização e maior descentralização, em muitos casos com várias empresas distintas trabalhando sincronicamente. Esta mudança nos processos de trabalho trouxe novos desafios às áreas do conhecimento que se dedicam ao estudo do controle gerencial, pois o que caracteriza este novo momento é a falta de parametrização dos processos (MALVEZZI, 2006).

A contabilidade, como área do conhecimento, dedica-se à geração de informações úteis aos seus usuários. (IUDÍCIBUS, 2004; HENDRIKSEN E VAN BREDA, 1999). Essa funcionalidade da disciplina implica numa preocupação sobre quais são as necessidades informacionais para os possíveis usuários da contabilidade, e que tem levado à pesquisas que busquem evidenciar o valor econômico do patrimônio das organizações, mas também tem se preocupado na geração de informações que permitam à própria organização se estruturar. Autores da contabilidade gerencial como Horngren, Datar e Foster (2004) e Garrison e Norren (2001) defendem que a contabilidade, além de gerar informações para usuários externos, também gera informações para o processo de tomada de decisões, e para o controle gerencial.

Se a contabilidade se caracteriza pela sua funcionalidade, e o processo de controle gerencial preocupa-se no estabelecimento de comportamentos congruentes em uma organização, ou naquilo que Antony e Govindarajan (2001) chamam de congruência de objetivos dos membros de uma organização, então cabe à contabilidade buscar investigar que informações são úteis para o processo de controle gerencial, bem como investigar que maneira que estas informações são utilizadas, e o impacto que o uso destas informações trazem no comportamento dos membros das organizações.

Estas questões se apresentam como grandes desafios à pesquisa em contabilidade, especialmente neste momento em que as organizações passam por transformações que modificam os processos de produção. Se no passado a contabilidade lidou com uma estruturação do trabalho de modo mais parametrizado, podendo utilizar uma visão sistêmica para desenvolver sistemas de informação que satisfaziam as necessidades dos usuários, os novos postos de trabalho e as novas decisões requerem dos membros das organizações autonomia nas decisões, e implicam em sistemas que lidam com doses cada vez mais altas de discricionariedade.

O problema da discricionariedade nos sistemas de controle gerenciais, segundo Antony e Govindarajan (2001) é que as informações de custos tendem a não estabelecer uma relação satisfatória entre os inputs e os outputs dos centros de responsabilidade. Em outras palavras, sem a possibilidade de parametrização de processos de forma a ser possível a previsão satisfatória da quantidade e qualidade dos outputs, torna-se difícil avaliar a responsabilidade dos chefes dos centros de responsabilidade. Merchant (1991) inclusive investigou o uso de controles contábeis por chefes de centros de responsabilidade com atividades altamente discricionárias e concluiu que tais controles, apesar de serem utilizados nos processos decisórios, não são variáveis determinantes para as decisões ou para o desempenho. Assim, a visão sistêmica, se por um lado é bastante útil para que sejam geradas informações sistemáticas para o controle gerencial em atividades disciplinadas, não apresenta o mesmo êxito quando o controle gerencial lida com atividades onde a característica principal é a subjetividade humana no processo decisório sobre suas próprias atuações.

A contabilidade, como área do conhecimento se vê desta maneira convidada a buscar compreender a subjetividade humana. Isto aponta que existe viabilidade para que a questão proposta possa ser respondida. Inclusive, Hoque (2006) e Birnberg, Luft e Shields (2007) apontam o uso de várias teorias da psicologia como bases para pesquisas em contabilidade gerencial, dentre elas teorias cognitivas e teorias da psicologia social.

Para responder a pergunta proposta, buscou-se primeiramente recuperar uma visão geral das abordagens que têm sido adotadas para investigar o tema controles gerenciais, ao mesmo tempo em que é demonstrada a maneira pragmática que o tema é desenvolvido como prática e qual o papel da contabilidade neste processo. De certa forma, buscou-se apontar o desenvolvimento histórico da POT, ao passo em que os conceitos por ela trabalhados e que são convergentes com as práticas adotadas pela contabilidade no processo de controle gerencial foram analisados. Tais revisões de literatura levaram a algumas reflexões, as quais tem a pretensão de buscar atingir o objetivo deste trabalho: avaliar se existem caminhos compatíveis para a construção convergente de conhecimentos entre a contabilidade e a POT, e analisar como estes caminhos podem se manifestar.

Os Sistemas de Controle Gerencial e o Uso da Contabilidade.

Para delinear de que se tratam os sistemas de controle gerenciais, antes de tudo, é importante retomar os conceitos sobre a abordagem sistêmica das organizações. Bertalanfy (1975) se propôs a apresentar uma abordagem para as ciências sociais que partisse das bases lógicas da biologia, em oposição às explicações fundamentadas nas lógicas da física que estavam em voga no início do século XX, e que pudesse dar conta de explicar fenômenos onde cada variável influenciava de maneira sistêmica os fenômenos estudados. Tal teoria teve grande aceitação nas ciências sociais aplicadas, em especial na Administração, e serviu para descrever as organizações como sistemas

abertos que estabelecem trocas constantes com o ambiente. A visão sistêmica também permitiu que diferentes subsistemas fossem observados na composição das organizações, e que suas inter-relações fossem avaliadas na busca de trocas vantajosas que garantissem sua continuidade. Em outras palavras, a abordagem sistêmica proposta por Bertalanfy (1975) serviu para que as organizações fossem compreendidas como um conjunto de subsistemas que podem ser interpretados como recursos, cuja correlação com os demais subsistemas é uma constante, e cuja existência depende do alcance em conjunto de eficiência e eficácia.

Tal visão foi bastante convergente com os propósitos da contabilidade, uma vez que a eficiência e a eficácia nas relações de troca, pelas teorias econômicas, podem ser mensuradas pelo lucro. Desta maneira, tanto a mensuração dos resultados econômicos das organizações como um todo, como de partes das organizações (departamentos, atividades ou outros objetos de custo para as quais as informações fossem necessárias) tornaram-se importantes na gestão das organizações. Pela visão sistêmica, a apuração de resultados econômicos permite a avaliação dos processos produtivos, e com base nessa avaliação são tomadas as decisões que levam às trocas vantajosas.

As descrições dos sistemas de controle gerencial propostas por Antony e Govindarajan (2001) servem como bom exemplo de como a contabilidade convergiu para o uso da visão sistêmica no processo de geração de informações. Os autores propõem que as atividades de uma organização sejam agrupadas em centros de responsabilidade, para os quais a contabilidade geraria informações sobre o consumo de recursos e sobre os resultados (inputs e outputs). A correlação entre inputs e outputs definiria a classificação dos centros de responsabilidade como centros de despesas disciplinadas ou discricionárias, centros de receita, investimento ou resultados, e de acordo com estas classificações as informações contábeis seriam utilizadas de maneira mais ou menos satisfatória.

