UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**O DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NAS EMPRESAS:
UMA PERSPECTIVA DE CICLO DE VIDA**

George Anthony Necyk

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

SÃO PAULO
2008

Profa. Dra. Suely Vilela
Reitora da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Carlos Roberto Azzoni
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

GEORGE ANTHONY NECYK

**O DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NAS EMPRESAS:
UMA PERSPECTIVA DE CICLO DE VIDA**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

**SÃO PAULO
2008**

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Necyk, George Anthony

O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida / George Anthony Necyk. -- São Paulo, 2008.
187 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2008

Bibliografia.

1. Contabilidade gerencial 2. Ciclo de vida 3. Arquétipos I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Aos amados.

Jerry J. Necyk (*in memoriam*), meu pai,

Vilma Necyk, minha mãe,

Márcia Teresa Campos Necyk, minha esposa,

Nicholas Campos Necyk e

Lucas Campos Necyk, meus filhos.

Agradeço

A Deus cuja providência nos faculta a vida e todas as suas realizações.

Aos meus pais, pelo amor e confiança que sempre depositaram em mim, pela inspiração de buscar sempre o certo e de aprender continuamente com a vida.

À minha esposa e filhos cujo carinho e compreensão para com o tempo que me exigiram os estudos mantiveram meu ânimo e determinação ao longo de todo o tempo.

A “Alice”, “Ricardo”, “Otávio”, “Osvaldo”, “Tomé” e “Bosco”, sem cuja generosidade, confiança e interesse este trabalho não teria sido possível. Gostaria de registrar o sentimento de reverência, como por algo sagrado, que tive diante do relato da história da “empresa”, com a qual, sei, se confunde a história de suas próprias vidas, e que me foi narrada de forma tão desprendida e com tanta paixão.

Ao Professor Doutor Fábio Frezatti, meu orientador, pelo entusiasmo, pela disponibilidade constante, pelo estímulo à liberdade de pensamento que fizeram desta jornada um aprendizado constante, instigante e leve.

Ao Professor Doutor Gilberto A. Martins por suas contribuições metodológicas a este trabalho, incentivando sempre a expansão dos meios de desenvolvimento e de disseminação do conhecimento.

A todos os professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, com quem tive o privilégio de conviver como aluno no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis: Doutores L. Nelson G. Carvalho, Gilberto A. Martins, Ariovaldo dos Santos, Geraldo Barbieri, Reinaldo Guerreiro, Luiz João Corrar, Eliseu Martins, Fábio Frezatti, Carlos Alberto Pereira e Welington Rocha.

A todos os colegas da pós-graduação com quem repartimos nossas ansiedades e expectativas, pelo apoio, incentivo e companheirismo, por terem contribuído para o ambiente de cooperação estimulante e saudável, fundamental para o avanço do conhecimento.

**“A vida só se compreende
mediante um retorno ao passado,
mas só se vive para diante”**
Soren Kierkegaard

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo ampliar o entendimento de como a Contabilidade Gerencial se desenvolve ao longo do tempo em uma organização, tomando como base um modelo de estágios de ciclo de vida. Pressupõe-se que, em cada estágio de ciclo de vida, a organização assume características particulares e tem necessidades de informações específicas, o que impacta em suas práticas contábeis gerenciais. O modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), para organizações em geral, e o trabalho de Moores e Yuen (2001), que o aplicou ao estudo da Contabilidade Gerencial, ambos baseados na Teoria da Configuração, formam o principal referencial teórico deste trabalho. A estratégia de pesquisa utilizada foi a de um estudo de caso único, que se justifica pela complexidade do tema e pela abordagem longitudinal retrospectiva. A empresa objeto deste estudo foi uma indústria de transformação com mais de 40 anos de idade. O horizonte de análise compreendeu o intervalo da história da empresa que iniciava de 1994 e findava em 2006, o momento presente, conforme os relatos dos profissionais da empresa selecionados como participantes da pesquisa. De um modo geral, as características observadas nos períodos identificados foram compatíveis com a descrição dos estágios correspondentes no referencial teórico. Foi possível constatar como a evolução dos estágios de ciclo de vida afeta o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial dentro do mesmo estágio e na transição entre estágios distintos. Observou-se que o processo de transição não é necessariamente linear, em que o novo estágio se estabelece e daí os atributos de Contabilidade Gerencial são alterados. As evidências coletadas permitiram suportar as proposições nos estudos de Miller e Friesen (1984), mas apenas parcialmente aquelas derivadas do trabalho de Moores e Yuen (2001), já que nem todos os estágios de ciclo de vida puderam ser observados, neste caso. O trabalho conclui com sugestões para estudos futuros, na expectativa de que se continue ampliando o entendimento do tema do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial.

ABSTRACT

The objective of this work was to expand the understanding of how Management Accounting develops through time in an organization, taking a life cycle stage model as reference. It is assumed that, in each life-cycle stage, the organization takes in particular characteristics and has specific information needs, which impacts its management accounting practices. Miller and Friesen (1984) life cycle model, for organizations in general, and Moores and Yuen (2001) work, that applied it to the study of Management Accounting, both based on Configuration Theory, are the main theoretical references of this work. A single case study research strategy was utilized, justified by the complexity of the theme and by a retrospective longitudinal approach. The subject of this study was a manufacturing company of over 40 years of age. The analyzed time horizon comprised a span of company history that started in 1994 and ended in 2006, the current period, in accordance to the interviews with the company professionals that were selected as participants of this research. In general terms, the observed characteristics in the identified periods were compatible with the corresponding life cycle stages descriptions as found in the referenced theory. It was possible to verify how life cycle stage evolution affects Management Accounting development within the same stage and in the transition between distinct stages. It was observed that the transition process is not necessarily linear, where a new stage establishes itself and then Management Accounting attributes are changed. The gathered evidences allowed the support of the propositions based on the Miller and Friesen (1984) studies, but only partially of those derived from the Moores and Yuen (2001) work, since not every life cycle stage was observed in this case. This work concludes with suggestions for future studies, hoping that the understanding of the Management Accounting development subject continues to grow.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	5
1.1	Caracterização do problema.....	5
1.1.1	O tema.....	5
1.1.2	A Teoria Neoclássica.....	6
1.1.3	A Teoria da Contingência.....	7
1.1.4	A Teoria Institucional.....	8
1.1.5	Ciclo de Vida.....	10
1.2	Questão de pesquisa.....	11
1.3	Objetivos.....	12
1.4	Justificativas.....	13
1.5	Proposições.....	14
1.6	Estrutura do trabalho.....	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
2.1	Modelos de Ciclo de Vida.....	19
2.1.1	Modelos de Desenvolvimento.....	19
2.1.2	Retrospectiva dos modelos de ciclo de vida.....	24
2.1.3	Críticas aos modelos de ciclo de vida.....	27
2.2	O Modelo de Ciclo de Vida de Miller e Friesen.....	29
2.3	Teoria da Configuração.....	36
2.3.1	Aspectos Gerais.....	36
2.3.2	Paralelo com a Teoria da Contingência.....	39
2.3.3	Paralelo com as Teorias Institucionais.....	41
2.4	Contabilidade Gerencial e Ciclo de Vida.....	48
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	53
3.1	Estratégia de Pesquisa.....	53
3.2	Abordagem.....	54
3.3	Fontes de evidência.....	57
3.4	Métodos de coleta de dados.....	58
3.4.1	Documentação.....	58
3.4.2	Questionário.....	58
3.4.3	Registro em arquivos.....	59
3.4.4	Artefatos.....	60
3.4.5	Entrevista.....	60
3.4.5.1	Entrevistas em profundidade.....	60
3.4.5.2	História oral.....	62
3.4.5.3	Incidentes críticos.....	63
3.4.5.4	Síntese das técnicas de entrevista.....	65
3.5	Métodos de análise.....	66

3.6	Protocolo.....	69
3.6.1	Visão Geral.....	69
3.6.2	Procedimentos de campo.....	70
3.6.2.1	Entrevista preliminar	71
3.6.2.2	Primeira Entrevista – Situação Atual	72
3.6.2.3	Segunda Entrevista – Incidentes Críticos	72
3.6.2.4	Terceira Entrevista – Mudanças.....	72
3.6.3	Questões do Estudo de Caso.....	73
3.6.4	Guia para o relatório	75
3.7	Validade e Confiabilidade.....	76
4	RELATÓRIO DO ESTUDO DE CASO	79
4.1	A empresa.....	79
4.2	Análise da situação atual.....	81
4.2.1	Análise quantitativa do questionário.....	82
4.2.2	Análise qualitativa do questionário.....	86
4.2.2.1	Contexto Organizacional	86
4.2.2.2	Estratégias.....	88
4.2.2.3	Características Estruturais	89
4.2.2.4	Estilo de Tomada de Decisão.....	92
4.2.2.5	Contabilidade Gerencial	93
4.2.3	Resumo da análise da situação atual.....	96
4.3	Análise dos estágios de ciclo de vida	98
4.3.1	O diagrama de eventos críticos.....	99
4.3.2	Análise individual dos estágios do ciclo de vida.....	103
4.3.2.1	Período pré-1994.....	103
4.3.2.2	Período de 1994 a 1998	104
4.3.2.3	Período de 1998 a 2001	106
4.3.2.4	Período de 2001 a 2005	108
4.3.2.5	Período de 2005 em diante	112
4.3.3	Análise conjunta dos estágios do ciclo de vida	114
4.3.4	Resumo da análise dos estágios do ciclo de vida	118
4.4	Análise das mudanças na Contabilidade Gerencial.....	119
4.4.1	Dinâmica externa	119
4.4.2	Dinâmica interna.....	121
4.4.3	Resumo da análise das mudanças na Contabilidade Gerencial	124
4.5	Revisão das proposições do estudo de caso	125
5	CONCLUSÕES.....	131
	REFERÊNCIAS	137
	APÊNDICES.....	145
	ANEXOS	171

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Ilustração dos conceitos de evento, mudança, processo e desenvolvimento.	20
Figura 2 – Tipologia dos tipos-básicos de teorias de desenvolvimento	23
Figura 3 – Evolução e revolução.....	26
Figura 4 – Abordagem evolutiva das organizações	29
Figura 5 – O constructo de estágios de ciclo de vida	34
Figura 6 – Relacionamento entre contexto, estrutura e desempenho	41
Figura 7 – Mudança organizacional segundo Greenwood e Hinings.....	44
Figura 8 – Modelo do estudo de Moores e Yuen	49
Figura 9 – Fontes e tipos de evidências	58
Figura 10 – Visão Geral do Estudo	70
Figura 11 – Composição acionária da empresa.	79
Figura 12 – Organograma da empresa.....	80
Figura 13 – Diagrama de eventos críticos (1ª. Parte).....	101
Figura 14 – Diagrama de eventos críticos (2ª. Parte).....	102

1 INTRODUÇÃO

1.1 Caracterização do problema

1.1.1 O tema

A Contabilidade Gerencial é o ramo das Ciências Contábeis que se ocupa das necessidades de informação dos gestores ou, genericamente, dos usuários internos das organizações. A Contabilidade Gerencial subsidia com informações o processo de gestão das empresas, contribuindo para o controle gerencial, isto é, o atingimento dos objetivos estratégicos estabelecidos pela Direção do negócio. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2000, p. 6). Diferentemente da Contabilidade Financeira, voltada para o usuário externo, a Contabilidade Gerencial não está sujeita a marcos regulatórios e legais, portanto, as empresas têm um grau de liberdade maior na concepção e implementação de suas soluções de Contabilidade Gerencial. Tal liberdade se reflete em uma variedade de perfis de Contabilidade Gerencial entre as empresas, conforme constatado em pesquisas empíricas no Brasil e no mundo. (SCAPENS, 1984; FREZATTI, 2005; SOUTES, 2006).

Mais intensamente após o final da Segunda Guerra Mundial, estudiosos e pesquisadores do assunto utilizaram-se de várias teorias para conceber soluções e entender o processo de implementação de práticas contábeis gerenciais. A revisão das contribuições das principais teorias utilizadas no passado e no presente demonstra que, desde então, houve uma ênfase crescente nos aspectos relativos à implementação de práticas contábeis gerenciais e, mais recentemente, sobre o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial nas empresas. O processo de desenvolvimento, compreendido como uma sucessão de mudanças ao longo do tempo, abre a possibilidade para uma visão mais abrangente da concepção e da implementação de soluções de Contabilidade Gerencial, ao deixar de se concentrar nas práticas adotadas em um momento específico da história ou na mudança provocada pela introdução de uma prática em particular.

Para a caracterização do problema de desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, tema deste trabalho, resumem-se, a seguir, as contribuições das principais correntes de estudo nesse

período, a saber: a Teoria Neoclássica, a Teoria da Contingência e a Teoria Institucional. O resumo foca, primordialmente, os pressupostos gerais e a perspectiva a respeito da mudança da Contabilidade Gerencial em cada uma dessas correntes e as limitações dessas abordagens no entendimento de um processo de desenvolvimento. A perspectiva de estágios de ciclo de vida é apresentada como uma alternativa nova para endereçar algumas dessas limitações.

1.1.2 A Teoria Neoclássica

A pesquisa em Contabilidade Gerencial, até a década de 70 do século XX, enfatizou a busca das soluções ideais para as necessidades de controle e de tomada de decisão (SCAPENS; ARNOLD, 1986, p. 80) das empresas. Como a Contabilidade às vezes é considerada por alguns autores (SCAPENS; ARNOLD, 1986, p. 80) como um ramo aplicado da Economia, não é surpreendente, portanto, que tenha sido influenciada pelos paradigmas econômicos.

O paradigma neoclássico da firma, tradicionalmente, teve um papel central no desenvolvimento da Contabilidade Gerencial. As premissas de maximização de lucro, mercados perfeitos e informação completa e correta estão por detrás de praticamente todas as práticas tradicionais de planejamento e controle: análise de custo-volume-lucro, decisões de *mix* de produtos, decisões de investimento de capital, orçamentos, custeio-padrão, entre outros. Prescreviam-se, assim, as melhores práticas que as empresas em geral deveriam perseguir de modo a alcançar seus objetivos de maximização do lucro.

A Teoria Neoclássica da firma foi desenvolvida pelos economistas para prever o comportamento no nível de mercados e setores industriais e não para explicar o comportamento de agentes dentro das empresas. (SCAPENS; ARNOLD, 1986, p. 83). No que tange a mudanças, essa teoria “[...] está mais interessada em predizer resultados racionais ou ‘ótimos’, ao invés de explicar o desdobramento dos processos que conduzem de um estado de equilíbrio a outro” (BURNS; SCAPENS, 2000), ou seja, não há preocupação com o processo de mudança propriamente dito, que explicaria a progressão de um estado inicial para o estado ideal, prescrito pela teoria.

Diante das restrições às premissas neoclássicas, a partir dos anos 70 do século XX, começaram a surgir pesquisas em Contabilidade Gerencial utilizando-se de teorias

organizacionais para estudar o desenvolvimento, a manutenção e a mudança das práticas contábeis gerenciais nas organizações. (COVALESKI *et al*, 1996; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1999; BURNS; SCAPENS, 2000). Destacam-se duas correntes de contribuições: a Teoria da Contingência e a Teoria Institucional.

1.1.3 A Teoria da Contingência

A adoção da abordagem contingencial para o estudo da Contabilidade Gerencial representou um avanço em relação à perspectiva neoclássica vigente até então, pois, embora ainda dentro de uma abordagem estritamente racional, admite a possibilidade de escolha de soluções alternativas a depender do contexto externo ou interno da empresa. A premissa básica é a de que “não há um sistema contábil universalmente apropriado que possa ser igualmente aplicado a todas as organizações, em todas as circunstâncias”, assim, a abordagem contingencial “deveria identificar aspectos específicos do sistema contábil associado com certas circunstâncias identificadas e demonstrar um *matching* apropriado.” (OTLEY, 1980, p. 413).

Essa perspectiva enseja uma análise funcionalista da organização. (DENT, 1986, p. 149). Soluções de estruturas e de processos gerenciais são avaliadas pelo grau de suas contribuições para o sucesso organizacional. Os decisores, a partir dos objetivos explicitados ou assumidos, analisam as alternativas de soluções e definem as práticas mais adequadas às exigências de seu contexto operacional, externo e interno. O relacionamento de fatores contingentes com atributos da organização e da Contabilidade Gerencial foi intensamente estudado ao longo dos anos, abrangendo: características da informação (financeira/não-financeira, foco interno/externo, histórico/*forecast*), frequência de relatórios, estilos de uso de orçamentos, etc.