Os sistemas de controle gerenciais, portanto, seriam formas de estruturação das organizações que, ao atribuir funções aos membros de uma organização, sistematizar maneiras de passar informações sobre quais os tipos de comportamento que são considerados satisfatórios, e gerar informações sobre o desempenho, estariam dando condições para que tais comportamentos sejam avaliados, e a convergência de esforços e objetivos seja alcançada. Acrescenta-se, obviamente, que tais objetivos, pelo prisma da contabilidade, voltam-se à busca sinérgica do uso de recursos para a obtenção dos melhores resultados possíveis nas trocas com o ambiente.

Como as relações de troca com o ambiente, determinadas pela visão sistêmica e com base na racionalidade econômica, é o eixo que norteia a construção dos sistemas de controle gerenciais, então o posicionamento das organizações frente ao ambiente, ou seja, a estratégia adotada por estas organizações se torna fator determinante na seleção dos elementos de controle que irão compor os referidos sistemas. Antony e Govindarajan (2001) destacam a influência da estratégia nesta construção, apontando que diferentes mercados podem requerer diferentes composições de centros de responsabilidade, bem como diferentes composições nos elementos de controle.

A maneira como a estratégia impacta na estrutura dos sistemas de controle gerenciais decorre não apenas pelas diferentes escolhas de atividades que são desempenhadas nas organizações em decorrência de suas apostas, mas também em função dos elementos de controle utilizados nestes sistemas. Flamholtz (1996) descreve os sistemas de controle gerenciais como sendo compostos por um esquema básico de

planejamento, mensuração e avaliação, que geraria uma realimentação constante sobre o cumprimento ou não das metas estabelecidas, e ofereceria condições para que fosse modificado o planejamento ou buscadas ações para que sejam incentivadas mudanças de comportamento. Obviamente, a estratégia adotada em cada organização impacta na maneira como o planejamento é desenvolvido, e em função do qual tendem a serem definidos os elementos de mensuração de resultados e as instâncias de avaliação do desempenho.

É importante, neste momento, apontar que os sistemas de controle gerenciais são compostos por elementos que podem manifestar-se em diferentes composições. Chenhall e Morris (1986) investigaram como variáveis internas e externas como (i) a estrutura das organizações; (ii) a percepção do ambiente de incertezas (por parte dos gestores, que podem interpretar diferentemente artefatos contábeis como orçamento de acordo com sua percepção dos riscos e incertezas); e (iii) interdependência na organização (já que as unidades que dependem muito umas das outras podem vir a utilizar diferentemente artefatos contábeis que unidades que tenham maior autonomia ou não se correlacionem nem façam operações com outras unidades da mesma organização) impactariam na estrutura dos sistemas de controle gerencial. A conclusão a que chegaram aponta que tais variáveis impactam em aspectos dos sistemas de controle gerencial como o escopo (que envolve as informações externas, informações não financeiras e previsão de futuro), a oportunidade (que envolve a frequência e a velocidade com que as informações são relatadas), o nível de agregação (que envolve agregação por tempo, por função e modelos de análise ou decisão) e a integração (que envolve metas por atividades e sua inter-relação com subunidades, assim como a interação de relatórios entre as unidades e subunidades).

Cabe destacar que os elementos que compõem as estruturas dos sistemas de controle gerencial, ou os atributos destes sistemas, tendem a ser investigados de diferentes maneiras, inclusive tendo a estratégia (como constructo) considerada tanto nas pesquisas da área como em modelos desenvolvidos nas organizações, conforme se pode observar em Braga de Aguiar e Frezatti (2007) e Frezatti, Relvas e Junqueira (2010).

Uma boa evidencia de como a estratégia impacta na seleção dos elementos que compõem os sistemas de controle gerenciais é apresentada por Langfield-Smith (1997). Para o autor, o ambiente socioeconômico influencia na capacidade das organizações de estimarem o futuro, e delimitam sua capacidade de planejamento. Da mesma maneira, também influencia a capacidade de mensurar o desempenho. Suas pesquisas indicaram que empresas inseridas em ambientes menos competitivos, onde o processo de planejamento e mensuração de resultados podia ser estimado satisfatoriamente, tendiam a contar mais controles formais que as empresas inseridas em ambientes mais competitivos, onde a dificuldade de planejamento e mensuração de resultados se correlacionava com um maior uso de controles informais.

Merchant (1991) também corrobora com a ideia de que as questões estratégicas impactam no desenho dos sistemas de controle gerenciais, apontando outro fator relevante: os fatos inusitados. Para o autor, além dos problemas de definição satisfatória dos elementos de controle em ambientes onde os processos de planejamento e mensuração de resultados não são facilmente praticáveis, também é preciso lidar com os aqueles eventos que ocorrem sem que nenhum tipo de planejamento sobre sua ocorrência pudesse ter sido desenvolvido. Estes eventos, que podem provocar impactos

relevantes na eficiência e eficácia das organizações, não são possíveis de serem controlados, e por isso os sistemas de controle gerenciais tendem a ser desenvolvidos não para a obtenção de um controle perfeito, mas um controle satisfatório que buscasse evitar maiores problemas.

Cabe destacar que, diante dos fatos inusitados, o controle é prejudicado não apenas pela incapacidade de avaliação prévia das relações de trocas, mas também pela impossibilidade de atribuição de responsabilidade aos chefes dos centros de atividades. Mintzberg e Westley (2001) defendem que existem três formas de tomar decisões: pensar antes de decidir, o que implica em planejar satisfatoriamente; pensar durante a decisão, que ocorre diante de um fato inusitado ou eventual, para o qual é possível racionalizar a melhor decisão (baseado, geralmente, nos princípios e valores adotados pela organização em outras situações); e pensar depois de tomada a decisão, que ocorre diante de fatos que exigem uma postura rápida, e nos quais não há tempo para racionalização. Diante disso, não seria possível atribuir responsabilidade sobre tomadas de decisões para questões que só pudessem ser racionalizadas após as ações para as quais as decisões foram tomadas já terem ocorrido.

O que se percebe, desta maneira, é que se por um lado os sistemas de controle gerenciais tem a prerrogativa de incentivarem comportamentos que levem as organizações a realizar trocas vantajosas com o ambiente (gerem lucro ou alcancem eficiência e eficácia), também lidam com limitações no processo de planejamento e mensuração de resultados que fazem com que os elementos dos sistemas de controle gerencial tendam a adquirir diferentes configurações em relação às estratégias adotadas por cada organização. Por outro lado, as dificuldades de atribuição de responsabilidade que decorrem da incapacidade de planejamento e mensuração de resultados precisos apontam que não se trata apenas de uma questão de busca de eficiência econômica, mas também de correspondência com as questões comportamentais dos membros das organizações.

O comportamento nas organizações é apontado por Antony e Govindarajan (2001) como um dos fatores que influenciam nos desenhos dos sistemas de controle gerenciais, pois a maneira como os membros de uma organização compreendem seus papéis e metas influencia a forma como eles cumprirão ou não as metas e funções que deles se esperam.

Flamholtz (1996) acrescenta que as interpretações dos membros das organizações sobre o que se espera deles é um dos maiores desafios na construção dos sistemas de controle gerenciais, pois a escolha de indicadores de desempenho (elementos do sistema de mensuração de resultados) pode incentivar comportamentos diversos daqueles que se buscava incentivar.

O cenário que se apresenta nos saberes construídos sobre os sistemas de controle gerenciais aponta, portanto, que existe uma busca no sentido de fazer com que os membros de uma organização desempenhem comportamentos sinérgicos, cujo desempenho conjunto signifique resultados positivos que possibilitem a sobrevivência e crescimento destas organizações, e onde a racionalidade econômica é fundamental para que tais resultados sejam medidos. A contabilidade, neste cenário, apresenta papel fundamental, e aparentemente é essa busca que tem fomentado o desenvolvimento de diferentes modelagens de controle gerenciais que buscam gerar informações para a busca da eficiência, tal como os modelos apresentados por Catelli (2001), Porter (1997), Kaplan e Norton (1989), os diversos modelos apontados por Berenchot (2003) e ainda,

o tradicional orçamento (entre outros, além das adaptações desenvolvidas nas empresas ou propostas pela academia). Ainda assim, mesmo havendo um esforço pela busca da eficiência econômica das organizações, os sistemas de controle gerenciais são limitados pelas questões comportamentais, e portanto, a compreensão dos fatores que motivam o ser humano, e que levam-nos a desempenhar comportamentos distintos, acaba se tornando um fator fundamental para que os sistemas de controle gerenciais possam, de fato, aumentar o alcance dessa eficiência tão almejada.

As diferentes abordagens que vem sendo utilizadas na pesquisa científica em controle gerencial tendem a incorporar, de uma maneira ou outra, os aspectos comportamentais como variáveis que precisam ser consideradas. A teoria da Agência, oriunda da economia e que considera que cada indivíduo tende a agir de modo a potencializar seus ganhos em detrimento de suas relações com outras pessoas (criando conflitos entre os “agentes”, ou seja, o conflito de “agência”), supõe que os elementos da contabilidade gerencial podem ser selecionados para beneficiar ou corroborar com os interesses particulares de quem tem poder de selecioná-los (LAMBERT, 2007) é um exemplo. Mas outras teorias seguem no mesmo sentido: a teoria institucional, que investiga a maneira como artefatos contábeis ou elementos organizacionais em geral são adotados e incorporados nas organizações, ou o processo inverso, aponta que diferentes contextos podem levar a discursos mais adequados para as pessoas, e estas tentem a aceitar ou recusar os artefatos conforme essa adequação (Oliver, 1992). A própria teoria da contingência, cuja abordagem busca retratar as variáveis contingentes muitas vezes como recursos, também considera os fatores comportamentais como possíveis contingências que podem impactar no resultado das organizações (CHENHALL, 2007). A teoria da estruturação, que investiga a relação dualística entre o agente e a estrutura, por sua natureza já aponta o ser humano como um fator a ser considerado, e neste caso a contabilidade, segundo Wagensveld e Ngguyyen (2010), é um elemento de linguagem cujo impacto nesta relação é fundamental. A Teoria da configuração, por sua abordagem holística, também considera as questões comportamentais como fatores que devem ser considerados na análise da construção dos sistemas de controle gerencial (MEYER, TSUI e HININGS; 1993).

Estas teorias, destacadas dentre aquelas que mais têm atraído pesquisadores no meio científico voltado ao controle gerencial, apontam que mesmo tendo a contabilidade uma visão mais preocupada com a estratégica das organizações, quando investigada a sua função no processo de controle gerencial o comportamento humano é um fator que tende a ser sempre considerado nas pesquisas. Isto aponta que parte da resposta que se busca neste ensaio tende a ser afirmativa, pois a revisão de literatura tende a indicar que o comportamento humano é um fator fundamental para a compreensão do controle gerencial, e a contabilidade, quando dedicada à esta finalidade, também precisa considerá-lo.

Conceitos da Psicologia Organizacional e do Trabalho – POT convergentes com os conceitos sobre Sistemas de Controle Gerencial

Como especialidade da psicologia, a POT – Psicologia Organizacional e do Trabalho foi reconhecida em 1927, porém antes ainda, no início do século XX, já existiram alguns estudos voltados ao homem no ambiente de trabalho (especialmente na França, Alemanha e Inglaterra). Nestes primeiros processos, a preocupação era compreender o fenômeno da fadiga e também a organização de tarefas que constituíam o fluxo de produção. A POT já incorporava, em suas preocupações e estudos, a

percepção que a condição humana era uma variável determinante na eficácia, numa abordagem de engenharia de produção, mas o que se denota, neste início, é um papel dedicado ao homem onde os significados a ele demandado não vão muito além do papel de elo da cadeia de produção. Neste papel, cabia ao homem adequar-se aos processos produtivos para melhoria da eficiência. Ao ser reconhecida como especialidade da psicologia a POT porém já ampliava o escopo de seus estudos sobre o homem no ambiente de trabalho com variáveis como os fatores internos (motivação, etc) e fatores externos (contexto social, político). Isto demonstra que alguns outros saberes passaram a ser incorporados ao conceito de homem no ambiente de trabalho, mesmo assim à ele ainda era reservado o papel daquele que deveria se adequar aos processos produtivos.

A compreensão do homem enquanto elemento contextualizado no processo de produção só foi iniciada pela POT a partir da década de 40. Nesta ocasião, os fatores sociais, políticos e econômicos apontavam que não bastava requerer ao homem a adequação ao processo de produção, pois era necessário adequar-se às condições da mão de obra disponível. Este processo foi intensificado nas décadas seguintes, sendo que nos anos 50 e 60 surgiram a Teoria Sócio-técnica e o Desenvolvimento Organizacional. Com estas teorias, os aspectos comportamentais passaram a ser vistos como fundamentais na compreensão dos processos produtivos, destacando-se o papel essencial dos gestores. Há, neste momento, uma guinada nas estratégias utilizadas, e o treinamento passa a ser visto como elemento chave. O conceito de homem, neste momento, incorpora saberes e posturas que indicam que determinados comportamentos lhe dizem respeito e não podem ser modificados aleatoriamente. Sua dimensão é outra, e o processo de ação passa a ser interativo, onde o homem é convidado a se adequar ao ambiente de produção, mas não é mais descartado como peça mecânica.