Apesar da longa tradição acumulada no uso dessa abordagem, há críticas (OTLEY, 1980; FISHER, 1995; CHAPMAN, 1997; CHENHALL, 2003), especialmente a respeito do método *cross-sectional* que é utilizado na maioria dos estudos. Geralmente, os estudos *cross-sectional* tendem a associar fatores contingentes a características do sistema de Contabilidade Gerencial em um determinado momento do tempo, para um grande número de empresas, o que possibilita o uso de métodos estatísticos e, conseqüentemente, a tentativa de generalização dos achados. No entendimento de Otley (1980, p. 424) e Fisher (1995, p. 45), estudos

longitudinais, em que a interação das variáveis ao longo do tempo pode ser observada, permitiriam melhor entendimento das relações causais, indo além da mera constatação das suas associações. Dent (1986, p. 155) pondera que os teóricos dessa escola não deram adequada atenção a respeito de como se dá o processo de adaptação às contingências. Em outras palavras, o processo de mudança, assim como na perspectiva da Teoria Neoclássica, é ignorado. A alteração de uma contingência deveria levar rapidamente a um novo estado compatível com o novo contexto.

Outra crítica diz respeito ao conceito de *contingency fit* (ou *matching*). A maior parte dos estudos aborda um conjunto restrito de variáveis, muitas vezes, sem relacioná-la ao desempenho da organização. (DRAZIN; VAN DE VEN, 1985; SELTO *et al*, 1995; DONALDSON, 1999). A profusão de estudos desse tipo termina por oferecer uma visão fracionada da Contabilidade Gerencial. Otley (1980, p. 421) argumenta que a Contabilidade Gerencial é parte de um sistema de controle gerencial mais amplo, o qual, por sua vez, faz parte de um pacote de controles organizacionais, no qual estão incluídos diversos aspectos do desenho da organização. Conclui dizendo que “é impossível separar o efeito de um sistema de Contabilidade Gerencial dos outros controles organizacionais” (OTLEY, 1980, p. 422), pois agem dentro de um mesmo pacote, complementando um ao outro e, portanto, devem ser analisados e avaliados em conjunto.

1.1.4 A Teoria Institucional

Em meados da década de 80 do século XX, estudos empíricos, como o de Scapens (1984), constataram que a realidade prática da Contabilidade Gerencial, dentro das empresas, diferia daquilo que a teoria prescrevia como ideal. Outras pesquisas sobre o perfil da Contabilidade Gerencial foram realizadas desde então, inclusive no Brasil (FREZATTI, 2005; SOUTES, 2006), constatando as mesmas diferenças. A pesquisa da Contabilidade Gerencial passou, então, à busca de teorias que pudessem explicar a diferença observada nas empresas. Se os instrumentos sugeridos pela teoria não fossem uma prescrição essencialmente incorreta, deveria haver razões que não a racionalidade econômica, de influência equivalente ou maior, para justificar os perfis encontrados.

Scapens (1994), depois de ter constatado o *gap* entre a teoria e a prática, explorou um caminho de investigação através da abordagem institucional, em substituição ao paradigma neoclássico, como forma de entender como as mudanças se processavam. A Teoria Institucional revelou-se um terreno fértil de pesquisa com várias escolas, acentuando aspectos ou perspectivas particulares do fenômeno. Mais adiante, Scapens e Burns (2000, p. 3) elaboraram um *framework* para explicar como ocorreria a mudança na Contabilidade Gerencial, considerando as práticas e os sistemas contábeis gerenciais como regras e rotinas institucionalizadas, seguindo as idéias da escola OIE, *Old Institutional Economics*. As regras constituiriam as práticas formais, como definidas em manuais de procedimento, e as rotinas seriam as práticas realmente em uso. As mudanças nas práticas contábeis ocorreriam, assim, por meio de um processo de institucionalização, que se inicia pelo estabelecimento de regras que, se assimiladas, são transformadas em rotinas, a ponto de serem aceitas sem questionamento (*taken for granted*), formando o senso comum. O processo de mudança poderia ser iniciado de maneira intencional e racional, como na decisão de adotar uma nova técnica para melhorar a eficiência do negócio, mas sua implementação efetiva dependeria da resposta institucional, ou seja, da influência das rotinas e instituições existentes. Portanto, pode haver resistência quando há forte questionamento dos significados e valores prevalentes. Do embate entre novas regras e rotinas existentes, um outro conjunto adaptado poderia surgir. Mas, na ausência de fortes pressões externas, a tendência seria manter os arranjos vigentes. Burns e Scapens (2000, p. 9) explicam que seu propósito foi “descrever e explicar os conceitos analíticos que podem ser usados em estudos de casos interpretativos de mudança da Contabilidade Gerencial.” Não tinham a pretensão de prever resultados de processos individuais, nem criar bases para generalizações estatísticas.

Outra escola da Teoria Institucional, a NIS, *New Institutional Sociology*, também tem sido referenciada para ampliar o entendimento de processos de mudança da Contabilidade Gerencial, especialmente quando a pressão institucional advém de agentes fora do âmbito organizacional estudado. Nesse caso, as organizações adotariam certas práticas, incluindo as contábeis gerenciais, não necessariamente por racionalidade econômica, mas para se legitimarem perante seus *stakeholders*. (DIMAGGIO; POWEL, 1983). Os autores ressaltaram a tendência à homogeneização entre as organizações, que denominaram de isomorfismo, o qual forçaria uma organização a se parecer com as demais do seu grupo ou setor, submetidas

às mesmas condições ambientais. DiMaggio e Powell (1983, p. 150) identificaram três mecanismos de isomorfismo:

- 1) coercitivo, que deriva da influência política e o problema da legitimidade (ex: agências reguladoras, matrizes da corporação);
- 2) mimético, que resulta de respostas-padrão às incertezas (ex: *benchmarking*);
- 3) normativo, relacionado à profissionalização (ex: associação de classes).

De um modo geral, as abordagens institucionais foram adotadas em estudos de caso que enfocam mudanças específicas da Contabilidade Gerencial, como a introdução de um novo conceito ou de uma nova técnica. No entanto, as perspectivas institucionais, particularmente as baseadas na escola NIS, têm sido criticadas por pressuporem uma postura das organizações tendente à passividade nos processos de mudança e por enfatizar a inércia organizacional. (OLIVER, 1991, p. 149; 1992; DONALDSON, 1995, p. 128; SCOTT, 2001, p. 181).

1.1.5 Ciclo de Vida

Muito recentemente, surgiram alguns estudos envolvendo estágios de ciclo de vida e Contabilidade Gerencial (MOORES; YUEN, 2001; GRANLUND; TAIPALEENMAKI, 2005; AUZAI; LANGFIELD-SMITH, 2005; DAVILA, 2005), que trazem uma nova visão ao tema de desenvolvimento, mudança e manutenção das práticas contábeis gerenciais. Esses estudos utilizam a perspectiva de que as organizações passam por estágios ao longo de suas vidas e cada estágio está associado a padrões ambientais, estratégicos, estruturais e de tomada de decisão característicos. A Contabilidade Gerencial, que seria um aspecto integrante da estrutura organizacional, deveria assumir características distintas conforme as necessidades de informações gerenciais de cada estágio do ciclo de vida. E, à medida que a organização se desenvolvesse ao longo dos estágios, a Contabilidade Gerencial mudaria para acompanhar as novas necessidades. Não só haveria uma caracterização abrangente das práticas em cada estágio, mas também, potencialmente, um entendimento integrado da dinâmica das mudanças entre os estágios.

Dos estudos citados acima, destaca-se o de Moores e Yuen (2001), aliás referenciado por todos os demais que o sucederam. Nesse estudo, utilizou-se o modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1980, 1984) em um estudo *cross-sectional* com uso de análise multivariada

de 49 empresas, complementado com entrevistas em 10 empresas selecionadas da amostra. Às variáveis que caracterizavam os estágios no modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), Moores e Yuen (2001) associaram atributos relativos às características e às técnicas de Contabilidade Gerencial. Constataram, principalmente, que o grau de formalização das práticas contábeis é influenciado pelo estágio de ciclo de vida, embora suas conclusões sobre o grau de formalização em cada estágio não correspondam exatamente ao de outros experimentos. Mas o que o estudo decididamente não captou, em razão da abordagem *cross-sectional*, foi a dinâmica de mudanças entre os estágios, ou seja, as relações de causa-e-efeito quanto à mudança de estágios: o que causa a mudança de estágio e como isso afeta o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial.

1.2 Questão de pesquisa

Segundo Kerlinger (1980), o problema “[...] em sentido geral, é uma questão que mostra uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução.” Na pesquisa científica, em particular, a questão geralmente “pergunta alguma coisa a respeito das relações entre fenômenos ou variáveis.” A resposta à questão é, então, procurada pela pesquisa.

As abordagens contingenciais e institucionais constituem duas escolas distintas, com premissas muitas vezes incompatíveis ou mutuamente excludentes, que fornecem perspectivas importantes, mas diversas, sobre o que seriam mudanças específicas da Contabilidade Gerencial. A primeira sugere a possibilidade de haver uma mudança específica no desenho ou no uso da Contabilidade Gerencial quando alguma variável do contexto ambiental ou organizacional for alterada. A segunda, além de acrescentar razões de legitimação social como fonte de mudanças, descreve e explica o processo de implementação de uma mudança específica. São contribuições que não têm ‘conversado’ entre si. Todo esse processo que trata de uma mudança específica, até agora, se encontra pouco articulado e integrado.

Em síntese, hoje, há um corpo de conhecimento que auxilia a explicar e, tentativamente, predizer, por que a Contabilidade Gerencial mudaria, em que direção se daria essa mudança e como ela se efetivaria (ou não), porém não há uma articulação integrada dessas etapas. Muito menos, há uma articulação da seqüência de mudanças, às quais as práticas contábeis

gerenciais são submetidas ao longo da vida de uma empresa, no decurso de sua história, que levariam a uma visão ampla e abrangente do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial.

Por outro lado, embora a perspectiva de ciclo de vida abra novas possibilidades de compreensão do fenômeno do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial nas empresas, há poucos estudos realizados, conforme a revisão da literatura realizada, e mesmo os estudos existentes adotam preferencialmente uma abordagem *cross-sectional*. Ao optar por essa abordagem, o potencial que essa perspectiva tem de lançar luz sobre a relação de causa e efeito entre a progressão de estágios de ciclo de vida e a sucessão de mudanças da Contabilidade Gerencial ao longo do tempo não foi devidamente explorado.

Considerando, portanto, as limitações dos estudos baseados nas abordagens contingenciais e institucionais e o potencial pouco explorado de novas perspectivas como o oferecido pelos modelos de ciclo de vida para a compreensão do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, apresentados anteriormente, coloca-se a seguinte questão:

COMO A EVOLUÇÃO DOS ESTÁGIOS DE CICLO DE VIDA AFETA O DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NAS EMPRESAS?

A questão envolve a relação entre dois fenômenos de desenvolvimento: um no nível da organização, os estágios do ciclo de vida, e outro de um aspecto do desenho organizacional, qual seja, a Contabilidade Gerencial. A idéia de desenvolvimento, como será mais explorada adiante, está associada à mudança de estados organizacionais ao longo do tempo, refletindo a natureza longitudinal desse fenômeno.

1.3 Objetivos

De um modo geral, esta pesquisa pretende ampliar o entendimento de como a Contabilidade Gerencial se desenvolve ao longo do tempo em uma organização, tomando como base um modelo de estágios de ciclo de vida, na forma de um estudo de caso como estratégia de pesquisa. Pressupõe-se que, em cada estágio de ciclo de vida, a organização assume características particulares, sendo a Contabilidade Gerencial um dos componentes da organização. Interessa estudar a sucessão e a natureza das mudanças que a Contabilidade

Gerencial sofre, à medida que a organização se desenvolve através dos estágios de ciclo de vida.

Especificamente, este trabalho objetiva criar e testar empiricamente um constructo de modelo de estágios de ciclo de vida, o qual contemple uma ampla caracterização da Contabilidade Gerencial. Esse constructo pretende refletir a interdependência e a influência mútua entre os atributos do contexto ambiental e organizacional, que caracterizam os estágios do ciclo de vida, compreendendo também os da Contabilidade Gerencial (características da informação, técnicas e usos). Com base na revisão bibliográfica realizada, adianta-se que o estudo terá, como ponto de partida, os trabalhos de Miller e Friesen (1984) e de Moores e Yuen (2001), os mais representativos e bem sucedidos experimentos encontrados a respeito do tema.

Adicionalmente, para que este estudo possa ser aplicado em um enfoque longitudinal, um protocolo será desenvolvido de modo a captar como os eventos de mudança (externos ou internos) agem sobre a evolução e transição de estágios de ciclo de vida, ou seja, na transformação do contexto ambiental e organizacional e, por conseguinte, sobre a Contabilidade Gerencial. Este protocolo ficará disponível para eventualmente ser replicado no futuro.

1.4 Justificativas

Esta pesquisa justifica-se pelas novas perspectivas que pode vir a lançar sobre o fenômeno do desenvolvimento e da mudança da Contabilidade Gerencial nas empresas. A revisão bibliográfica realizada revela que são poucos os estudos que utilizaram uma perspectiva de desenvolvimento organizacional na pesquisa de Contabilidade Gerencial. E nos estudos que mesclaram modelos de ciclo de vida e Contabilidade Gerencial não predominou uma visão longitudinal do fenômeno.

A partir de um estudo longitudinal de modelos de ciclo de vida aplicado à Contabilidade Gerencial, é possível ter uma visão do processo de desenvolvimento das práticas contábeis gerenciais em uma empresa, no decurso do tempo. A existência de padrões poderia facilitar o diagnóstico de problemas e auxiliar na antecipação de requerimentos de soluções compatíveis

com futuros desafios que a empresa venha a enfrentar, ou seja, não só se aumenta o poder explicativo de situações encontradas no presente, mas também se amplia a capacidade preditiva de como a Contabilidade Gerencial deveria ser configurada em situações futuras planejadas.

Espera-se, também, que a pesquisa longitudinal possa lançar luz sobre a dinâmica de progressão entre os estágios e o efeito que isso teria sobre as práticas contábeis gerenciais antes vigentes, ou seja: se haveria progresso em um só sentido ou se poderiam ocorrer reversões, se haveria saltos de estágios. Uma abordagem longitudinal permite, além disso, uma visão da relação das causas, dos eventos impulsionadores da mudança, e os seus efeitos sobre a organização e as práticas contábeis gerenciais.

Outra contribuição é a possibilidade de, partindo de um modelo genérico de estágios de ciclo de vida, identificar padrões particulares de desenvolvimento para setores específicos ou tipos particulares de empresas (ex: empresas familiares).

1.5 Proposições

Sobre proposições, Martins (2006, p. 68) observa:

As proposições – teses expostas para serem demonstradas e defendidas – permitem a correta direção para o desenvolvimento de um Estudo de Caso [...] As proposições (teses) podem ser entendidas com uma teoria preliminar, criado pelo autor, que buscará, ao longo do trabalho, defender e demonstrar [...] substituem os objetivos e hipóteses normalmente formuladas em pesquisas convencionais.

Com base no referencial teórico (Capítulo 2), relacionaram-se proposições de estudo, como forma de iniciar o desdobramento da questão de pesquisa, o qual irá culminar na identificação das evidências que fundamentarão a coleta, análise e conclusões do estudo.

Proposição 1: há consistência entre os atributos organizacionais em um dado estágio organizacional (configuração).

Proposição 2: o desenvolvimento de um atributo dentro de uma configuração é evolutivo: gradual e incremental.

Proposição 3: o desenvolvimento de um atributo entre duas configurações é revolucionário: radical e rápido.

Proposição 4: não há uma ordem preestabelecida para a sucessão de estágios de desenvolvimento.

Proposição 5: há uma tendência à permanência em um mesmo estágio organizacional (inércia).

Proposição 6: a mudança drástica de atributos isolados tende a ser revertida se não acompanhada de mudanças consistentes dos demais atributos organizacionais.

Proposição 7: o grau de formalização da Contabilidade Gerencial aumenta através dos estágios organizacionais – ‘nascimento’, ‘crescimento’, ‘maturidade’ e ‘renovação’ -, conforme a maior complexidade organizacional, exceto pelo estágio de ‘declínio’.

Proposição 8: há maior amplitude na seleção de instrumentos de Contabilidade Gerencial nos estágios de ‘crescimento’ e ‘maturidade’ do que nos estágios de ‘nascimento’, ‘renovação’ e ‘declínio’.

Proposição 9: os níveis de agregação e integração das informações contábeis gerenciais serão maiores e o escopo mais amplo nos estágios de ‘crescimento’ e ‘renovação’ do que nos outros estágios.

Proposição 10: nos estágios de ‘crescimento’ e ‘renovação’, as informações devem ser mais tempestivas do que nos outros estágios.

1.6 Estrutura do trabalho

O restante do trabalho está organizado em quatro partes: o referencial teórico, os aspectos metodológicos, o relatório do estudo de caso e as conclusões.

O referencial teórico foi desenvolvido como base para a derivação das proposições do estudo de caso. O modelo de ciclo de vida básico, inicialmente, foi comparado a outros modelos de desenvolvimento e de mudança. Em seguida, procedeu-se à retrospectiva dos exemplos de modelo de ciclo de vida encontrados na literatura, os quais foram avaliados em termos de similaridades e diferenças e, principalmente, em termos de sua validação empírica. As principais críticas dos pressupostos dos modelos de ciclo de vida foram apresentadas, para fundamentar a escolha do modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984) como a principal base teórica deste trabalho. A Teoria da Configuração que é, por sua vez, a base do modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), foi revista e paralelos com a Teoria da Contingência e a Teoria Institucional foram traçados, com vistas a estabelecer a possibilidade de articulação daquela com essas correntes de estudo. Na sequência, os trabalhos envolvendo Contabilidade Gerencial e ciclo de vida foram revisados, com destaque para o de Moores e Yuen (2001), que aplicou o modelo de Miller e Friesen (1984) ao tema da Contabilidade Gerencial.

O capítulo seguinte trata dos aspectos metodológicos da pesquisa, iniciando pela justificativa da estratégia de estudo de caso único. Considerando a complexidade do fenômeno estudado e o fato de envolver aspectos contemporâneos e históricos, uma abordagem quantitativa e qualitativa foi desenvolvida para a coleta e análise de dados. Distintos métodos de coleta de dados foram combinados para dar objetividade à reconstituição do processo de desenvolvimento da organização e de suas práticas contábeis gerenciais, bem como para apoiar o processo de análise, tanto no aspecto descritivo, quanto no explanatório. O protocolo de estudo de caso foi detalhado, descrevendo os processos de coleta e de análise de dados. Finalmente, foi feita uma avaliação da validade e confiabilidade do projeto de pesquisa (ver seção 3.7).

O relatório de estudo de caso apresenta as principais análises e a revisão das proposições teóricas iniciais do estudo. Inicialmente, fez-se uma apresentação sucinta da empresa, incluindo seu histórico e forma de atuação. Na análise da situação atual, buscou-se caracterizar o estágio atual de ciclo de vida da empresa, decorrente da evolução histórica havida. Essa, por sua vez, foi analisada na seção seguinte, na qual os estágios de ciclo de vida identificados foram comparados com o modelo teórico, assim como as transições observadas entre os estágios. A análise das mudanças na Contabilidade Gerencial concentrou-se na

explicação das transformações ocorridas *vis-à-vis* as teorias do referencial. Com base nas análises anteriores, as proposições teóricas iniciais foram revistas.

Nas conclusões, avalia-se o grau de resposta à questão original do estudo, apresentam-se as contribuições para a ampliação do entendimento do fenômeno do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, discutem-se as limitações da pesquisa e sugestões para futuros trabalhos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Yin (2005, p.50) é enfático ao afirmar que “[...] é essencial que se desenvolva uma teoria antes que se faça a coleta de dados para qualquer estudo de caso.” Martins (2006, p. 18) esclarece que as “as referências que [...] ajudaram a definir as questões orientadoras e proposições (teses) deverão integrar o arcabouço teórico da pesquisa.” Sutton e Staw (1995, p. 378 *apud* YIN, 2005, p. 50) definem proposições teóricas como “uma história [hipotética] sobre por que ocorreram atos, acontecimentos, estrutura e pensamentos.” Portanto, nesse capítulo, reuniram-se as principais referências existentes na teoria sobre modelos de ciclo de vida e de seu suporte empírico, a fim de fundamentar as proposições que orientaram a coleta e análise de dados.

Vale ressaltar que “a utilização da teoria, ao realizar estudos de caso, não apenas apresenta uma ajuda imensa na definição do projeto de pesquisa e na coleta de dados adequados, como também se torna o veículo principal para a generalização dos resultados do estudo de caso”, lembrando que “o método de generalização é a ‘generalização analítica’, no qual se utiliza uma teoria previamente desenvolvida como modelo com o qual se devem comparar os resultados empíricos do estudo de caso.” (YIN, 2005, p. 53 e 54). Na generalização analítica, o pesquisador está tentando generalizar um conjunto particular de resultados a alguma teoria mais abrangente. A generalização analítica dá-se através da replicação em outros casos, através de experimentos múltiplos, nos quais a teoria supõe deveriam ocorrer os mesmos resultados. A existência de uma teoria por detrás do estudo de caso é fundamental para sua validade externa, ou seja, saber se as descobertas de um estudo são generalizáveis além do estudo de caso imediato. Além disso, retira-se o risco de tornar o estudo exclusivamente exploratório.

2.1 Modelos de Ciclo de Vida

2.1.1 Modelos de Desenvolvimento

Como o tema desenvolvimento é central a esta pesquisa, cabem, inicialmente, algumas definições a respeito. Os conceitos estão baseados no trabalho de Van de Ven e Poole (1995),

por ocasião de uma revisão interdisciplinar da literatura que conduziram para identificar teorias alternativas que explicam processos de mudança nas ciências sociais, biológica e física. Processo é uma progressão, isto é, uma ordenação ou seqüência, de eventos ao longo da existência de uma entidade. Mudança é um tipo de evento, é uma observação empírica de uma diferença em forma, qualidade ou estado através do tempo em uma entidade. Uma entidade pode ser o trabalho de um indivíduo, um grupo de trabalho, uma estratégia organizacional, um programa, um produto, ou a organização como um todo. Desenvolvimento, dadas as definições anteriores, é um processo de mudança, isto é, a progressão de eventos de mudança que se desdobra ao longo da duração da existência de uma entidade, do seu início ao seu término.

Figura 1 – Ilustração dos conceitos de evento, mudança, processo e desenvolvimento

Van de Ven e Poole (1995) identificaram cerca de 20 teorias a respeito de desenvolvimento nos mais diversos campos de conhecimento: psicologia, sociologia, educação, negócios, economia, biologia, medicina, meteorologia e geografia. De todas as teorias analisadas constataram ser possível agrupá-las em quatro conjuntos: ciclo de vida, evolutiva, dialética e teleologia. Esses seriam tipos “puros” e “idealizados”, já que, segundo os autores, os estudiosos comumente combinam elementos desses tipos-básicos para explicar processos de mudanças em contextos ou áreas específicas.

Quadro 1 – Tipos-básicos de teorias de desenvolvimento

	Ciclo de Vida	Evolutiva	Dialética	Teleologia
Exemplos	Desenvolvimentismo Ontogênese Metamorfose Modelos de Estágios e Ciclos	Evolução darwiniana Genética Mendeliana <i>Saltationism</i> Equilíbrio Pontual	Teoria do conflito Materialismo dialético Pluralismo Ação coletiva	Definição de metas, planejamento Funcionalismo Construção social Interação simbólica
Pioneiros	Comte (1798-1857) Spencer (1820-1903) Piaget (1896-1980)	Lamarck (1744-1829) Darwin (1809-1882) Mendel (1822-1884) Gould & Eldridge (1977)	Hegel (1770-1831) Marx (1818-1883) Freud (1856-1939)	Mead (1863-1931) Weber (1864-1920) Simon (1916-)
Metáfora-chave	Crescimento orgânico	Sobrevivência competitiva	Oposição, conflito	Cooperação intencional
Lógica	Programa obrigatório Seqüência pré-configurada Adaptação (<i>compliance</i>)	Seleção natural entre competidores numa população	Forças contraditórias Tese, antítese e síntese	Visão do estado final Construção social Equifinalidade
Progressão de eventos	Seqüência linear e irreversível de estágios pré-definidos, como decorrência de potenciais imanentes presentes no início	Seqüência de variação – seleção – retenção recorrente, cumulativa e probabilística	Seqüência recorrente e descontínua de confrontação, conflito e síntese entre valores e eventos contraditórios	Seqüência recorrente e descontínua de definição de meta, implementação e adaptação de meios para alcançar estado final desejado

FONTE: VAN DE VEN; POOLE, 1995, p. 514.

O tipo-básico ciclo de vida ilustra o processo de mudança em uma entidade como progredindo através de uma seqüência obrigatória de estágios. O uso da metáfora orgânica do crescimento para explicar o desenvolvimento de entidades organizacionais é uma das mais comumente utilizadas na literatura. Pressupõe que uma entidade singular e discreta sofra mudanças sem perder sua identidade. A entidade passa por estágios distinguíveis em forma e função. Há um programa, uma lógica interna que regula o progresso entre os estágios, o qual invariavelmente leva a entidade a estágios mais maduros e diferenciados. Embora eventos externos possam influenciar a forma da entidade, sempre é mediado por essa lógica interna de desenvolvimento. Na forma básica, a teoria de ciclo de vida estabelece que há uma seqüência única de progressão entre os estágios. Um programa institucional, natural ou lógico prescreve o conteúdo específico desses estados. A lógica pode ser dada pela cultura de negócios da sociedade ou pelas instituições que regulam o setor.

O tipo-básico teleológico encara o desenvolvimento como um ciclo de formulação de metas, implementação, avaliação e modificação dessas metas, com base no que foi aprendido pela entidade. Essa seqüência é fruto da construção social intencional dos indivíduos pertencentes

à entidade. Baseia-se em uma doutrina filosófica de que o propósito ou a meta é a causa para a mudança de uma entidade. O funcionalismo e a maior parte dos modelos de planejamento estratégico e de definição de metas segue essa abordagem. Esse tipo-básico permite criatividade, pois há liberdade para escolher quaisquer metas. Não há uma seqüência prescrita de eventos, mas o desenvolvimento só ocorre à medida que a entidade se move no sentido do estado final desejado. Algumas variantes incorporam a equifinalidade, isto é, o conceito de que há formas alternativas de se alcançar o mesmo objetivo. Reconhece que há limites à liberdade de ação, dadas as restrições ambientais e de recursos, incluindo pressões institucionais. As influências externas podem provocar mudanças no desenvolvimento. Não há uma trajetória pré-especificada. No máximo, há uma lista de possíveis caminhos.

No tipo-básico dialético o conflito emerge entre entidades com teses opostas e a colisão de ambas produz uma síntese, que se torna a tese para o próximo ciclo de progressão dialética. A oposição pode ser interna à organização, pois pode haver metas e interesses conflitantes em grupos que competem entre si, ou externa à organização, quando a entidade persegue direções que colidem com a direção de outras organizações. A mudança ocorre quando esses valores, forças ou eventos ganham suficiente poder para confrontar o *status quo*. Nem sempre o conflito produz uma síntese criativa. Às vezes, a oposição simplesmente derruba e substitui o *status quo*. No primeiro caso, há uma solução do tipo ganha-ganha; no segundo, do tipo ganha-perde.

Um tipo-básico evolutivo consiste de uma seqüência repetitiva de eventos de variação, seleção e retenção, entre entidades de uma mesma população. Diz respeito ao acúmulo de mudanças nas formas estruturais de uma população de entidades específicas. As variações emergem de modo aleatório. A seleção das formas mais adaptadas entre as organizações da população ocorre pela competição por recursos escassos, sendo que o ambiente privilegia aquelas que adotam as melhores soluções estruturais de obtenção de recursos. A retenção envolve processos de inércia e persistência que perpetuam certas formas organizacionais na população em detrimento de outras. Há vertentes do modelo evolutivo que encaram o processo de evolução de forma gradual (Darwinista) ou aos saltos (“*Punctuated Equilibrium*”). Há também visões distintas sobre como os traços são adquiridos: entre gerações (Darwin) ou na própria geração, através de processos de aprendizagem e imitação (Lamarck).

Figura 2 – Tipologia dos tipos-básicos de teorias de desenvolvimento

FONTE: VAN DE VEN; POOLE, 1995, p. 520.

As teorias específicas de desenvolvimento, encontradas na literatura, são mais complexas do que os tipos-básicos. De fato, normalmente, encontra-se nas teorias complexas uma combinação de dois ou mais tipos-básicos. Isso porque mais de um motor de mudança pode ser acionado ao longo do tempo e qualquer tipo-básico é inerentemente incompleto, por serem idealizações. Os tipos-básicos ciclo de vida e o teleológico, por exemplo, aplicam-se a uma entidade somente, enquanto o evolutivo e dialético requerem a interação de pelo menos duas. Por outro lado, os tipos-básicos evolutivos e ciclo de vida tendem a ser mais prescritivos, nos quais as mudanças ocorrem em direções previsíveis, que dependem do estado anterior. Já os tipos-básicos dialético e teleológico não oferecem bases para tal previsibilidade, operando em um modo construtivo, sem uma seqüência de mudanças preestabelecida. É de se esperar ora a dinâmica interna da organização possa explicar sozinha eventos de mudança e que ora a dinâmica da interação entre entidades venha ser a explicação. Similarmente, haverá processos mais determinísticos de desenvolvimento e outros mais intencionais e abertos à escolha.

Van de Ven e Poole (1995, p. 510) defendem a integração de elementos de distintas perspectivas como forma de ampliar o poder explanatório dos processos de desenvolvimento quando dizem:

[...] é a inter-relação entre diferentes perspectivas que ajuda a ter um entendimento mais abrangente da vida organizacional, porque qualquer perspectiva teórica isoladamente invariavelmente oferece apenas uma visão parcial de um fenômeno complexo. Adicionalmente, a justaposição de diferentes perspectivas teóricas traz a foco visões de mundo contrastantes a respeito da mudança e desenvolvimento sociais. Entendendo o relacionamento entre visões aparentemente divergentes provê oportunidades para desenvolver novas teorias que têm maior e mais amplo poder explicativo do que as perspectivas iniciais.

Essa tipologia pode ajudar a caracterizar o alcance e limitações de teorias específicas de mudança e desenvolvimento organizacional, tal qual o modelo em particular que foi utilizado neste estudo. Com base nas características de cada tipo-básico seria possível verificar que motor de mudança está operando em um determinado evento de mudança.

2.1.2 Retrospectiva dos modelos de ciclo de vida

Como visto no tópico anterior, modelos de ciclo de vida das organizações abordam a questão de como as organizações se desenvolvem no tempo. Autores que adotam essa abordagem defendem que as mudanças organizacionais ocorrem em padrões previsíveis caracterizados por estágios de desenvolvimento. Transições típicas são esperadas à medida que as organizações simples, jovens e pequenas se tornam mais complexas, velhas e grandes. Na sua forma básica, a teoria de ciclo de vida utiliza o crescimento orgânico como metáfora, o que se reflete inclusive em muitas denominações dos estágios organizacionais (nascimento, adolescência, maturidade, etc.).

Uma variedade relativamente grande de modelos foi desenvolvida ao longo do tempo. Quinn e Cameron (1983), em um dos primeiros levantamentos de modelos de ciclo de vida organizacional, identificaram e compararam nove exemplos. Constataram que esses modelos diferiam em termos da enumeração de estágios organizacionais e em termos dos atributos que foram utilizados para caracterizar cada um desses estágios. Não obstante essas diferenças, os autores lograram integrar os modelos analisados em um conjunto comum de estágios organizacionais:

- a) estágio empreendedor (inovação, formação de nichos e criatividade);
- b) estágio coletivo (alta coesão, comprometimento);
- c) estágio de formalização e controle (estabilidade e institucionalização);
- d) estágio de estruturação e adaptação (expansão dos domínios e descentralização).

Alguns dos estudos que Quinn e Cameron (1983) analisaram subdividiam certos estágios do modelo integrado em subestágios, enquanto outros ignoram o primeiro ou o último estágio. Com uma única exceção, nenhum dos modelos considerava a fase de declínio e morte da organização, levando os autores a conjecturar que apenas os estágios que levam do nascimento à maturidade seriam previsíveis. O tempo que cada organização despende em um dado estágio também não é clarificado nos modelos analisados. Quinn e Cameron (1983), também, salientaram que há diferenças entre os modelos em termos do fenômeno organizacional que orienta o desenvolvimento (estrutura, mentalidade individual, problemas funcionais, etc.). Cada modelo tende a enfatizar um “fio condutor” principal do desenvolvimento da organização.

Em uma revisão mais recente, Levie e Hay (1999) identificaram 63 modelos de ciclo de vida, sendo 29 genéricos, aplicáveis a qualquer organização, e 34 específicos, que tratam um subconjunto de estágios (estágios iniciais em organizações novas ou emergentes) ou organizações com características restritas (tamanho, organizações pequenas; ou de um setor, como o de tecnologia, por exemplo). A revisão da literatura abrangeu um período de 1962 a 1996, demonstrando que houve uma proliferação de modelos propostos pelos teóricos. Da revisão identificaram três premissas comuns a todos os modelos de ciclo de vida:

- a) há estágios organizacionais distintos e identificáveis;
- b) os estágios ocorrem em seqüência;
- c) a seqüência é comum a todas as organizações no escopo do modelo.