Nos anos 80, houve um processo de valorização da subjetividade, com a atenção voltada às organizações como um todo. O ser humano, neste contexto, passava a ser visto como parte de uma equipe que modificava a própria estrutura. Este processo se intensifica ainda mais na década de noventa, com o desenvolvimento do empreendedor, ou agente econômico reflexivo. Percebe-se assim que o papel reservado ao homem no desenvolvimento da Psicologia Organizacional modificou-se consideravelmente durante o século de existência da disciplina. Inicialmente, os saberes dedicados ao homem estavam restritos a buscar adequá-lo à produção, e suas necessidades e particularidades, naquele início, eram entraves a serem superados para que a máquina organização funcionasse adequadamente. Já nos anos atuais, os desafios que envolvem a compreensão do homem no ambiente de trabalho vão além, e se mostram mais complexos, pois o homem já tende a não ser mais visto como um elemento de produção e sim, ele próprio, elemento de constituição de uma sociedade que pode decidir quais ações são satisfatórias no tange os processos produtivos, que goza de liberdades ao mesmo tempo que arca com os desafios de lidar com a ambigüidade e falta de padrões que caracterizaram épocas anteriores.

É importante ressaltar que Malvezzi (2000) aponta um paralelo entre o desenvolvimento da PO e o desenvolvimento capitalista. Conforme vão sendo modificados os processos de produção, novos problemas em relação ao homem no ambiente de trabalho surgem, e a atenção à sua solução fornece insumos para que o próprio capital se desenvolva. Tal paralelo entre o desenvolvimento da área de conhecimento e o desenvolvimento do capital também está presente na explanação do desenvolvimento do conhecimento contábil feita por Most (1977).

Se observada a construção dos sistemas de controle gerenciais por uma perspectiva do indivíduo, o comportamento humano deixa de ser considerado apenas adequado ou inadequado, ou satisfatório e insatisfatório para a organização, e é pensado pela perspectiva do ser humano, ou o que lhe faz sentido. Para Malvezzi (2000) Esta mudança de posicionamento, onde o homem deixa de ser um “recurso” substituível e controlável, e passa a ser visto como um indivíduo com vantagens e desvantagens para inserir-se nas organizações, é possível de ser reconhecido no enfoque das preocupações da Psicologia Organizacional e do Trabalho nestes pouco mais de cem anos de existência. A POT, por sua vez, é representativa da maneira como o ser humano é visto nas organizações, pois agrega os esforços que buscam estudar os limites entre o homem, o trabalho e a sociedade. Dentro do desenvolvimento histórico da POT, se inicialmente as preocupações eram investigar a fadiga para controlá-la e evitar desperdícios de recursos com a falibilidade humana, com o desenvolvimento da sociedade este enfoque foi sendo modificado para que se investigasse a adequação do ser humano nas organizações, por uma perspectiva que buscasse lhe proporcionar bem estar e auto realização. Uma das temáticas mais importantes neste processo é a motivação.

Morin e Aubé (2009) retratam um histórico de preocupações e estudos em torno da motivação no trabalho nos últimos setenta anos. Os autores iniciam com a teoria da motivação de Abraham H. Maslow, em que o homem, impulsionado por suas necessidades (representadas em diversas perspectivas ou classificações), agiria no sentido de supri-las. Além disso, os autores relatam o trabalho de Herzberg, para quem o homem teria suas interpretações sobre as ações divididas entre fatores de higiene e fatores de motivação (onde fatores de higiene seriam tarefas que buscariam diminuir a insatisfação com o trabalho, e fatores de motivação estariam alinhados com a busca pela auto realização). Morin e Aubé (2009) apontam ainda o trabalho de Vroom como tendo incluído os conceitos de expectativa, performance e resultado, e que propõe que os indivíduos se sentem mais motivados à desempenhar atividades para as quais eles se consideram capazes de obter êxito. Ainda em tempo, citam a teoria de Locke e Latham, para quem a motivação está relacionada com a fixação de objetivos claros, preciso e difíceis, cujo esforço, direção, perseverança e estratégias desencadearia a performance. Já a teoria da autodeterminação, segundo Morin e Aubé (2009), propõe que ocorre a desmotivação quando um funcionário deve desempenhar uma função para a qual julgar que não haverá consequências. Porém, por outro lado, ocorre a motivação intrínseca quando este funcionário julgar que realizar a determinada tarefa lhe traga prazer, ou vários tipos de motivação extrínseca, onde o funcionário se sente compelido ou impulsionado a desempenhar determinada tarefa mesmo que não haja um controle específico sobre si (pela interiorização do compromisso, sem ainda se tratar de uma tarefa que lhe dê prazer).

Morin e Aubé (2009) finalizam o histórico que apresentam defendendo que não há consenso sobre o assunto motivação, mas apontam que os estudos trouxeram conceitos importantes que vem permitindo a gestão de pessoal nas organizações. A correlação entre estes conceitos e a dinâmica dos sistemas de controle gerenciais parecem ser convergentes subsistema de avaliação, tanto para adotar posturas de premiação ou punição à comportamentos, como também para adotar outros tipos de intervenção do trabalho, quando adotados teorias que contradizem esta prática. A correlação entre os sistemas de controle gerencial e a motivação merece, porém, maior reflexão, e que pode ser realizada pelos três principais conceitos utilizados pela Psicologia para explicar o fenômeno: o desejo, a necessidade e o valor.

O desejo, que pode ser compreendido como uma energia psíquica inconsciente, no sentido da busca do indivíduo em resgatar as sensações prazerosas que lhe marcaram os primeiros aprendizados de vida, é tratado como elemento inerente ao processo de motivação por Dejours et al (1994). Os autores alegam que a busca pelo desejo implica na possibilidade de alinhar tarefas e atividades que sejam convergentes com a noção de sujeito do indivíduo, ou seja, há motivação impulsionada pelo desejo quando um indivíduo pode realizar as tarefas da maneira como melhor lhe convier. A conclusão apresentada pelos autores é que os níveis mais altos da hierarquia nas organizações apresentaria mais espaço ao desejo como fator motivacional. Esta conclusão é fundamenta uma reflexão: os sistemas de controle gerenciais, conforme constatado anteriormente, tendem a ser mais formalizados em ambientes conservadores. O processo de formalização diminui conseqüentemente a variabilidade de possibilidades de desempenho de funções e tarefas, e de fato, conforme defendem Dejours et al (2009), poderiam suprimir o espaço para o desejo como fator de motivação nas escalas e departamentos mais disciplinados da organização. Entretanto, conforme alegou Langsfel-Smith (1997), a formalização dos controles tende a diminuir em ambientes mais competitivos, o que permite deduzir que em empresas altamente competitiva, cujas atividades sejam altamente discricionárias, mesmo nas camadas mais baixas da hierarquia pode haver forte necessidade da definição de tarefas por parte do próprio indivíduo executor, o que abriria espaço para o desejo como fator motivacional, de maneira um tanto quanto diversa do cenário encontrado nas empresas mais tradicionais, que agem em ambientes mais conservadores.

A necessidade, que pode ser definida como a privação de algum elemento para o equilíbrio adaptativo do indivíduo é, segundo Latham e Pinder (2005), um dos principais focos das pesquisas sobre motivação no alvorecer do século XXI. Entende-se que um indivíduo apresenta razão para se mover quando privado de alguma de suas necessidades, e as teorias existentes com esta abordagem, mesmo quando contraditórias, se propõem a utilizar estes conceitos para criar necessidades junto aos membros de uma organização de maneira a motiva-los. Com relação aos sistemas de controle gerenciais, cabe aqui uma ponderação: em ambientes conservadores, as capacidades cognitivas dos funcionários tendem a se desenvolver de maneira a capacitá-los para realizarem tarefas programadas com eficiência. Estas mesmas capacidades, portanto, tendem a afetar a maneira como veem e percebem suas demais necessidades. É possível supor, desta maneira, que um indivíduo cognitivamente adequado para desempenhar tarefas disciplinadas tenda a apresentar necessidades mais estáveis que aqueles indivíduos inseridos em ambientes competitivos, cujas capacidades cognitivas precisam estar mais voltadas a lidarem com ambiguidades, desafios e novas situações. Para estes últimos, é possível supor inclusive que suas necessidades tendam a se tornar mais complexas, onde não seria mais o suprimento de uma necessidade o fator motivacional, mas o domínio da própria capacidade de suprir necessidades que venha a perceber que seria a verdadeira necessidade de adaptação ao meio que o impulsiona.

Os valores, entendidos como as manifestações de estruturas subjetivas que hierarquizam as preferências do indivíduo, pode ser compreendido como a estrutura de conceitos, práticas e posturas adotadas em uma organização, representadas pelas suas normas e regras. Katz e Kahn (1967) apontam que estas regras e normas tem a função de motivar o funcionário a participar da organização, desempenhar fidedignamente os papéis a ele conferidos e participar ocasionalmente em comportamento inovador e cooperativo. Os autores defendem que o funcionário se motivaria pelo cumprimento legal, satisfação instrumental, auto-expresso e internalização das metas organizacionais.

Isto refletiria num processo motivacional onde o funcionário cada vez mais tende a assumir responsabilidade e poder dentro das organizações, e receber recompensas por isto.

Estes três conceitos da psicologia, quando confrontados com os saberes que estão sendo desenvolvidos sobre os sistemas de controle gerenciais, apontam algumas convergências. A principal delas é que parece haver uma tendência dos sistemas de controle gerenciais de lidarem com ambientes cada vez mais discricionários, onde os processos tendem a ser menos formalizados. Por sua vez, os saberes desenvolvidos acerca dos conceitos de psicologia apontam que as motivações do indivíduo tende a ser maior quanto maior também for sua capacidade de manifestação na realização de tarefas (desejo), maior forem suas necessidades (cada vez mais complexas), e maior for os desafios, responsabilidades e recompensas que for merecedor (valor). Existe aparentemente, desta maneira, nos conceitos apresentados, uma tendência de aumento de motivação de acordo com o aumento da competitividade nos ambientes em que as organizações estivessem inseridas. Esta constatação é particularmente intrigante quando observada a tendência mundial de crescimento de competitividade. Pode estar havendo uma preocupação maior na construção destes conceitos (da psicologia e dos sistemas de controle gerencial) em função dos novos ambientes econômicos, como os próprios ambientes econômicos podem estar sendo desenvolvidos para atender às motivações das pessoas.

A maneira como os conceitos econômicos e conceitos psicológicos são convergentes nas organizações pode ser explicada pelo conceito de processos regulatórios e processos emancipatórios, descritos por Malvezzi (2006). Para o autor, a estruturação de um ambiente produtivo passa pela estruturação de lógicas que sincronizem os esforços dos membros da organização. A construção dessas lógicas, dentro da visão sistêmica, se dá com base nas relações de troca (e conseqüentemente, explicadas pela lógica econômica), e permite que a eficiência e a eficácia sejam conquistadas ou buscadas. As construções destas lógicas, pela sua capacidade de sincronizar esforços, acabam sendo denominadas como processos regulatórios, e se apresentam para os sistemas de controle gerenciais como a definição de atividades, os elementos dos sistemas de planejamento, mensuração e avaliação de resultados, bem como os objetivos e metas (além de outras normas, regras ou valores que possam ser estabelecidos nas organizações e que compõem a cultura organizacional).

Por outro lado, o ambiente produtivo lida com pessoas, e a subjetividade inerente ao processo de motivação impulsiona a criação de outras lógicas, cuja manifestação pode até se basear na utilização da lógica econômica, mas que trás nuances mais sintonizadas com a motivação. Em outras palavras, a manifestação do desejo, das necessidades e dos valores individuais levar cada membro da organização a interpretar a lógica econômica, e tendem portanto a levar à construção processos regulatórios que podem diferenciar-se para cada indivíduo. Para lidar com esta subjetividade, surgem então lógicas que buscam considerar a subjetividade humana no ambiente de trabalho, e à estas lógicas Malvezzi (2006) denomina processos emancipatórios.

Malvezzi (2006) defende que, se por um lado os processos regulatórios permitem que haja sinergia nas organizações, os processos emancipatórios são inerentes ao processo de gestão, pois é impulso natural do ser humano compreender o mundo pela sua subjetividade. O autor realça que o desafio que os novos ambientes de trabalho

enfrentam é descobrir como harmonizar os processos regulatórios e processos emancipatórios.