Por detrás dessas premissas, estaria, segundo Levie e Hay (1999), uma metáfora comum das organizações, na qual essas teriam um desenvolvimento análogo ao dos organismos vivos. Apesar dessas semelhanças entre os modelos, os autores concluíram pelas mesmas diferenciações entre as distintas proposições de modelos analisadas, tal qual Quinn e Cameron (1983) anteriormente. Os modelos estudados diferem em termos da descrição detalhada dos estágios individuais e do número de estágios. Uma contribuição importante de Levie e Hay (1999) foi a de traçar a ‘genealogia’ dos modelos de ciclo de vida, através das referências que suas proposições faziam a modelos anteriores. Com isso, puderam montar uma linhagem de modelos e determinar as fontes originais dos modelos existentes. Por ordem de influência, identificaram quatro modelos-fonte: Greiner (1972), Christensen e Scott (1964), Rhenman (1973) e Lippett e Schmidt (1967).

Idade e tamanho são duas variáveis-chaves que emergem na abordagem de ciclo de vida das organizações. Segundo Greiner (1972, 1998), a história demonstra que as mesmas práticas organizacionais não são mantidas indefinidamente ao longo do horizonte de vida da entidade. Assim, os problemas gerenciais e suas soluções teriam suas raízes no tempo. Por outro lado, a passagem do tempo contribuiria para a institucionalização das atitudes gerenciais, tornando mais difícil uma mudança. O tamanho também influiria nos problemas que a organização enfrenta e, conseqüentemente, nas soluções adotadas. À medida que cresce, a organização tende a apresentar maiores problemas de coordenação e comunicação.

Figura 3 – Evolução e revolução
FONTE: GREINER, 1998, p.56.

Greiner (1972) teoriza que as organizações se desenvolvem em ciclos alternados de evolução e revolução cujas transições são marcadas por crises. Assim, após sobreviver a uma crise, a organização goza de um período de crescimento contínuo até que algum novo evento externo ou interno provoque uma outra ruptura. Nesses períodos, apenas pequenos ajustes seriam necessários às práticas gerenciais, sem alterar o padrão geral de gestão, com o objetivo de manter o crescimento. Nos períodos de revolução, as práticas gerenciais sofreriam grandes modificações para se ajustarem às novas características organizacionais. Aquelas companhias que insistissem nas práticas antigas estariam condenadas à estagnação ou declínio. O autor considera, ainda, que os períodos de evolução podem ser prolongados e a revolução postergada, quando os lucros são fáceis.

Christensen e Scott (1964), inspiraram-se conceitualmente em modelos de estágios de desenvolvimento e empiricamente nos estudos de Chandler (1962) sobre a história de quatro grandes empresas ícones da história americana, tomando o que fora comum ao desenvolvimento delas como descrição dos estágios e de sua caracterização. São três os estágios preconizados pelo modelo:

- 1) estrutura informal, produto único, controle pessoal e recompensas paternalísticas;
- 2) especialização funcional, procedimentos institucionalizados e avaliação de desempenho impessoal;
- 3) múltiplas linhas de produtos, mercados diversificados, estrutura divisionalizada. O questionamento a essa abordagem está na generalização a partir de um número restrito de exemplos, tirados de um determinado contexto, assumindo sua validade para toda e qualquer situação.

Rhenman (1973), embora não integralmente defensor da metáfora do organismo vivo para o desenvolvimento da organização, entendia o fenômeno como um processo de aprendizagem em que os padrões similares de organizações seriam o produto de condições ambientais similares. Essa abordagem se aproxima mais da perspectiva evolutiva nos estudos mais recentes de desenvolvimento organizacional.

Lippett e Schmidt (1967) geraram um dos primeiros modelos de ciclo de vida para o setor privado, tendo por base a analogia com organismos vivos, contemplando os seguintes estágios:

- 1) nascimento, em que a preocupação é se tornar viável;
- 2) juventude, quando se busca a estabilidade e desenvolver uma reputação no mercado;
- 3) maturidade, cuja ênfase é a adaptabilidade, ao mesmo tempo em que os domínios continuam a se expandir.

2.1.3 Críticas aos modelos de ciclo de vida

A maior crítica à abordagem de ciclo de vida tem sido a tendência a enfatizar uma sequência única de desenvolvimento e a existência de poucos estudos empíricos. Levie e Hay (1999) afirmam que, das três premissas que encontraram na literatura, só há maiores evidências

empíricas para a existência de estágios organizacionais distintos e identificáveis, com destaque para o estudo empírico de Miller e Friesen (1984). Portanto, não haveria suporte para a existência de uma seqüência única e determinística aplicável a toda e qualquer organização. Sugerem um modelo que, ao invés de utilizar a metáfora de vida orgânica subjacente aos ciclos de vida, adotasse uma ênfase na metáfora evolutiva, na qual os estágios de crescimento seriam substituídos por fases de gestão, não necessariamente encadeados em uma seqüência predeterminada.

Tais conclusões parecem estar em linha com as de Aldrich (2004, p. 196-222). O autor defende uma abordagem alternativa aos modelos básicos de ciclo de vida organizacional, que seria centrada em um *framework* que enfatiza a história da organização (ou comunidade/população) estudada. Segundo esse pesquisador, todas as transformações seriam dependentes do contexto histórico (e geográfico). Daí, propõe o termo *life course* (curso da vida, biografia, crônica) no lugar de *life cycle* (ciclo de vida).

O autor critica a suposta linearidade e determinismo na sucessão das fases em algumas proposições de ciclo de vida, argumentando que, na realidade, há muito mais abertura para escolha e aleatoriedade. Propõe, alternativamente, um modelo de evolução organizacional sujeito a três tipos de influências. Primeiramente, considera o efeito da idade, que são mudanças associadas com a passagem do tempo da organização, tais como o afastamento do fundador. São a-históricas, isto é, independentes do contexto histórico. Mesmo em épocas e países diferentes, as organizações passariam por problemas similares à proporção que envelhecem. A idade em si, porém, não seria o fator crítico para a transformação. O envelhecimento criaria oportunidades para a aprendizagem dos membros da organização, que, então, podem escolher entre manter as práticas antigas ou explorar outras novas. Esses efeitos, normalmente estão contemplados nos modelos conhecidos de ciclo de vida. Logo em seguida, considera o efeito do período, que seria uma descontinuidade histórica que impacta similarmente em todas as organizações de uma dada população, indistintamente de suas idades, tais como: mudanças políticas ou de regime, mudanças legais ou regulatórias, alteração de valores e normas da sociedade e mudanças na disponibilidade de recursos. Por fim, contempla o efeito de grupo (*cohort*), o qual ocorre quando eventos em um dado período afetam diferentemente grupos de organizações, conforme suas respectivas épocas de fundação. Nesse caso, a idade da organização interage com o período para produzir esse

efeito. O exemplo clássico é a competição por recursos escassos entre uma organização recém-fundada e outra estabelecida há mais tempo. A primeira teria mais dificuldade de encontrar soluções e sobreviver do que a segunda. Os efeitos de período e de grupo constituiriam um complemento dos modelos de ciclo de vida organizacional, trazendo uma perspectiva externa adicional para aumentar seu poder explicativo.

Figura 4 – Abordagem evolutiva das organizações

FONTE: ALDRICH, 2004, p. 203.

Assim, no lugar de um modelo básico de ciclo de vida, estudos empíricos parecem sugerir um modelo híbrido de ciclo de vida, que conteria estágios organizacionais bem identificados e uma dinâmica de transição entre estágios que pudesse incorporar outras perspectivas, sem uma seqüência predeterminada, sujeita a algum grau de aleatoriedade e de escolha organizacional.

2.2 O Modelo de Ciclo de Vida de Miller e Friesen

Entre os vários modelos de estágios de ciclo de vida existentes, o de Miller e Friesen (1984) destaca-se não só por sua profundidade conceitual, como também pelos testes empíricos realizados. Por essas características, esse modelo tem o reconhecimento dos estudiosos da área e tem sido utilizado como base em novos estudos empíricos, incluindo os da Contabilidade Gerencial. Por essas razões e mais o fato de que esse modelo foi testado em um enfoque longitudinal, esta pesquisa toma-o como a sua principal base teórica.

O objetivo de Miller e Friesen (1984) foi o de estabelecer uma tipologia que pudesse ser utilizada para prever diferenças nas características ambientais e organizacionais em distintos estágios de desenvolvimento. A justificativa do trabalho que desenvolveram residia na ausência de estudos longitudinais, que evidenciassem a sequência evolutiva entre os estágios do ciclo de vida. Até então, os estudos eram eminentemente *cross-sectional*, identificando características estáticas de diferentes organizações em distintos estágios de vida, no mesmo momento histórico. Com base em estudos anteriores, Miller e Friesen (1984) definiram cinco estágios de desenvolvimento cujas características estão resumidas no quadro abaixo.

Quadro 2 – Estágios do ciclo de vida

Estágio	Situação	Organização	Inovação e Estratégia
Nascimento	<ul style="list-style-type: none"> – firma pequena – jovem – dominada pelo fundador – ambiente homogêneo, plácido 	<ul style="list-style-type: none"> – estrutura informal – indiferenciada – poder altamente centralizado – métodos primitivos de processamento de informação e de tomada de decisão 	<ul style="list-style-type: none"> – inovação considerável nas linhas de produto – estratégia de nicho – assume riscos substanciais
Crescimento	<ul style="list-style-type: none"> – tamanho médio – mais velha – múltiplos acionistas – ambiente mais heterogêneo e competitivo 	<ul style="list-style-type: none"> – alguma formalização da estrutura – base organizacional funcional – diferenciação moderada – algo menos centralizada – desenvolvimento inicial de processamento formal de informações e métodos de tomada de decisão 	<ul style="list-style-type: none"> – ampliação do escopo de produtos e mercados em áreas relacionadas – inovações incrementais nas linhas de produto – crescimento rápido
Maturidade	<ul style="list-style-type: none"> – maior – mais velha ainda – propriedade dispersa – ambiente ainda mais heterogêneo e competitivo 	<ul style="list-style-type: none"> – estrutura formal e burocrática – base organizacional funcional – diferenciação moderada – centralização moderada – processamento de informações e tomada de decisão como na fase de crescimento 	<ul style="list-style-type: none"> – consolidação da estratégia de produtos e mercados – foco em suprir mercados bem definidos de forma eficiente – conservadorismo – crescimento menor
Renovação	<ul style="list-style-type: none"> – muito grande – ambiente muito heterogêneo, competitivo e dinâmico 	<ul style="list-style-type: none"> – base organizacional divisional – alta diferenciação – controles, monitoramento, comunicação e processamento de informação sofisticados; análise mais formal na tomada de decisão 	<ul style="list-style-type: none"> – estratégia de diversificação de produtos e mercados, movimentação para algumas áreas não relacionadas – alta propensão a riscos e planejamento – inovação substantiva – crescimento rápido
Declínio	<ul style="list-style-type: none"> – tamanho de mercado – ambiente homogêneo e competitivo 	<ul style="list-style-type: none"> – estrutura formal e burocrática – base organizacional funcional na maioria – diferenciação e centralização moderadas – sistemas de processamento de informação e métodos de tomada de decisão menos sofisticados 	<ul style="list-style-type: none"> – baixo nível de sofisticação – corte de preços – consolidação de produtos e mercados – liquidação de subsidiárias – aversão a risco e conservadorismo – crescimento baixo

FONTE: MILLER; FRIESEN, 1984, p. 1163.

O tema central desse modelo é como a organização responde à crescente complexidade da tarefa administrativa à medida que progride em seu ciclo de vida. Seus achados comprovaram que os desafios são respondidos através de soluções estruturais, de estilo de decisão e de estratégia crescentemente complexos.

Os estudos dos autores basearam-se em relatos históricos registrados de diversas organizações. Eles desenvolveram um método para classificar as organizações, segundo esses relatos, nos distintos estágios de ciclo de vida teorizados. As características apresentadas nessas fases foram comparadas para comprovar ou não a aderência das configurações teorizadas.

O caráter de configuração dos estágios do ciclo de vida fica mais bem evidenciado quando se analisam as características por cada fase. Em especial, destacaram-se aquelas que são relacionadas à Contabilidade Gerencial, a área de interesse desta dissertação.

No nascimento (*birth*), as estruturas são simples e centralizadas. Há poucos controles formais e sistemas de informação. A firma é dominada pelo fundador, o qual concentra as decisões, prescindindo de um *staff* especializado. Um estilo intuitivo de decisão predomina, em lugar de um modelo analítico. Projetos não são detalhados, nem alternativas consideradas, poucas opiniões são levadas em conta em uma decisão-chave.

Na fase de crescimento (*growth*) a linha de produtos é ampliada e mercados são abordados de forma segmentada. A estrutura torna-se mais especializada e a influência do pioneiro na rotina administrativa diminui. Maior esforço é despendido na coleta e processamento de informação a respeito do ambiente competitivo (monitoramento), para controle do desempenho financeiro dos diversos produtos e para facilitar a comunicação e coordenação entre os vários departamentos. O grau de ousadia das decisões ainda está presente, mas reduzido, uma vez que mais gerentes são envolvidos nas decisões, diminuindo o apetite a riscos e proatividade. As decisões tendem a ser mais analíticas, menos dependentes do palpite do pioneiro e mais centradas nas discussões entre os gerentes.

Ao atingir a maturidade (*maturity*), o grau de inovação diminui, arranjos políticos são perseguidos para manter a estabilidade do ambiente e a meta passa a ser a melhoria da eficiência e a lucratividade das operações. A estrutura é mais profissionalizada e o fundador provavelmente já tenha se retirado. Há maior ênfase na formalidade dos controles, orçamentos e indicadores de desempenho. O estilo de decisão é mais conservador, menos inclinado a assumir riscos e a inovações. O nível de análise é similar ao da fase anterior.

Na fase de renovação¹ (*revival*), há mais inovações do que em qualquer outro período do ciclo de vida. A diversidade de produtos e mercados leva a uma estrutura divisionalisada. A direção da empresa utiliza controles sofisticados para monitorar o desempenho de suas divisões, a fim de orientar suas decisões estratégicas. A maior complexidade exige outros tipos de controle de monitoramento ambiental e de coordenação interna, além daqueles comuns à fase anterior. O estilo de decisão volta a privilegiar a inovação e o risco, de modo a gerar crescimento. A ousadia renovada, no entanto, é equilibrada por uma abordagem mais analítica e participativa de decisão. Há uma tentativa consciente de formular uma estratégia para orientar o curso futuro da organização.

No declínio (*decline*), as organizações se tornam estagnadas. O foco é interno. Há uma ausência marcante de sistemas de controle internos ou externos. A comunicação entre áreas e níveis hierárquicos é deficiente, diminuindo a capacidade de reação aos desafios. A tomada de decisão é caracterizada por extremo conservadorismo e centralização. A gestão das crises deixa pouco tempo para a direção se dedicar à análise. A organização regride para soluções simples aos graves problemas que enfrenta.

Vale ressaltar que o estudo de Miller e Friesen (1984) faz referência a três dos modelos-fonte citados anteriormente: Greiner (1972), Christensen e Scott (1964) e Lippett e Schimidt (1967). A própria denominação dos estágios organizacionais adotadas por Miller e Friesen (1984) segue a tradição da metáfora dos organismos vivos (nascimento, crescimento, etc.). A construção teórica do modelo também sugere uma seqüência crescente de complexidade organizacional ao longo dos estágios organizacionais, como sendo o caminho esperado em geral. No entanto, a conclusão do estudo empírico não confirma a seqüência nem um padrão único de desenvolvimento para todas as organizações, aproximando-se mais, sem citá-lo em seu estudo, do modelo de Rhenman (1973). Portanto, o modelo de Miller e Friesen (1984) não é um modelo de ciclo de vida básico, abrindo a possibilidade de integrar outras perspectivas de desenvolvimento.

¹ O termo *revival* tem várias traduções do Inglês para o Português. Optou-se pelo termo ‘renovação’ para traduzir o sentido de um resgate de características comumente associadas ao período inicial da existência da organização, como seu vigor e crescimento, porém utilizando novas bases organizacionais, estruturas e sistemas.

Figura 5 – O constructo de estágios de ciclo de vida

O estudo longitudinal de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984) baseou-se na ampliação de um método desenvolvido em um trabalho anterior da dupla sobre a transição entre arquétipos organizacionais. (MILLER; FRIESEN, 1980). Reconstituíram a história de cerca de 36 organizações, a partir de livros, relatórios da administração, artigos escritos em periódicos voltados à comunidade de negócios sobre essas firmas. Concentraram o estudo em empresas com pelo menos 20 anos de vida, de modo a aumentar a probabilidade de haver mais de uma transição de estágio de ciclo de vida ao longo do tempo estudado. Desenvolveram uma heurística complexa para subdividir a história de cada empresa em períodos. A Figura 5 resume o processo. Cada período iniciava a partir de um evento crítico que causasse uma mudança significativa em um conjunto de variáveis nas diversas dimensões e se encerrava quando havia uma relativa estabilidade das variáveis ambientais e organizacionais. Somando-se todos os períodos identificados de todas as empresas estudadas, obtiveram 171 períodos. Para cada período, de cada organização, utilizando a informação obtida a partir da pesquisa documental, atribuíram valores às variáveis que caracterizavam o contexto ambiental e a estratégia, estrutura e estilo de tomada-de-decisão da organização. Ao todo, trabalharam com 54 variáveis. Por fim, esses períodos foram classificados em um dos cinco estágios de ciclo de vida, de acordo com critérios estabelecidos no quadro abaixo.

Quadro 3 – Critérios de classificação em estágios de ciclo de vida

	Nascimento	Crescimento	Maturidade	Renovação	Declínio
Idade	< 10 anos				
Taxa de crescimento		> 15%	< 15%	> 15%	Estagnada
Estrutura	Informal	Funcional (início da formalização)	Funcional (burocratização mais avançada)	Divisional	
Propriedade*	Proprietário-gestor				
Diversificação da linha de produtos*	Alta				
Grau de Inovação*	Baixo				
Lucratividade*	Em queda				
Sofisticação dos SCG*	Alta				
(*) utilizar se necessário para a classificação					

FONTE: MILLER; FRIESEN, 1984, p. 1166.

Para cada variável do modelo, tomou-se a média do conjunto dos períodos identificados como sendo do mesmo estágio de ciclo de vida, produzindo um conceito do respectivo atributo organizacional para aquele estágio. A partir do quadro geral obtido, desenvolveram uma rica descrição das características ambientais e organizacionais em cada estágio e identificaram os padrões de transição (tendências de evolução) das mesmas através dos estágios sucessivos. Os autores constataram que a seqüência das fases não segue exatamente os modelos encontrados na literatura. Não existe uma seqüência que seja irreversível, única e definitiva, portanto, a progressão nas fases do ciclo de vida não seria determinística. Ao analisarem a freqüência de transições de fase entre períodos, em uma visão probabilística, a tendência maior observada é a de a empresa se manter na mesma fase. O tempo que se passa em cada fase, para as empresas na amostra, varia imensamente: a média observada foi de 6 anos, sendo o menor período de 18 meses e o mais longo de 20 anos. Verificaram que há coesão e complementaridade entre as variáveis em cada estágio e que entre cada estágio há uma mudança significativa em muitas variáveis. Argumentam que empresas que não crescem ou diversificam, simplesmente envelhecem, não devem mudar de estágio, pois a idade por si só não traz maior complexidade ambiental ou administrativa.

2.3 Teoria da Configuração

2.3.1 Aspectos Gerais

Subjacente à abordagem de ciclo de vida das organizações de Miller e Friesen (1984), jaz o conceito de configuração, conforme desenvolvido por Miller e Friesen (1980a, 1980b e 1984) e Miller (1986, 1987 e 1996). Cada estágio de ciclo de vida corresponde a uma configuração, definida por Miller (1996, p. 508) como “o grau pelo qual os elementos organizacionais são orquestrados e conectados por um tema singular.” Também conhecida como ‘gestalt’, ‘arquétipo’ ou ‘tipo genérico’, o conceito de configuração foi desenvolvido a partir das tipologias e taxonomias geradas pelos primeiros estudos organizacionais, principalmente, da teoria da contingência, os quais se concentravam no relacionamento de um número restrito de variáveis ambientais, estratégicas e estruturais.

A premissa básica é a de que os elementos da estrutura, da estratégia e do ambiente se combinam em um número finito de formas alternativas comuns, apesar de a multiplicidade de atributos de uma organização sugerir teoricamente um número infinito de combinações. Miller (1986, p. 236) cita três argumentos a favor desse conceito:

- a) a ecologia organizacional defende a tese de que o ambiente realiza uma ‘seleção natural’ das diversas formas organizacionais existentes, sendo que apenas algumas ‘sobrevivem’, ou seja, prosperam às custas de outras formas concorrentes;
- b) os atributos organizacionais são inter-relacionados em formas complexas e um tema central dá ordem e harmonia aos elementos organizacionais individuais;
- c) as organizações tendem a mudar seus atributos de forma a aprofundar as características de uma dada configuração ou a se mover rapidamente para uma nova configuração que, então, é preservada por um longo período de tempo.

As configurações teriam um alto valor preditivo. A detecção da presença de certos elementos poderia apoiar uma predição confiável dos elementos remanescentes, assim caracterizando a configuração. (MILLER, 1996, p.505). O poder preditivo reside no fato de a maior parte das combinações de elementos serem pouco prováveis, enquanto um número relativamente pequeno de combinações seria bem mais comum. As implicações teóricas e práticas seriam relevantes, à medida que se pudessem fazer predições sobre detalhes da forma organizacional

de uma entidade a partir de traços que caracterizem sua configuração ou, no caso deste estudo, seu estágio de desenvolvimento de ciclo de vida.

Uma explicação para a dinâmica das mudanças organizacionais também é oferecida pela Teoria da Configuração (MILLER; FRIESEN; 1980b), considerando que mudanças em elementos da organização isolados são normalmente evitadas ou malsucedidas à medida que destroem as complementaridades entre os vários elementos da configuração. No máximo, dentro de uma mesma configuração, os elementos evoluem, aperfeiçoando ou aprofundando as mesmas características, compatíveis com o modelo adotado (ex: uma ênfase burocrática em padronização e formalidade favorece o desenvolvimento de novos controles). Somente quando uma mudança é absolutamente necessária ou altamente vantajosa é que ocorrem mudanças revolucionárias, levando a organização de uma configuração a outra diferente. Teoriza-se que tais mudanças deveriam ocorrer rapidamente para encurtar o período de transição e de incoerência entre os elementos organizacionais. Essas revoluções seriam caras e arriscadas e, portanto, não aconteceriam freqüentemente. Conseqüentemente, as organizações privilegiariam a manutenção de suas configurações por longos períodos. A evolução configuraria uma mudança de magnitude, enquanto a revolução seria uma mudança de padrão.

Miller (1987) argumenta que um imperativo singular e dominante é a causa, a força organizadora, por detrás da configuração, sendo que cada estágio de ciclo de vida, é dominado por um:

- a) Nascimento, liderança;
- b) Crescimento, ambiente externo;
- c) Maturidade, estrutura;
- d) Renovação, estratégia (secundada por liderança e ambiente).

Embora em cada fase possa haver mais de uma influência, uma teria caráter dominante. A natureza da mudança em cada configuração teria características distintas. O imperativo da liderança, comum em empresas na fase de nascimento ou de pequeno tamanho, engendraria o empreendedorismo, sendo que a orientação básica do líder empreendedor é mantida até que esse se afaste. O imperativo do ambiente, característico de empresas na fase de crescimento, de tamanho relativamente pequeno e submetidas a grande competição, geraria configurações

mais orgânicas e adaptáveis, que mudariam rapidamente e de forma incremental. O imperativo da estrutura caracterizaria organizações burocráticas, em ambientes estáveis, com barreiras de entrada, geralmente de tamanho grande, mais resistentes à mudança, que só mudariam sob fortes crises. Por fim, o imperativo da estratégia seria característico de conglomerados, que buscam a mudança proativamente, aproveitando as oportunidades e interagindo com o ambiente.

Miller e Friesen (1980b, p.596) relacionam os principais eventos de mudança que poderiam desencadear a transição para uma nova configuração:

- 1) Estilo de tomada-de-decisão (liderança): a troca do principal executivo;
- 2) Ambiente: mudança do ambiente externo causada por estratégia de competidor, obsolescência tecnológica, *boom* ou recessão econômica, etc.;
- 3) Estrutura: decisão de construir uma nova fábrica ou adotar uma tecnologia significativamente diferente, modificação da estrutura organizacional ou da distribuição de autoridade, aquisições, fusões ou adição de novas divisões de negócio, mudança nas práticas administrativas referentes a sistemas de informação e controle ou métodos de planejamento e
- 4) Estratégia: introdução de um novo produto ou estratégia de mercado, mudança significativa em distribuição, promoção, estratégia ou técnicas de precificação. A característica comum desses eventos é a de provocar grandes mudanças, isto é, afetar com intensidade muitas variáveis organizacionais como consequência.

Uma vez concluída a transição para a nova configuração, não significa que haja uma estabilidade absoluta, mas, como observado anteriormente, ocorrem mudanças evolutivas e incrementais, reforçando as características do tema central da configuração, essa sim estável. As razões oferecidas (MILLER; FRIESEN, 1980b, p. 603) para esse fenômeno são:

- 1) a continuidade decorre de uma tentativa consciente de perseguir a orientação que se provou bem sucedida até então;
- 2) limitações cognitivas sobre a realidade criam resistência a reformulações;
- 3) há relutância ou incapacidade de perturbar o complexo equilíbrio entre as variáveis estratégicas, estruturais e do ambiente. A mudança revolucionária, por outro lado, pode ocorrer quando há uma insatisfação grande com o *status quo* e há uma mudança

significativa na base de poder entre os grupos com diferentes ideologias e perspectivas (MILLER; FRIESEN, 1980b, p. 607).

Em se tratando da relação entre os modos de mudança e o desempenho, Miller e Friesen (1980b, p. 610) ressaltam uma certa ambigüidade. A mudança evolutiva, por um lado, evita mudanças custosas, mas, por outro lado, pode procrastinar a mudança de uma orientação que já se mostrou disfuncional. A mudança revolutiva pode trazer novas orientações em linha com o contexto externo, ou reverter uma estratégia e estrutura ajustadas, por erro de avaliação. Não obstante a ambigüidade, os autores esperam que, no limite da mudança evolutiva, que ocorre dentro de uma mesma configuração, haja uma deterioração do desempenho. O insucesso é invariavelmente o principal estímulo para a mudança revolutiva. Após a transição, espera-se um desempenho melhor quando há uma resposta revolutiva acertada. Enfim, concluem os autores que as organizações se desenvolvem de uma forma paradigmática, como o conhecimento científico. Desenvolvem-se de maneira consistente com uma perspectiva, estratégia, ideologia ou missão própria, que se manifestam pelo alinhamento das variáveis ambientais, estratégicas e estruturais. Não faria sentido trocar a orientação por qualquer problema enfrentado. Um estímulo significativo é necessário para promover uma revolução, tal qual aquele representado pelas crises que as entidades atravessam periodicamente.

2.3.2 Paralelo com a Teoria da Contingência

A relação entre a Teoria da Contingência e a Teoria da Configuração tem sido explorada na literatura. Enquanto alguns autores vêem a segunda como um caso mais sofisticado da primeira, outros, sem desconsiderar esse aspecto, reconhecem haver pressupostos metodológicos que tornam as duas abordagens distintas.

MEYER *et al* (1993) resgatam a história do pensamento a respeito de configurações desde de os primórdios das ciências sociais, com as noções de Weber sobre carisma, tradicionalismo e burocracia, para caracterizar as tentativas de classificação das organizações. Relembam a polêmica em torno de tipologias, com sua ênfase teórica e dedutiva, em contraposição às taxonomias, com ênfase empírica e indutiva, para concluírem (MEYER *et al*, 1993, p.1184) que tipologias e taxonomias “são igualmente valiosas abordagens complementares para a representação de configurações organizacionais.”

Segundo esses autores a abordagem por meio de configurações tem o potencial de sintetizar os conceitos fragmentados da teoria da contingência em padrões que contêm um amplo conjunto de elementos. Essa perspectiva, leva em conta as contribuições de décadas de pesquisa, as quais demonstram que a interação de um conjunto limitado de características organizacionais com um conjunto limitado de características situacionais se dá em um contexto restrito de formas organizacionais válidas. No entanto, ressaltam que o enfoque em configurações representa um novo conjunto de premissas de estudo, resumidas e comparadas no quadro a seguir.

Quadro 4 – Premissas da teoria da contingência e da configuração

Premissas	Teoria da Contingência	Teoria da Configuração
Modo dominante de pesquisa	Análise reducionista	Síntese holística
Sistema de coesão e restrições	Agregados de componentes fracamente restringidos	Configurações de componentes fortemente restringidos
Relacionamento entre atributos	Unidirecional e linear	Recíproco e não-linear
Equilíbrio	Quase estacionário	Pontual
Modo principal de mudança	Incremental	Ruptura
Distribuição temporal da mudança	Progressão contínua	Impulsos episódicos
Efetividade	Determinado pelo contexto situacional	Equifinalidade

FONTE: adaptado de Meyer *et al* (1993).

A visão holística da abordagem de configuração baseia-se na premissa de que parte da entidade social sob estudo não pode ser entendida isoladamente, sem considerar o todo, enquanto a abordagem contingencial admite entender o funcionamento da organização analisando suas partes constituintes. Realidades sociais para a teoria da configuração formam amálgamas de aspectos interdependentes, sendo que esses componentes não podem ser alterados independentemente dos demais. Assim, as organizações alternam estados de equilíbrio e desequilíbrio, com períodos de descontinuidade, separando os períodos de estabilidade. Já a Teoria da Contingência assume um equilíbrio quase permanente, em que as mudanças podem acontecer de forma gradual e contínua ao longo do tempo. Finalmente, a perspectiva de configuração admite que para uma mesma situação, formas diferentes podem ser igualmente válidas, isto é, há equifinalidade (GRESOV; DRAZIN, 1997, p.403). Já para os teóricos da Contingência, cada contexto tenderia a determinar uma resposta organizacional específica.

Gerdin e Greve (2004) analisam a validade de se compararem achados que se baseiam em formas alternativas de *fit/matching*. Distinguem-se duas abordagens que denominaram de Cartesiana e Configuracional.

Figura 6 – Relacionamento entre contexto, estrutura e desempenho

FONTE: GERDIN; GREVE, 2004, p.306.

Na abordagem cartesiana, que corresponde aos pressupostos tradicionais da Teoria da Contingência, o foco é o entendimento de como um fator contextual afeta um atributo estrutural e como esse par fator-atributo afeta o desempenho. Como essas variáveis são definidas como contínuas, há inúmeros pontos de *fit/matching* que permitem à entidade adaptar sua estrutura em resposta a pequenas mudanças no contexto.

Na abordagem configuracional, os relacionamentos são entendidos apenas se muitas variáveis contextuais e estruturais são analisadas em conjunto. A teoria prevê que apenas um conjunto limitado de estados sistêmicos (configurações) se verifica na prática. Várias combinações de contexto-estrutura podem estar relacionadas a alto desempenho.

Portanto, ao se tratar de estágios de ciclo de vida e, por conseguinte, da Teoria das Configurações, está-se aplicando uma forma de *fit/matching* mais complexa, de caráter sistêmico, que está presente na Teoria da Contingência. Entretanto, Gerdin e Greve (2004, p. 306) alertam para o risco de se compararem achados segundo abordagens distintas de *fit/matching*, já que as premissas de análise por detrás de cada uma delas podem levar a conclusões diferentes.

2.3.3 Paralelo com as Teorias Institucionais

Diferentemente da Teoria da Contingência, a relação da Teoria da Configuração com as Teorias Institucionais tem sido menos explorada na literatura. Greenwood e Hinings (1993 e 1996), no entanto, trazem uma contribuição importante no sentido de estabelecer paralelos entre essas teorias, ao enfocarem o tema de mudanças organizacionais.

Greenwood e Hinings (1993, p. 1052) adotam o termo ‘arquétipo’ como sinônimo de ‘configuração’, o qual definem como “um conjunto de estruturas e sistemas que refletem um esquema interpretativo comum.” Nessa definição, primeiramente, enfatizam um padrão abrangente e holístico de características da estrutura organizacional e dos sistemas de gestão, no lugar de um conjunto restrito de propriedades organizacionais e de sistemas. Segundo, realçam que o padrão é função de idéias, crenças e valores, os quais compõem um esquema interpretativo.