Uma forma possível que a POT tem usado para demonstrar as possíveis harmonizações entre os processos regulatórios e emancipatórios é o conceito de contrato psicológico. O contrato psicológico seria a percepção de trocas que uma pessoa tem dela mesma para com outras pessoas. Este conceito, cuja mensuração é proposta pelos pesquisadores da POT como forma de avaliar o compromisso dos membros de uma organização com suas atividades, funções, chefes, etc, explica como o ser humano cria significações sobre suas atividades num ambiente organizacional que ao mesmo tempo sejam convergentes com sua subjetividade e com os processos regulatórios existentes. O contrato psicológico explicaria quais as motivações do indivíduo que o levariam a continuar desempenhando as atividades que dele esperam continuidade, ou seja, ele explica que os seres humanos, ao mesmo tempo em que concordam em desempenhar funções ou realizar ações que não fariam em outras situações, o fazem em situações onde percebem que existem razões para realiza-las que sejam convergentes com sua motivação subjetiva. (RUSSEAU, 1998; RUSSEAU, SNEHAL e TIJORIWALA, 1998; CONWAY e BRINER, 2002).

Os conceitos trabalhados pela POT, quando analisados criticamente em relação aos saberes que estão sendo construídos sobre sistemas de controle gerencial, permitem algumas deduções. Primeiramente, os processos regulatórios se apresentam como um discurso (que talvez possa ser chamado de discurso organizacional) que apresenta um conjunto de saberes estabelecido para aquele agrupamento de pessoas (aquele sistema aberto), através do qual este conjunto de pessoas é capaz de estabelecer relações. Este discurso conta como representações, além das falas dos membros da organização sobre o mesmo, também outros processos de representação informações quantitativas e qualitativas de varias naturezas, muitas vezes de maneira formalizada. Os elementos que compõem o discurso formado pelos atos regulatórios são os mesmos elementos que compõem um sistema de controle gerencial. É possível portanto deduzir que a mesma racionalidade econômica que fundamenta os elementos regulatórios é aquela que fundamenta a construção dos sistemas de controle gerencial, e sua representatividade é a mesma, ou seja, é o mesmo discurso.

Também é possível deduzir que diante da inerente subjetividade no processo de motivação do homem, a construção do discurso organizacional, mesmo que este seja norteado por uma racionalidade econômica, também será influenciada por diferentes lógicas criadas individualmente no sentido de levar o homem ao seu estado de motivação, ou seja, influenciada pelos processos emancipatórios.

Assim, a junção dos conceitos sobre sistemas de controle gerencial e conceitos sobre o homem no ambiente de trabalho desenvolvidos pela POT apontam que o discurso organizacional, que corresponde ao sistema de controle gerencial e que tem entre suas representações formalizadas a contabilidade, é construído de acordo com a influência dos processos regulatórios e emancipatórios. Refazendo a frase com base numa linguagem mais ligada ao universo contábil, é possível deduzir que os sistemas de controle gerencial são construídos a partir da racionalidade econômica, mas delimitadas pela subjetividade humana (ambos influenciando a escolha, entendimento e utilização dos elementos dos sistemas de controle gerencial). Este movimento pode ser representado na figura 1 que se propõe abaixo:

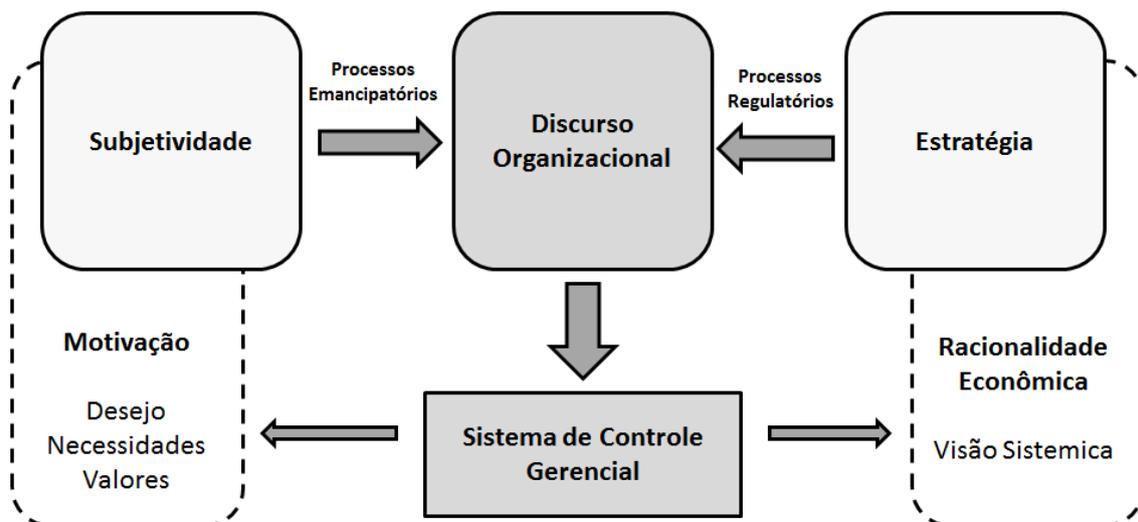


Figura 1 – Ciclo de Influências sobre os Sistemas de Controle Gerencial

Considerações Finais

Este trabalho propôs a analisar se existem caminhos compatíveis para a construção de conhecimento convergente entre a Contabilidade e a POT – Psicologia Organizacional e do Trabalho. A maneira como esta análise foi desenvolvida previa a avaliação de como os sistemas de controle gerenciais se estruturavam pela perspectiva contábil, assim como qual a importância dos aspectos comportamentais nas diferentes abordagens de pesquisa que são utilizadas na investigação do tema. Da mesma maneira, foram buscados dentro dos conceitos trabalhados pela POT aqueles que seriam convergentes com o conceito de controle gerencial, para que pudesse ser analisada os possíveis papéis que pudesse haver para a contabilidade nos interesses da POT.

Primeiramente, entendeu-se como papel da contabilidade o processo de geração de informações sobre as organizações que fossem úteis aos usuários, e neste contexto, sua função específica ao processo de controle gerencial. Também se entendeu a POT como sendo uma área de conhecimento dedicada a compreender a relação do homem com as organizações e com o trabalho, na qual tem buscado dirimir conflitos e, cada vez mais, buscando encontrar condições para que haja realização do homem neste ambiente. Tais entendimentos são possíveis de serem concebidos, especialmente quando observadas a maneira como a contabilidade é utilizada no processo de controle gerencial e em como a POT manifestou interesse no seu processo de desenvolvimento histórico.

A avaliação dos conceitos sobre controle gerencial e o papel da contabilidade para este processo apontou que existe uma preocupação com a elaboração de estratégias organizacionais, e que esta preocupação está fundamentada em uma visão sistêmica das organizações, em que a racionalidade econômica se mostra como a alternativa para avaliar as relações de troca que permitiriam às organizações sobreviver. Também foi observado, porém, que as diferentes abordagens utilizadas na investigação dos sistemas de controle gerencial tendem a incorporar o comportamento humano como um fator

relevante nas explicações do fenômeno, e que a própria visão contábil é delimitada por este fator.