As Teorias Institucionais demonstram que, para sobreviverem, as organizações precisam acomodar expectativas institucionais (ex: agências reguladoras, associações profissionais, etc.), mesmo que essas tenham pouco a ver com os aspectos técnicos de desempenho. Essas pressões institucionais levariam as organizações a adotarem formas similares, ou seja, o contexto institucional forçaria a convergência para ‘modelos de organização’ (*‘templates for organizing’*), o que é descrito como o fenômeno do isomorfismo. (DIMAGGIO; POWELL, 1991, p.66). Ao mesmo tempo, essas poucas soluções organizacionais refletiriam idéias, crenças e valores do contexto institucional, como afirmou Selznick (1957, p. 17): o “comportamento organizacional institucionalizado tem sido definido como atividades estáveis, repetitivas e duradouras que se tornam permeadas por valor além dos requerimentos técnicos da tarefa em mãos.” São as premissas aceitas sem questionamentos (*taken for granted*) que orientam e moldam as ações dos atores individuais. (BURNS; SCAPENS, 2000, p. 8). Ou, ainda, na definição de Hamilton (1932 *apud* BURNS; SCAPENS, 2000, P. 5) entende-se instituição como “[...] o modo de pensar ou de agir de alguma predominância e permanência, que está embutido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo.” Esses dois fenômenos, comumente associados às Teorias Institucionais, encontram paralelo na Teoria da Configuração. (GREENWOOD; HININGS, 1996, p. 1025). O enfoque em ‘modelos de organização’ - as poucas formas aceitas – é uma proposição básica da Teoria da Configuração. Mesmo havendo uma possibilidade infinita de combinações de atributos

organizacionais, na prática observa-se um conjunto restrito de modelos organizacionais. Da mesma forma, a ênfase sobre valores – a preferência por certos cursos de ação e resultados – mencionada nas Teorias Institucionais teria paralelo com a idéia ou o tema central que molda a organização em um conjunto coeso e coerente de atributos, isto é, a configuração.

Tais idéias fazem parte da Nova Escola Institucional (*New Institutionalism*), também conhecida como NIS, *New Institutional Sociology*. A NIS enfatiza uma visão exógena da mudança. Normalmente, a NIS trata das pressões institucionais externas sobre as organizações de um setor específico da economia. Dentro de uma esfera institucional, as idéias e valores vigentes limitam a variedade de soluções organizacionais e somente alguns arquétipos são legitimados. O movimento usual das organizações é reproduzir um desses arquétipos, reforçando suas características, ao longo do tempo.

A escola NIS, originalmente, não tratou com a mesma profundidade a dinâmica interna da mudança organizacional. Segundo Greenwood e Hinings (1996, p. 1023), “a teoria silencia sobre porque algumas organizações adotam uma mudança radical enquanto outras não, apesar de experimentarem as mesmas pressões institucionais.” Na tentativa de explicar as diferentes respostas organizacionais às pressões externas, Greenwood e Hinings (1996, p. 1031) recorrem à escola OIE, *Old Institutional Economics*, também conhecida como a Velha Escola Institucional (*Old Institutionalism*). Compreendendo como interagem o contexto externo com as características internas da organização, os autores vislumbram uma forma de articular a Nova e a Velha Escola Institucional.

Figura 7 – Mudança organizacional segundo Greenwood e Hinings

Fonte: GREENWOOD; HININGS, 1996, p. 1034.

No modelo que conceberam para o entendimento das mudanças organizacionais (Figura 7), Greenwood e Hinings (1996) distinguiram entre a dinâmica extra-organizacional e intra-organizacional. A dinâmica externa consiste no contexto institucional, como entendido pela NIS, e no contexto de mercado, como sugerido pela Teoria da Dependência de Recursos, isto é, a organização utiliza-se do poder, controle e negociação como forma de assegurar a estabilidade do fluxo de recursos vitais e reduzir a incerteza ambiental (PFEFFER; SALANCIK, 1978 *apud* DONALDSON, 1995, p.129). De forma independente ou conjunta, as pressões institucionais ou de mercado podem alterar a estrutura interna de poder ou prescrever formas alternativas de organização, arquétipos (configurações) diferentes. Em outras palavras, segundo Greenwood e Hinings (1996), as possíveis configurações que uma organização pode assumir são dadas pelo seu contexto externo, isto é, seu ambiente institucional ou de mercado. Tal influência seria tão maior quanto o grau de regulação que o setor sofresse.

Internamente, para que uma mudança seja desencadeada, é preciso haver pelo menos um grupo de interesse insatisfeito. À medida que a organização se torna mais complexa, a estrutura tende a se diferenciar em grupos especializados. Espera-se que esses grupos persigam interesses próprios que se traduzam em garantir a alocação favorável de recursos organizacionais escassos e valiosos. A insatisfação dos interesses é um motivador para mudanças, mas o tipo de mudança – evolutiva ou radical – depende de o grupo insatisfeito perceber a conexão entre o modelo vigente e sua posição desvantajosa. O compromisso existente com os valores vigentes ditaria o tipo de resposta:

- 1) *status quo*, todos os grupos estão comprometidos com o modelo institucionalizado;
- 2) indiferença, quando os grupos não estão nem a favor nem contra o modelo em uso;
- 3) competição, quando alguns grupos apóiam o modelo atual e outros um alternativo;
- 4) reforma, quando todos os grupos se opõem ao modelo vigente e preferem um alternativo.

Os autores desenvolveram hipóteses de que uma mudança radical poderia ocorrer somente no caso de competição ou reforma. A mudança radical ocorreria até mesmo independentemente de haver pressões de mercado ou institucionais, simplesmente pela dinâmica interna de poder. Na falta de um compromisso que tenda à competição ou à reforma, a insatisfação geraria um movimento de convergência, de mudança evolutiva.

O fenômeno da convergência, o aprofundamento das características da configuração atual, pode ser explicado por fatores econômicos ou, alternativamente, por fatores políticos (GREENWOOD; HININGS, 1993, p. 1056). No primeiro caso, há o reconhecimento de que para uma organização é melhor ser um todo consistente do que a combinação de partes que não se encaixam direito, levando, assim, a um maior desempenho. No segundo caso, parte-se do pressuposto de que as organizações são compostas de grupos que são beneficiados distintamente pela alocação de recursos. A ‘coalizão’ dominante caminhará no sentido de reforçar a coerência da configuração, à medida que consolidassem sua posição política e o controle sobre a distribuição de recursos. A existência de um esquema interpretativo – crenças e valores – dominante não significa que todos os atores organizacionais estejam comprometidos com essas idéias. A cultura se expressa na estrutura e nos sistemas organizacionais na proporção em que os atores aceitam e se comportam de acordo com as crenças e valores que a compõem. Uma cultura forte dá-se quando as crenças e valores

centrais são aceitos por toda a organização e as práticas e procedimentos são consistentes com eles.

Por fim, para que a mudança se efetive, duas condições são tidas como necessárias: poder e capacidade para agir. Grupos de interesse têm poder diferenciado. Alguns têm maior potencial de provocar ou resistir a mudanças. Logo, a estrutura de poder da organização é um fator crítico na determinação da implementação ou não de uma mudança, especialmente, uma de caráter radical. Conforme apontado anteriormente, o contexto externo pode provocar alterações na estrutura de poder, ao alçar as capacidades de um grupo a um maior nível de relevância, em detrimento de outro, devido a mudanças institucionais ou de mercado. Por outro lado, a capacidade de implementar mudanças, de se mover de uma configuração a outra, exige: suficiente conhecimento dos conceitos da nova configuração, ter as habilidades e competências para funcionar no novo modelo e a habilidade para gerenciar a transição para o futuro estado organizacional. Novamente, há um aspecto de liderança relacionado às atividades de transição. Estes fatores influenciam a velocidade da mudança. Onde estão mais presentes, haveria confiança para mover-se mais rapidamente, do contrário, um processo mais lento e cauteloso.

Os trabalhos de Greenwood e Hinings (1993, 1996) estão em linha com reflexões semelhantes de outros autores recentes no campo das Teorias Institucionais. Há uma tendência a enxergar a organização com um papel mais ativo diante das pressões institucionais externas (OLIVER, 1991; SCOTT, 2001), inclusive incorporando noções de outras perspectivas como a Teoria da Dependência de Recursos. Outra tendência é a consideração do processo de desinstitucionalização, o abandono e substituição de uma prática organizacional institucionalizada e legitimada por outra (OLIVER, 1992; SCOTT, 2001). Enfim, a conformidade e a inércia convivem com a manipulação e a entropia.

Oliver (1991) utilizou a perspectiva da Teoria da Dependência de Recursos para flexibilizar a noção de passividade das organizações diante das pressões institucionais que a NIS preconizou inicialmente. Criou uma tipologia de respostas estratégicas que variavam desde a conformidade passiva até a manipulação ativa, com base em fatores institucionais: contribuição para a legitimidade ou eficiência econômica, multiplicidade dos grupos de pressão, dependência relativa a esses grupos, consistência com as metas organizacionais,

restrições impostas à organização, coerção legal, mecanismos de difusão, incerteza e integração ambiental. Assim, entendendo como uma organização se posiciona com respeito a esses antecedentes institucionais, seria possível prever sua resposta organizacional. Scott (2001, p. 179) arremata: “organizações são criaturas de seus contextos institucionais, mas a maioria das organizações modernas são atores ativos, não peças de jogo passivas.”

Scott (2001, p. 181), assim como Greenwood e Hinings, chama a atenção para o fenômeno da mudança de um modelo institucional para outro. Argumenta que a pesquisa até recentemente havia se concentrado no processo de construção de instituições e no subsequente processo de convergência. A premissa é a de que, uma vez estabelecida a instituição, não haveria novas mudanças. Só recentemente, deu-se atenção à desinstitucionalização de formas existentes e sua substituição por novos arranjos, iniciando um novo processo de institucionalização. Oliver (1992) definiu a desinstitucionalização como “o processo pelo qual a legitimidade de uma prática organizacional estabelecida e institucionalizada é erodida e descontinuada.” As causas seriam de três tipos:

- 1) funcional, problemas de desempenho associados a práticas institucionalizadas;
- 2) política, mudança de interesses ou na base de poder que provê suporte aos arranjos institucionais vigentes;
- 3) social, diferenciação entre grupos e o surgimento de crenças e práticas heterogêneas ou discordantes, que minam a estabilidade dos referenciais institucionais. Pode-se notar uma correspondência com a dinâmica intra-organizacional de mudança proposta por Greenwood e Hinings (1996), insatisfação de interesses, estruturas de poder e novos referenciais de valores.

Scott (2001, p. 203) também pondera que “os processos de mudança são mais bem examinados em perspectivas que incorporam múltiplos níveis de análise.” Os processos institucionais ocorrem numa trama intrincada de níveis: indivíduos, organizações, setores, nações, associações internacionais, etc. O modelo de mudança organizacional de Greenwood e Hinings trata especificamente da interação das pressões institucionais externas e internas, articulando as influências entre esses dois níveis.

Greenwood e Hinings (1993, 1996) consideram a configuração como uma forma organizacional permeada por uma idéia central, por sua vez, influenciada pelo contexto

institucional, que é tanto mais forte quanto maior o grau de institucionalização do setor em que opera a organização, cuja adoção, aprofundamento ou abandono depende da dinâmica interna da organização. Portanto, apresentam uma forma de articular aspectos da Teoria Institucional com a Teoria da Configuração, que a revisão dos trabalhos de Miller e Friesen não permitiu evidenciar, expandindo o entendimento de como se processa a mudança entre configurações e dentro de uma dada configuração. A Teoria da Configuração, como apresentada por Miller e Friesen (1980b) reconhece a convergência (GREENWOOD; HININGS, 1996), como a mudança evolutiva (*momentum*), e a passagem para um novo arquétipo (GREENWOOD; HININGS, 1996), como a mudança revolucionária (*quantum*). Tanto Miller e Friesen (1980a), quanto Greenwood e Hinings (1996) reconhecem que os eventos que disparam uma possível mudança de configuração envolvem tanto aspectos externos, do contexto de mercado ou institucional, quanto internos, relacionados à estratégia, estrutura e liderança. O modelo de Greenwood e Hinings (1996), por outro lado, amplia o entendimento desses processos em relação ao que originalmente propunha a Teoria da Configuração, pois articula conceitualmente a interação desses fatores internos e externos na precipitação da mudança, bem como a possibilidade de a mudança se efetivar ou não, introduzindo as variáveis relativas à estrutura de poder e à capacidade de ação.

2.4 Contabilidade Gerencial e Ciclo de Vida

Moore e Yuen (2001) foram dos primeiros pesquisadores a realizar um trabalho em Contabilidade Gerencial, utilizando uma perspectiva de ciclo de vida. Adotaram o modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984) e a abordagem de configuração para estudar o relacionamento das variáveis de estratégia, estrutura, liderança e estilo de tomada-de-decisão com os atributos dos Sistemas de Contabilidade Gerencial (SCG). O objetivo do estudo foi entender se o SCG difere conforme os estágios de ciclo de vida e se, verificada essa diferença, haveria um padrão de mudança e qual seria a natureza dessas diferenças.

Figura 8 – Modelo do estudo de Moores e Yuen
 FONTE: MOORES; YUEN, 2001, p.356.

No modelo de Miller e Friesen (1984), o tema da Contabilidade Gerencial estava coberto em cerca de quatro variáveis de um conjunto de 54 atributos organizacionais e do ambiente. Moores e Yuen (2001) adaptaram um questionário substituindo as variáveis originais de controle por um conjunto ampliado e mais detalhado de atributos dos Sistemas de Contabilidade Gerencial, baseado nos trabalhos de Khandwala (1972) e Chenhall e Morris (1986). A Contabilidade Gerencial foi caracterizada pela seleção da informação, o conjunto de técnicas e ferramentas utilizadas pela organização, e pela apresentação da informação, que distingue os níveis de agregação e integração das informações, seu escopo (interno/externo, futuro/passado, financeiro/não-financeiro) e sua tempestividade (frequência, velocidade, etc.).

Fundamentados nas premissas da Teoria da Configuração, Moores e Yuen (2001) teorizam que os SCG teriam que mudar em cada estágio do ciclo de vida para manter a consistência com os demais atributos da configuração. Miller e Friesen (1984) descrevem um aumento contínuo da formalização do processamento de informação e sofisticação da tomada-de-decisão ao longo dos primeiros estágios, havendo uma reversão apenas no ‘declínio’. Moores e Yuen (2001), no entanto, defenderam que o ápice da formalização – em termos de seleção e apresentação da informação - ocorre no estágio de ‘crescimento’, diminuindo durante a ‘maturidade’ e retomando ligeiramente na ‘renovação’, para daí sofrer uma queda acentuada no ‘declínio’.

Para validar sua hipótese, realizaram um levantamento *cross-sectional*, por meio de questionário, em cerca de 49 empresas do setor calçadista da Austrália (MOORES; YUEN, 2001). Procederam, então, a uma análise multivariada, organizando a amostra em cinco *clusters* cada um correspondente a um dos estágios de ciclo de vida do modelo de Miller e Friesen (1984), com base nas suas características principais. Conduziram, em complemento, dez entrevistas com empresas selecionadas, para facilitar a interpretação dos achados, a partir de dados qualitativos. Seus achados parecem referendar a hipótese de como se opera a mudança do grau de formalidade ao longo dos estágios de ciclo de vida.

Estudos posteriores, contudo, não validaram essa hipótese. Granlund e Taipaleenmäki (2005), ao estudarem nove empresas emergentes (Nova Economia), não encontraram suporte para o achado de Moores e Yuen de uma maior formalização dos controles no estágio de crescimento, embora ressalvem que seu estudo foi restrito aos dois primeiros estágios consoante a amostra utilizada. O estudo de Auzair e Langfield-Smith (2005), por sua vez, confirma, como Miller e Friesen, um maior grau de burocratização dos sistemas de controle gerencial no estágio de maturidade em relação ao estágio de crescimento nas firmas de serviço.

Com respeito à natureza das diferenças do SCG entre os estágios, Moores e Yuen (2001) desenvolvem a hipótese de que o escopo de seleção, ou seja, a amplitude de ferramentas e técnicas utilizadas, seria maior nos estágios de ‘crescimento’ e ‘maturidade’. Novamente, consideram que no ‘crescimento’ haveria maior necessidade de informação para tomada-de-decisão e, conseqüentemente, um escopo maior de seleção. Como as empresas na ‘maturidade’ teriam um foco de mercado mais restrito, imaginaram que o escopo seria ligeiramente menor do que o do estágio anterior. Argumentam que na ‘renovação’, um estilo de liderança mais flexível prescindiria de uma amplitude de ferramentas muito grande. Na ausência de uma estratégia clara, no ‘declínio’, as decisões seriam tomadas com o mínimo de informações, implicando menor escopo de seleção de informação. Quanto à apresentação da informação, a hipótese é de que os maiores níveis de agregação e integração seriam observados nos estágios de ‘crescimento’ e ‘renovação’, pois haveria maior diversidade, descentralização ou divisionalização que nos demais estágios.

A análise dos dados oferece algum suporte a esse segundo conjunto de hipóteses. De fato, encontraram haver nos estágios de ‘crescimento’ e ‘renovação’ níveis mais altos de agregação e integração das informações. Constataram que, independentemente de estágio, todas as firmas dependiam fortemente de informações internas. Contrariamente às expectativas, as empresas nos estágios de ‘crescimento’ e ‘renovação’ dependiam mais de informação financeira do que aquelas na ‘maturidade’ e ‘declínio’. Por outro lado, o uso de informação orientada ao futuro foi maior nas empresas no ‘crescimento’, consistente com a perspectiva de planejamento de longo-prazo que os autores esperavam. De um modo geral tempestividade não foi um fator que sofresse grande diferenciação entre os estágios, exceto pela velocidade da informação, a qual se requeria maior nos estágios de ‘nascimento’, ‘crescimento’ e ‘renovação’.

O estudo de Moores e Yuen (2001), como o de outros que o seguiram, demonstrou que o estágio de ciclo de vida influencia as características da Contabilidade Gerencial, embora existam contradições quanto à evolução do grau de formalidade ao longo dos estágios organizacionais. Os resultados quanto à natureza das diferenças podem ser considerados como parciais, carecendo de um maior corpo de estudos empíricos para melhor caracterizar o perfil da Contabilidade Gerencial em cada estágio. Os autores reconhecem que os aspectos de uso da Contabilidade Gerencial (sistemas diagnósticos ou interativos) não foram contemplados no estudo (SIMONS, 2000).

Adicionalmente, a abordagem *cross-sectional* adotada tem limitações para o entendimento mais claro do processo de transformações que a Contabilidade Gerencial sofre ao longo do tempo: qual a sucessão de eventos que levam de um estágio a outro e como impactam na Contabilidade Gerencial. A complexidade do constructo, refletido no questionário, pode levantar dúvidas quanto à objetividade das respostas das empresas, sem que houvesse uma assistência próxima ou uma validação posterior. Ainda, o estudo não tratou a possibilidade de empresas na amostra estarem em um processo de transição (configuração ainda não estabilizada), o que poderia levar a distorções dos achados.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Estratégia de Pesquisa

A estratégia básica recomendada para a pesquisa é a de estudo de caso, a qual representa, segundo Yin (2005, p. 19), “[...] a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo ‘como’ e ‘por que’, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se concentra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.” Acrescenta: “[...] a clara necessidade pelos estudos de caso surge do desejo de se compreender fenômenos sociais complexos” e complementa: “[...] o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real.” Ou como coloca Martins (2006, p.9) a respeito da estratégia de pesquisa de estudo de caso:

[...] é própria para a construção de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real [...] com pouco controle do pesquisador sobre os eventos e manifestações do fenômeno. Sustentada por uma plataforma teórica, reúne o maior número possível de informações, em função das questões e proposições orientadoras do estudo, por meio de diferentes técnicas de levantamento de dados e evidências [...] Busca-se, criativamente, apreender a totalidade de uma situação – identificar e analisar a multiplicidade de dimensões que envolvem o caso – e, de maneira engenhosa, descrever, discutir e analisar a complexidade de um caso concreto, construindo uma teoria que possa explicá-lo e prevê-lo. Mediante um mergulho profundo e exaustivo em um objeto delimitado, o Estudo de Caso possibilita a penetração em uma realidade social, não conseguida plenamente por um levantamento amostral e avaliação exclusivamente quantitativa.

A questão de pesquisa deste trabalho tem o formato ‘como’, caracterizando o estudo de uma situação complexa, tal qual é a do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial nas empresas. Yin (2005, p. 25) pondera que “[...] questões do tipo ‘como’ e ‘por que’ são mais explanatórias [...] lidam com ligações operacionais que necessitam ser traçadas ao longo do tempo.” Explanatório deve ser entendido como “[...] o propósito de explicar as forças que causam o fenômeno em questão, identificar redes de causas plausíveis que moldam o fenômeno.” (MARSHALL; ROSSMAN, 1995, p. 41). O caráter descritivo está implícito, à medida que o fenômeno de interesse for documentado, quanto aos comportamentos, eventos, crenças, atitudes, estruturas e processos envolvidos. Este estudo busca descrever e ampliar o entendimento sobre o processo de desenvolvimento da Contabilidade Gerencial. Este

fenômeno não se presta à experimentação e está inserido no contexto da realidade de um ente social, isto é, a empresa objeto do estudo.

Por outro lado, há no objeto do estudo não só aspectos contemporâneos, mas também históricos, uma vez que se pretende resgatar o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial de um ponto no passado até os dias atuais, que implica o uso de técnicas de levantamento específicas para conferir validade e confiabilidade ao estudo. A retrospectiva do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial confere uma característica longitudinal ao estudo. Estudos longitudinais contrapõem-se a estudos *cross-sectional*. Esses últimos se referem a um momento específico no tempo, enquanto os primeiros se referem a mais de um momento no decurso do tempo. Na literatura, encontram-se duas acepções para estudos longitudinais (SMITH, 1975, p.276; LEONARD-BARTON, 1995, p. 38; PETTIGREW, 1995, p. 96; GLICK *et al*, 1995, p. 126; VAN DE VEN; POOLE; 1995, p. 159; KOTECKI, 2001, p.74): prospectivo e retrospectivo. Nos estudos longitudinais prospectivos, os dados são coletados ou as observações são realizadas em vários momentos, à medida que o experimento ou fenômeno se desenvolve. Nos estudos longitudinais retrospectivos, os dados são coletados em um dado momento, após o experimento ou fenômeno ter ocorrido. Esse é o caso do estudo realizado por Miller e Friesen (1984) e o deste trabalho no que diz respeito à história da empresa. O próprio Yin (1981, p. 21) desenvolveu estudos de casos com características retrospectivas, ao pesquisar a história de vida (*life history*) de inovações que haviam sido adotadas 10 ou 15 antes do momento em que o estudo foi realizado. Para Yin (2005, p. 63) um estudo longitudinal é um dos fundamentos lógicos para considerar um estudo de caso único como apropriado: “estudar o mesmo caso único em dois ou mais pontos diferentes no tempo.”

3.2 Abordagem

Uma visão longitudinal do desenvolvimento da organização e, em particular, da Contabilidade Gerencial, nos moldes do estudo de Miller e Friesen (1984), requeriria a possibilidade de se atribuírem valores às variáveis organizacionais e aos atributos da Contabilidade Gerencial em diversos momentos do passado, dentro de critérios de validade e confiabilidade que sejam aceitáveis cientificamente.

Considerando a realidade das empresas brasileiras, avalia-se que o risco de faltar evidências documentais para respaldar a atribuição de valores a cada uma das 54 variáveis do modelo de Miller e Friesen (1984), sem mencionar os atributos da Contabilidade Gerencial acrescentados posteriormente por Moores e Yuen (2001), aumenta significativamente, à proporção que se retroage ao passado. Na falta de outras evidências objetivas, restaria apoiar-se na memória das pessoas. Portanto, uma abordagem exclusivamente quantitativa apresentaria riscos de confiabilidade, ou seja, quanto à precisão do procedimento de mensuração. Confiabilidade “[...] está relacionada à estimativa do grau em que uma mensuração é livre de erro aleatório ou instável.” (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 186). Nas palavras de Martins (2006, p. 90), a confiabilidade de uma pesquisa “[...] é sua coerência, determinada através da constância dos resultados.”

Diante dessas limitações, este estudo propõe mesclar uma abordagem quantitativa e qualitativa para representar a evolução organizacional e, por conseguinte, da Contabilidade Gerencial. Vale ressaltar que, embora as duas abordagens estejam presentes, o caráter predominante da pesquisa é qualitativo. Inúmeros autores têm feito tentativas em distinguir a abordagem qualitativa e quantitativa. Pereira (1999, p.25) centra a distinção nos conceitos de mensuração e objetividade. A abordagem qualitativa trataria o subjetivo, o profundo, decorrente da observação natural, não mensurável, enquanto a quantitativa enfatizaria o objetivo, o superficial, o mensurável.

O dado qualitativo, segundo Miles e Huberman (1994, p.1), “preferencialmente se apresenta na forma de palavras do que na forma de números” e seguem argumentando que os dados qualitativos:

[...] são a fonte de descrições ricas e bem fundamentadas e explicações de processos em contextos locais identificados. Com dados qualitativos pode-se preservar o fluxo cronológico, ver precisamente que eventos levaram a quais conseqüências e derivar explicações frutíferas. Ainda, bons dados qualitativos podem conduzir a achados inesperados a novas integrações; ajudam os pesquisadores irem além das concepções originais e a gerar ou revisar estruturas conceituais. Finalmente, os achados dos estudos qualitativos têm a qualidade de serem ‘inegáveis’. Palavras, especialmente organizadas em incidentes ou histórias, tem um sabor concreto, vívido e significativo que comumente se prova mais convincente ao leitor [...] do que páginas de números sumarizados.

Outros tantos autores concluem que a distinção não é produtiva e que ambos os tipos de dados e os métodos associados podem ser integrados no planejamento e na condução da pesquisa. Para Gherardi e Turner (1987), citado por Miles e Huberman (1994, p. 40), a questão é “[...]”

saber quando é útil ‘contar’ e quando é difícil ou inapropriado ‘contar’ de qualquer maneira, quando o dado não é padronizado e não se têm regras claras para dizer o que é variação ou erro.” Patton (1990, p. 14) argumenta que “[...] porque métodos qualitativos e quantitativos envolvem vantagens e desvantagens diferenciadas, constituem alternativas, mas não estratégias de pesquisa mutuamente exclusivas [...] dados qualitativos e quantitativos podem ser coletados no mesmo estudo.”

Rossmann e Wilson (1985; 1994 *apud* MILES; HUBERMAN, 1994, p. 41) sugerem três razões para ligar dados qualitativos e quantitativos:

- a) confirmar um com o outro por triangulação;
- b) elaborar ou desenvolver análise, provendo detalhes mais ricos;
- c) iniciar novas linhas de pensamento estando atento a surpresas e paradoxos, provendo novos *insights*.

Siebert (1973, p. 1341) visualiza que a combinação de abordagens se beneficia mutuamente. O dado quantitativo pode ajudar o lado qualitativo do estudo: no projeto, localizando casos representativos; na coleta de dados, suprindo dados de apoio, evitando desconsiderar alguma informação, ou uma concentração tendenciosa e, na análise, lançando luz sobre os achados qualitativos, generalizando observações específicas. Por sua vez, o dado qualitativo ajuda: no projeto, no desenvolvimento conceitual e na instrumentação; na coleta de dados, facilitando o acesso e a coleta de dados e, na análise, validando, interpretando; clarificando e ilustrando os achados quantitativos.

Nesta pesquisa, a caracterização do momento atual foi feita através da aplicação de um questionário baseado nos instrumentos de coleta de dados de Miller e Friesen (1984) e Moores e Yuen (2001). Assim, o período contemporâneo foi ancorado em um levantamento objetivo e detalhado, não obstante complementado pela interpretação dos depoimentos coletados. Com respeito aos períodos passados, houve um tratamento diferenciado das variáveis intervalares e, entre as intervalares, aquelas que tinham evidência documental passada daquelas que não. As variáveis intervalares são definidas como as que “[...] são representadas por intervalos cujas distâncias têm significado [...] provêm de contagem ou de medição por alguma unidade física.” (MARTINS, 2002, p.40). As variáveis intervalares que tinham evidência documental passada foram mensuradas de forma retroativa, a exemplo de receita líquida, lucro líquido, etc. As demais variáveis – não intervalares e intervalares

discretas ou intervalares contínuas, sem evidência documental - que compõem o perfil do contexto ambiental e organizacional foram abordadas qualitativamente, no respectivo nível da dimensão: ambiente externo, estratégia, estrutura (incluindo a Contabilidade Gerencial) e estilo de tomada-de-decisão.

3.3 Fontes de evidência

Como colocado por Yin (2005, p. 125), ao utilizar uma estratégia de estudo de caso, um princípio fundamental é a utilização de fontes de evidência variadas:

[...] a vantagem mais importante que se apresenta no uso de fontes múltiplas de evidências [...] é o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação, um processo de triangulação [...] qualquer descoberta ou conclusão [...] será muito mais convincente e acurada se baseada em várias fontes distintas de informação, obedecendo a um estilo corroborativo de pesquisa.

Patton (1990, p. 467) alerta para a possibilidade de que nem sempre todas as evidências serão convergentes, sendo o papel da pesquisa, nesse caso, entender o porquê das diferenças. Não necessariamente duas observações que produzem resultados diferentes estão erradas, pode ser que tenham sido captados aspectos distintos do fenômeno. Reconhecer e explicar essas diferenças aumenta a credibilidade dos achados.

Dada a ênfase na abordagem qualitativa nesta pesquisa, entende-se que a principal fonte de evidências seja o depoimento de profissionais da empresa estudada: usuários da informação contábil (corpo diretivo) e os principais responsáveis pela preparação da informação contábil. Tal fonte foi complementada por dados coletados em arquivos, documentos e por exemplos de artefatos, sempre que estivessem disponíveis.

Seguindo a recomendação de Yin (2005, p. 129), um banco de dados foi criado para armazenar os dados comprobatórios, que são referenciados na análise. Obedecendo ao imperativo ético, o estudo assume um compromisso de confidencialidade, eliminando toda e qualquer referência ao nome da empresa e de seus profissionais. O banco de dados formado não é de domínio público, sendo sua guarda de responsabilidade do pesquisador, cujo acesso será feito mediante requisição formal ao autor e com a assinatura de um termo de confidencialidade por parte do requerente, que deseje verificar informações.

3.4 Métodos de coleta de dados

O estudo emprega métodos diversos de coleta de dados, de maneira que as limitações em um método possam ser compensadas pelas vantagens de um método complementar. O conjunto de métodos foi concebido para produzir as evidências necessárias à condução da pesquisa. A Figura 9 ilustra a distinção entre a fonte, em que se busca a evidência e a evidência propriamente dita, que está intimamente relacionada ao método de coleta escolhido.

Figura 9 – Fontes e tipos de evidências

3.4.1 Documentação

Sempre que disponíveis, informações documentais - na forma de correspondência, relatórios de eventos, estudos formais, artigos de jornais ou outros tipos de mídia – foram utilizadas para corroborar e valorizar as evidências oriundas de outras fontes. Em especial, na comprovação de eventos, confirmando detalhes específicos de datas, por exemplo.

3.4.2 Questionário

Aplicou-se um questionário para caracterizar o perfil ambiental e organizacional atual da empresa estudada. Considerando a estratégia de estudo de caso, o questionário foi enviado previamente e seu preenchimento foi checado pelo próprio pesquisador por meio de entrevista. Todos os profissionais tidos como fonte de evidência foram convidados a

respondê-lo, sendo que o perfil geral da empresa foi considerado como a média das respostas obtidas, após análise preliminar e validação em entrevista.

O questionário, de perguntas fechadas, é uma adaptação dos instrumentos utilizados por Miller e Friesen (1984) e Moores e Yuen (2001). As questões de uso da Contabilidade Gerencial foram reproduzidas do trabalho de Ferreira e Otley (2006), sendo que as questões relativas a usos disfuncionais foram suprimidas por se entender que não fazem sentido em uma cultura de negócios como a brasileira. As definições conceituais das variáveis são mantidas como nos originais, pois “a maioria dos pesquisadores vai querer comparar suas descobertas com pesquisas anteriores, por essa razão, as definições-chave não devem ser idiossincráticas.” (YIN, 2005, p. 46). A cada variável se associou uma sentença em formato afirmativo, para facilitar a clareza e compreensão da pergunta e, como consequência, a precisão das respostas (ver Apêndice A).

Uma alternativa de dois estágios de escala Likert foi adotada para evitar a tendência a respostas centrais observadas na escala Likert tradicional (ALBAUM, 1997, p. 332). Nessa alternativa, o primeiro estágio pergunta se há concordância ou discordância em relação à afirmativa e o segundo estágio pergunta o grau em que a concordância ou discordância se manifesta. Segundo Albaum (1997, p. 332), a combinação desses dois posicionamentos – direção (concorda/discorda) e intensidade (muito/pouco) - na mesma resposta na forma tradicional manifesta-se em uma relutância em expressar posições extremas, mesmo quando elas existem. Tal abordagem tem sido utilizada em pesquisas de *marketing*, a exemplo da tese Mazzon (1981 p. 115), na qual a combinação de direção e intensidade gerou uma escala de 6 possibilidades, a qual se adotou neste trabalho. O questionário na forma em que foi aplicado pode ser encontrado no Apêndice B.

3.4.3 Registro em arquivos

Registros em arquivo – na forma de arquivos ou de registros em computador - são utilizados para levantar o valor de variáveis intervalares, tais quais a receita líquida, cuja taxa de variação de ano para ano perfaz um dos critérios para classificação dos períodos da história da empresa em estágios de ciclo de vida. Outras variáveis intervalares, como o lucro líquido e o ativo total, complementam a avaliação do desempenho financeiro, conforme definido por

Moore e Yuen (2001). Os valores intervalares foram todos atualizados monetariamente até 31 de dezembro de 2006 para fins de comparação.