Já a análise dos conceitos da POT que se mostraram convergentes com o processo de controle gerencial apontou que a subjetividade humana é inerente ao processo de gestão, pois as manifestações motivacionais, correlacionadas aos valores, necessidades e desejo, tendem a ser transcendentais (e se modificam com o passar do tempo) e contextualizadas à cada indivíduo. Esta subjetividade, porém, se fundamenta na construção de visões de mundo que podem ser entendidas como processos emancipatórios (ou seja, à criação de racionalidades subjetivas, que atendam aos fatores motivacionais subjetivos do ser humano), também lida, dentro das organizações, com a necessidade de convergência de ações com os demais seres humanos, como forma de que os esforços conjuntos ofereçam condições de êxito na busca dos objetivos individuais e comuns. Isto leva à construção de processos regulatórios, em que a racionalidade econômica, baseada na visão sistêmica, pode ser utilizada como pauta na construção das ações e posturas comuns. Sendo assim, foi possível entender a contabilidade como um fator importante na construção de um discurso comum, em que a subjetividade humana e as estratégias econômicas sejam convergentes na definição da estrutura e práticas das organizações.

Considerando que tal discurso comum, ou discurso organizacional, é o espelho dos elementos que constituem um sistema de controle gerencial (o qual, por sua vez, também influencia tanto as percepções individuais, afetando a subjetividade, como também oferece feedback para as análises econômicas), então é possível conceber que há necessidade de ambas as áreas de conhecimento nos saberes desenvolvidos pelas outras. Isto leva à considerar que a resposta à questão problema deste trabalho é: sim, existem caminhos para que ambas as áreas gerem conhecimentos convergentes.

O objetivo do trabalho implicava, porém, em também buscar vislumbrar quais caminhos poderiam ser estes, especialmente diante dos desafios apresentados pelos novos ambientes organizacionais. Estes ambientes, para este trabalho, foram consideradas como sendo compostos por organizações cujas funções tendem a ser cada vez menos parametrizáveis, e em que as decisões humanas tendem a não mais se restringir em como desempenhar as tarefas com eficiência, mas também em quais tarefas se devem desempenhar para que haja eficiência. Esta concepção se fundamenta num ambiente competitivo global em que a sobrevivência de uma organização depende de sua capacidade de adaptar-se e inovar constantemente, e que ao mesmo tempo leva o ser humano nela inserido a lidar com dinâmicas voláteis que podem modificar suas estruturas de vida radicalmente, em função das estratégias competitivas desenvolvidas pelas empresas. O alcance deste objetivo, porém, se mostra mais complexo que a resposta à questão chave do trabalho.

Primeiramente, é possível entender que o caminho de convergência entre o conhecimento desenvolvido na POT e na Contabilidade pode por si só mostrar-se como sendo viável para ambos. Para a POT, pela contabilidade mostrar-se como um canal de comunicação formalizado que pode atrair discussões sobre a convergência entre os processos regulatórios e emancipatórios que teoricamente tornariam o ambiente de trabalho mais satisfatório ao ser humano, ao mesmo tempo em que o torna mais eficiente (e, por consequência, realimenta a capacidade de gerar autossatisfação pela contratação comum de atividades e metas que fazem maior significação ao indivíduo ao passo que tendem a serem realizáveis). Para a contabilidade, por sua vez, este caminho

apresenta-se como uma forma de tratar com informações que, ao invés de investirem-se em estruturas fixas de análise e decisão com base numa racionalidade econômica, podem utilizarem-se desta base para proporem informações que comporão as estruturas de acordo com as significações que os membros da organização apresentarem, mesmo que criando estruturas que tendam a apresentar mudanças constantes (ou seja, a contabilidade poderia beneficiar-se com a adoção de processos de geração de informações mais úteis aos usuários, não pelas características dos dados gerados, mas pela significação gerada no processo de coleta, processamento e divulgação de dados e informações).

Os novos ambientes organizacionais, neste caso, tendem a trazer situações em que este caminho apresentado pode surgir como uma abordagem possível. A falta de parametrização das atividades implica no estabelecimento de processos regulatórios que muitas vezes serão diferentes daqueles em que o indivíduo estava acostumado. Esta mudança nestes processos provavelmente teria a tendência de provocar ressignificações nas escalas de valores, nas necessidades e talvez, até mesmo na manifestação do desejo (pela viabilidade ou não de realização de busca dos objetos de desejo). Os entendimentos que o indivíduo estabeleceria no passado, ao serem mudados os processos regulatórios (ainda mais se forem significantes) podem, portanto modificar as estruturas de motivação, e não é impossível imaginar que manifestações contrastantes de motivação surjam. Oras, se a motivação pode se manifestar contrastante, também os processos emancipatórios tenderiam a surgir da mesma maneira, e sua conciliação com os processos regulatórios seria dificultada. Sendo assim, haveria uma tendência destes novos ambientes de trabalho gerar insatisfação e desmotivação.

Porém, é possível também compreender o ser humano investido nestes ambientes organizacionais como detentor de capacidades cognitivas e habilidades que o possibilite lidar com situações complexas de maneira mais confortável que outros acostumados a ambientes mais conservadores. Neste contexto, também é possível vislumbrar que este ser humano seria capaz de, diante de uma nova proposta de organização do trabalho, encontrar elementos motivacionais que lhe fossem condizentes, e com eles construir significações em relação aos processos regulatórios propostos que diminuíssem seu incomodo ou até mesmo gerassem satisfação. No entanto, mesmo nesses ambientes, a ressignificação dos processos emancipatórios e regulatórios podem provocar a necessidade de ressignificação dos elementos de controle (que estarão presentes constantemente, ao dirigir os esforços deste ser humano para a convergência com os esforços dos demais), quando não, a própria reconfiguração destes elementos de controle (num exemplo lúdico: o funcionário que em uma atividade tivesse seus horários de entrada e saída controlados e que apresentasse satisfação com este procedimento poderia não se sentir à vontade com a mesma prática, caso fosse realocado em uma função que o obrigasse a viajar constantemente – ou seja, o elemento de controle precisaria ser modificado para outro, capaz de capturar o desempenho que fizesse significado tanto ao indivíduo como gerasse condições de estimular o cumprimento do processo regulatório).

Assim, é possível conceber que os caminhos para a Contabilidade e para a POT tendem a lidar, ambas, com desafios que levam à cada uma, à dependência da outra. À Contabilidade aparentemente se tornara cada vez mais necessário um ênfase ao processo, como forma de que as informações que ela oferece tenham algum significado, e à POT, uma dependência cada vez maior de informações que aos membros das organizações façam significado. Porém, como estes caminhos serão desenvolvidos, e se

poderão ser realmente desenvolvidos convergentemente, são questões que ultrapassam a capacidade de análise por este trabalho. A conclusão possível, neste caso, é que muito mais a para ser estudado e investigado neste processo de convergência de estudos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. Sistemas de Controle Gerencial; tradução Adalberto Ferreira das Neves. – São Paulo : Atlas, 2001.

BERENSCHOT; HAVE, Steven Tem; HAVE, Wouter Tem; [et al]. Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

BERTALANFFY, L. V. Teoria Geral dos Sistemas. Rio de Janeiro: Ed. Vozes, 1975.

BIRNBERG, Jacob G; LUFT, J; SHIELDS, Michael D. Psychology Theory in Management Accounting Research. in Management Accounting. In: Chapman, Christopher S.; Hopwood, Antony; Shields, Michael. Handbook of management Accounting Research. Elsevier, 2007.

BRAGA DE AGUIAR, A. E FREZATTI, A. Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. Revista de Pesquisa e Educação em Contabilidade, vol.3, pag. 31-62, 2007

CATELLI, A. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2nd ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D., 1986, The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. The Accounting Review. Jan., v. 61, n. 1. . p. 16-35.

CHENHALL, R.H., Theorizing Contingencies in Management Control Systems, in in Chapman, C., Hopwood, A.G., Shields, M.D., Handbook of management accounting research, volume 1, 2007

DEJOURS, C.; ABDOUCHELI, E.; JAYET, C. Psicodinâmica do Trabalho – Contribuições da Escola Dejouriana à Análise da Relação Prazer, Sofrimento e Trabalho. Coordenação Maria Ireve Stocco Betiol. CENTRO DE ESTUDOS E PESQUISA DO TRABALHO. São Paulo : Atlas, 1994.

FLAMHOLTZ, Eric. Efective Organizational Control: A framework, Applications, and Implications. European Management Journal. Vol. 14. Nº. 6 – Great Britain : Pergamon Press Ltda, 1996.

FOUCAULT, Michel. As palavras e as coisas: uma arqueologia das ciências humanas. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

FREZATTI, F., RELVAS, T.R.S., JUNQUEIRA, E., BSC e a estrutura de atributos da contabilidade gerencial: uma análise no ambiente brasileiro, Revista de Administração de Empresas (RAE),vol.50, pag.187-198, 2010.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. Contabilidade Gerencial. 9. ed. – Rio de Janeiro : LTC – Livros Técnicos e Científicos S.A., 2001.

- HENDRIKSEN, E. S; VAN BREDA, M. F. Teoria da Contabilidade. tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. – São Paulo : Atlas, 1999.
- HOQUE, cap.3 in Hoque, Z., Methodological issues in accounting research; theories and methods, London, Spiramus, 2006
- HORNGREN, C. T. Contabilidade de custos : Um enfoque administrativo. Vol. 1 e 2 – São Paulo : Editora Atlas, 1978.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. Contabilidade de Custos: Uma Abordagem Gerencial. 2 vol. - 11^a. ed. - São Paulo : Prentice Hall. 2004.
- IUDÍCIBUS, S. Teoria da Contabilidade. – 7^a. Ed. – São Paulo : Atlas, 2004.
- JEANJEAN, T., RAMIREZ, C., Back to the origins of positive theories: a contribution to na analysis of paradigm changes in accounting research, Accounting in Europe, vol.6, pag.107-126, 2009
- KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. A estratégia em ação: Balanced Scorecard. Tradução Euclides Trindade Frazão Filho. – Rio de Janeiro : Elsevier, 1997 – 19^a Reimpressão.
- KATZ, D.; KAHN, R. Psicologia Social das Organizações. São Paulo : Atlas, 1967.
- KOPPES, Laura & Wade PICKREN (2007). Industrial and Organizational Psychology: na evolving science and practice. In Lambert, R.A., Agency theory and management accounting, in Chapman, C., Hopwood, A.G., Shields, M.D., Handbook of management accounting research, volume 1, 2007
- LANGFIELD-SMITH, K. Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. Accouting Organizations and Society, vol. 22, N^o. 2. Great Britain : Elsevier Science Ltd, 1997.
- LATHAM, G.; PINDER, C. C. Work Motivation Theory and REsearch at the Dawn of the Twenty-First Century. Annual Review of Psychology, 56, 2005
- MALVEZZI, S. Conceitos de identidade e de Contrato Psicologico. Curso de Desenvolvimento de Crises da Psicologia Organizacional. Instituto de Psicologia – USP – Universidade de São Paulo, 2010. Notas de Aula – impresso.
- MALVEZZI, S. Psicologia Organizacional e do Trabalho: Uma identidade em construção. Tese de Livre Docencia. Instituto de Psicologia. Universidade de São Paulo – São Paulo, 2006.
- MALVEZZI, Sigmar (2.000). Psicologia Organizacional: da administração científica à globalização, uma história de desafios. In: MACHADO, C., M. MELO, V. FRANCO & N. SANTOS. Interfaces daPsicologia. Universidade de Évora, Portugal.
- MERCHANT, K. A. The control funtion of management. Sloan Management Review, v. 23, n^o. 4. Summer, 1982. Revisto em 1991.
- MEYER, A. D.; TSUI, A. S.; HININGS, C. R. Configurational approaches to organizational analysis. Academy of Management Journal, v. 36, n. 6, p. 1175-1195, 1993.

MINTZBERG, H.; WESTLEY, F. Decision making: It's not what you think. MIT Sloan Management Review; v. 42, n.3, p. 89-93, spring, 2001.

MORIN, E. M; AUBÉ, C. Psicologia e Gestão. Tradução Maria Helena C. V. Trylinski. São Paulo : Atlas, 2009.

MOST, Kenneth. Accounting Theory. Ohio: 1977, Grid, Inc. Capítulos 1, 2, 3, 4 e 6.

OLIVER, C., The antecedents of deinstitutionalization, Organization Studies, p.1-16, fall 1992

POPPER, Karl. A Lógica da Pesquisa Científica. São Paulo : Ed. Cultrix, 1996

PORTER, Michael. Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. 22ª ed. Rio de Janeiro : Campus, 1989.

STEFFY, Brian & Andrew GRIMES (1992). In: WILLMOTT, Hugh & Mats ALVESSON. Critical Management Studies. Sage, UK.

WAGENSVELD., NGGUYEN, The concept of language and structuration theory, EAAC 2010

WICKRAMANSINGHE, cap.16 in HOQUE, Z., Methodological issues in accounting research; theories and methods, London, Spiramus, 2006