3.4.4 Artefatos

Sempre que disponíveis, exemplos de relatórios e apresentações de informações contábeis gerenciais foram coletados para corroborar as demais evidências da evolução da Contabilidade na empresa. Referências ao nome real da empresa foram suprimidas conforme a cláusula de confidencialidade.

3.4.5 Entrevista

A entrevista constitui o mais importante método empregado nesta pesquisa. O objetivo consistiu em, a partir do depoimento dos entrevistados, formar uma imagem do conjunto de eventos de mudança que afetaram a empresa no decurso de sua história, nas dimensões de seu contexto ambiental, de suas estratégias, de sua estrutura - incluindo a Contabilidade Gerencial - e de seu estilo de tomada-de-decisão. Considerando as particularidades deste estudo, algumas técnicas de entrevista específicas foram especialmente combinadas: entrevistas em profundidade, história oral e incidentes críticos.

3.4.5.1 Entrevistas em profundidade

Este é um tipo de entrevista comumente utilizado por pesquisadores qualitativos. Tipicamente se parece mais com conversações do que com levantamentos formais com categorias de respostas predeterminadas. Marshall e Rossman (1995, p.80) esclarecem que “[...] o pesquisador explora alguns tópicos gerais na tentativa de descobrir a perspectiva do entrevistado, sempre obedecendo a forma como o participante coloca e estrutura suas respostas.” É a perspectiva do participante sobre o fenômeno que interessa, não a do pesquisador. Algum grau de sistematização pode ser necessário, quando se trabalham casos múltiplos ou vários participantes são entrevistados. A entrevista por si só ressalta os aspectos subjetivos da visão do entrevistado sobre o fenômeno. Maior objetividade é obtida pela triangulação dos dados da entrevista com dados coletados por outros métodos.

Cooper e Schindler (2003, p. 278) descrevem a entrevista em profundidade como uma forma de encorajar o respondente a “[...] compartilhar o máximo de informações possíveis em um ambiente sem constrangimento.” Constituem entrevistas muito pouco estruturadas, nas quais a tarefa do entrevistador é “[...] encorajar o respondente a falar bastante sobre um conjunto de tópicos.” (COOPER; SCHINDLER, 2003. p.278). Em entrevistas em profundidade mais focadas, Cooper e Schindler (2003, p. 278) admitem que o pesquisador oriente a condução da entrevista através de perguntas de modo a cobrir o tópico almejado, especialmente quando se está lidando com tópicos complexos, que não se encaixariam em entrevistas estruturadas.

Seidman (1991, p. 3) diz que “[...] na raiz da entrevista em profundidade reside um interesse em entender a experiência de outras pessoas e o significado que elas atribuem a essa experiência.” O método desenvolvido por Seidman (1991, p. 9), cuja aplicação se deu na área da Educação, combina entrevista em profundidade e da história de vida, no qual se utilizam questões abertas para que o respondente reconstrua sua experiência com respeito ao tópico sendo estudado. O desafio do entrevistador é explorar e construir sobre as respostas do entrevistado. Seidman (1991, p. 10) sugere a condução da pesquisa em três partes:

- 1) estabelecer o contexto da experiência do participante;
- 2) concentrar nos detalhes concretos da experiência presente do participante a respeito do tópico estudado;
- 3) refletir sobre o significado da experiência que tiveram. Nessa abordagem, cada entrevista provê o fundamento de detalhe que ajuda a ‘iluminar’ a próxima (SEIDMAN, 1991, p. 13).

A validade é reforçada pelas entrevistas em partes, pois estabelece um contexto de referência, encoraja uma série de encontros ao longo de um período de tempo, nos quais é facilitada a checagem da consistência interna dos relatos obtidos e, através da entrevista de um número de participantes, permite conectar e checar os comentários de um participante em relação aos demais (SEIDMAN, 1991, p. 17). A seleção de participantes, para Seidman (1991, p. 42) deve seguir uma estratégia proposital que dê máxima variabilidade dentro do escopo da pesquisa. A quantidade deve obedecer aos critérios de suficiência – número suficiente para refletir a variabilidade do escopo da pesquisa – e saturação – quando a adição de um participante a mais, não acrescentar informação ou perspectivas além das já obtidas (SEIDMAN, 1991, p. 45).

3.4.5.2 História oral

Meihsy (2005, p.28) diz que “[...] tanto é possível usar a história oral quando não existem documentos como é válido supor a história oral como discurso independente, sustentado por uma série de entrevistas.” No caso deste estudo, partindo-se da premissa da insuficiência ou inexistência de evidências documentais, fundamenta-se a aplicação desse recurso técnico no suporte à reconstituição da história da empresa. O depoimento, colhido por meio de entrevista, iniciando no estado oral, ganha a objetividade de qualquer outro documento grafado, ao se materializar em documento escrito. (MEIHSY, 2005, p. 30).

Quanto à objetividade da história oral, diz Meihsy (2005, p. 54) “[...] é a mesma que deve ser cobrada de qualquer outro documento escrito, pois limitações idênticas permeiam a produção de documentos oficiais.” O que se busca nas entrevistas é “[...] informação ou impressão das pessoas sobre eventos do passado.” (MEIHSY, 2005, p.54). Para Meihsy (2005, p.63) “[...] memórias são lembranças organizadas segundo uma lógica subjetiva que seleciona e articula elementos que nem sempre correspondem a fatos concretos, objetivos e materiais.” Conclui (MEIHSY, 2005, P.61): “[...] o que foi lembrado, como foi narrado, em que circunstância foi evocado o fato: tudo isso integra a narrativa, que sempre nasce na memória e se projeta na imaginação, que, por sua vez, depois de articular estratégias narrativas, esse materializa na representação verbal que pode ser transformada em fonte escrita.” Um traço distintivo dessa técnica é o uso da gravação eletrônica e sua posterior transcrição sob a forma de texto.

Shopes (2005), também, realça o caráter interpretativo da história oral: “[...] a entrevista é uma história do passado, reconstituída no presente, um ato da memória moldado tanto pelo momento quanto pela história sendo narrada.” Quanto à verificação do depoimento (SHOPES, 1995):

A veracidade do que é dito em uma entrevista pode ser avaliada comparando tanto com outras entrevistas do mesmo tema, como com evidência documental relacionada. Se a entrevista está em harmonia com outras evidências, se constrói sobre ou complementa esta evidência de maneira lógica e significativa, pode-se assumir um certo nível de veracidade no depoimento. Se, contudo, conflitar com outras evidências ou for incompatível com elas, o historiador precisa levar em conta as disparidades.

Ressalta-se o caráter subjetivo da informação individual. No entanto, o cruzamento dos testemunhos entre si e desses com evidências de outra natureza (dados numéricos,

documentos, etc.) permite construir um quadro comum ao grupo de depoentes do que ocorreu no processo de desenvolvimento daquele ente social.

Mckenzie (2005, p.38), comentando o uso da história oral na pesquisa de empreendedores, observa que as histórias de vida representam uma tentativa de o narrador reconstituir os eventos, da forma como ele percebe ter acontecido. Não seria algo necessariamente espontâneo, mas um diálogo com o entrevistador, no qual esse teria o papel de mediador que resgata o sentido social das percepções que o narrador tem dos eventos. O entrevistador, ou memorialista, dá orientação ao depoimento, indicando a direção que sua pesquisa está buscando. Shopes (2005) concorda, dizendo “[...] não haver dúvida de que o fator mais importante na constituição de uma entrevista são as questões colocadas pelo entrevistador [...] bons entrevistadores escutam com cuidado e tentam alinhar da forma mais próxima possível com o que o narrador pensa ser importante.” Shopes (2005) resume:

História oral pode ser entendida com uma conversação auto-consciente, disciplinada, entre duas pessoas sobre algum aspecto do passado considerado por eles como de significância histórica e intencionalmente gravada para registro. Embora a conversação tome a forma de uma entrevista, em que uma pessoa – o entrevistador – faz perguntas ao narrador, história oral é, no fundo, um diálogo.

Portanto, não se deve imaginar a história oral como um depoimento espontâneo e solto, mas um diálogo entre o entrevistador - o memorialista - e o entrevistado - o narrador. O produto final é uma criação de ambos, que serve como uma evidência histórica tão válida quanto o de qualquer outro documento escrito.

3.4.5.3 Incidentes críticos

A aplicação da técnica de incidentes críticos visa dar uma estruturação mínima às entrevistas e constituem a síntese da evidência que se pretende analisar. Patton (1990, p. 377) reconhece que organizar as observações em eventos-chave constitui uma estratégia válida de análise qualitativa, ou seja, “[...] apresentar os dados na forma de incidentes críticos ou eventos principais.”

Como definida por Chell (1998 *apud* GREMLER, 2004, p. 66), a técnica de incidentes críticos:

[...] é um procedimento qualitativo de entrevista que facilita a investigação de ocorrências significativas (eventos, incidentes, processos ou questões) identificados pelo respondente, a forma como são gerenciadas e os resultados em termos de efeitos percebidos. O objetivo é entender o incidente na perspectiva do indivíduo, levando em conta os elementos cognitivos, afetivos e comportamentais.

Flanagan (1954, p.327) introduziu essa técnica nas ciências sociais para o estudo de comportamentos eficazes ou ineficazes no ambiente de trabalho. Inicialmente, observaram-se eventos – incidentes críticos – e, posteriormente, o relato dos próprios sujeitos da pesquisa substituíram a observação direta. Uma vez que as ‘histórias’ são coletadas, toma lugar a análise de seu conteúdo, identificando-se categorias oriundas de referências teóricas ou geradas com base em interpretação indutiva. O método tem se mantido relativamente inalterado desde então e passou a ser usado em um amplo espectro de disciplinas. Recentemente, encontra-se uma base crescente de estudos na área de negócios, mais especificamente de Marketing. (BITNER *et al*, 1990, 1994; CHELL; PITTAWAY, 1998; GREMLER, 2004). Chell e Pittaway (1998, p.24), por exemplo, utilizaram a técnica na identificação de comportamentos associados ao desenvolvimento de negócios e empreendedorismo. Outros exemplos recentes demonstraram a adaptação da técnica original para a área médica (URQUHART *et al*, 2003), revelando a flexibilidade da técnica.

Bitner *et al* (1990, p. 73) definem incidente crítico como um evento “[...] que tem uma contribuição significativa, tanto positiva, como negativa, para a atividade ou fenômeno estudado.” Gremler (2004, p.66) descreve algumas vantagens da técnica:

- 1) o dado é coletado a partir da perspectiva do respondente e, nas suas próprias palavras, é ele quem determina quais incidentes são mais relevantes, possibilitando um leque vasto de respostas dentro da estrutura geral da pesquisa;
- 2) é um método indutivo, de regras relativamente flexíveis, que permitem pesquisar fenômenos pouco documentados ou conhecidos, em que se necessita um entendimento abrangente para descrever ou explicar um fenômeno;
- 3) pode ser usado para gerar um registro de eventos acurado e em profundidade;
- 4) o depoimento obtido pode prover *insights* poderosos e vívidos acerca do fenômeno;
- 5) é um método culturalmente neutro, pois não há determinação *a priori* do que venha a ser importante.

Como ocorre com outros métodos dessa natureza, recomenda-se cuidado quanto às questões de confiabilidade e validade decorrentes de a coleta de dados se basear na memória dos

respondentes. (CHELL, 1998 *apud* GREMLER, 2004, p. 67). Flanagan (1954, p. 335) relaciona a objetividade à tendência de diferentes observações independentes gerarem o mesmo relato. Chell e Pittaway (1998, p.26) comentam a utilidade da triangulação, de modo a equilibrar diferentes percepções e gerar uma visão mais holística da situação, através da entrevista de indivíduos com perspectivas diferentes envolvidos em um incidente em particular.

3.4.5.4 Síntese das técnicas de entrevista

As técnicas destacadas têm suas particularidades e muitas similaridades. Todas enfatizam o caráter subjetivo da informação sendo coletada. É a perspectiva do entrevistado que está sendo primordialmente captada. A subjetividade é reduzida à medida que se cruzam as contribuições de diversas fontes, dessa forma lidando com as limitações das memórias individuais. Espera-se que eventos citados por mais de um entrevistado ou corroborados por outros tipos de evidência tenham maior peso histórico do que aqueles mencionados isoladamente. Ainda, assim, trata-se de uma percepção, no caso ampliada de um âmbito individual para a visão do grupo de participantes. Um documento histórico traz a perspectiva de seu autor. Uma retrospectiva histórica, mesmo de base oral, fruto da junção de várias perspectivas, parece trazer uma qualidade diferenciada daquela porventura baseada em uma só fonte (autor), mesmo que esteja escrita.

Antecipa-se uma interação longa com cada entrevistado, possivelmente, várias sessões, para o resgate do processo de desenvolvimento organizacional e da Contabilidade Gerencial, o que é característico das entrevistas em profundidade. As entrevistas tomam um caráter de diálogo, orientadas pelo entrevistador, sempre respeitando a forma escolhida para verbalização do narrador, conforme a técnica de História Oral. O direcionamento dos temas que devem ser tratados segue a técnica de incidentes críticos, buscando focar os eventos relevantes de transformação, positivos ou negativos, conforme as quatro dimensões do modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), destacando-se a Contabilidade Gerencial, como um componente de uma das dimensões, no caso, a estrutura, por ser o objeto fim desta pesquisa.

3.5 Métodos de análise

Na fase de análise, as evidências qualitativas e quantitativas são examinadas, cruzadas e combinadas, de modo a corroborar ou não as proposições iniciais do estudo. Yin (1995, p. 137) lembra a importância de se iniciar o estudo com uma estratégia de análise predefinida, a fim de garantir a validade, principalmente interna, do estudo: “[...] a estratégia [...] ajudará a usar ferramentas e fazer manipulações de forma justa, produzir conclusões analíticas convincentes e eliminar interpretações alternativas.”

Há, segundo Yin (1995, p. 138), três estratégias analíticas gerais:

- 1) baseada em proposições teóricas,
- 2) explicações concorrentes;
- 3) desenvolvendo uma descrição de caso.

O presente trabalho estabeleceu proposições com base no referencial teórico que foram analisadas à luz das evidências coletadas, constituindo-se na principal estratégia analítica adotada. Simplificadamente, verificou-se em cada período/estágio a compatibilidade dos eventos (incidentes críticos) com as características esperadas, conforme o modelo teórico de ciclo de vida, e se a mudança entre e dentro dos estágios estava de acordo com a teoria. Explicações alternativas foram consideradas, como por exemplo, de que características da Contabilidade Gerencial não decorressem exclusivamente do estágio de ciclo de vida. A abordagem descritiva foi utilizada como etapa intermediária, para organizar a massa de evidências em um painel cronológico de incidentes críticos organizados por período/estágio e por dimensão organizacional- ambiente externo, estratégia, estrutura (incluindo Contabilidade Gerencial) e estilo de tomada-de-decisão – para facilitar a sua análise.

Em termos específicos, Yin (1995, p. 145) coloca que uma das estratégias mais desejáveis é utilizar a lógica de adequação ao padrão: “[...] compara um padrão fundamentalmente empírico com outro de base prognóstica [...] se os padrões coincidirem, os resultados podem ajudar o estudo de caso a reforçar sua validade interna.” Como observado anteriormente, dois padrões foram analisados: o perfil característico esperado de atributos ambientais e organizacionais em cada estágio e a natureza da mudança dos atributos dentro de um estágio e entre estágios diferentes. A análise de acontecimentos cronológicos, uma modalidade de

análise de séries temporais, é outra estratégia analítica específica recomendada por Yin (1995, p. 155), já que reforça um dos pontos fortes do estudo de caso, que é a possibilidade de investigar fenômenos ao longo do tempo. A disposição dos eventos em uma linha cronológica não deve ser considerada como um recurso meramente descritivo, pois “[...] o objetivo, do ponto de vista analítico, é comparar essa cronologia com aquela prevista por alguma teoria explanatória.” (YIN, 1995, p.155). Neste estudo, certos períodos de tempo, os estágios, são caracterizados por eventos que diferem substancialmente daqueles de outros períodos de tempo. Outra estratégia específica de análise, citada por Yin (1995, p. 149), é a construção da explanação, isto é, “[...] estipular um conjunto presumido de elos causais em relação a ele [fenômeno que se quer explicar].” Tal abordagem se mostrou útil na análise específica das transições entre estágios, considerando variáveis antecedentes, intervenientes e resultados.

Descrever e explicar são etapas de um mesmo processo analítico, conforme afirmam Miles e Huberman (1994, p. 90), não sendo claro exatamente onde um termina e começa o outro: na descrição, objetiva-se tornar inteligíveis fenômenos complexos, reduzindo-os às suas partes componentes; na explanação, por sua vez, o objetivo é tornar inteligíveis fenômenos complexos, mostrando como suas partes componentes se associam segundo um conjunto de regras: a teoria. Um estudo qualitativo pode partir de uma teoria existente para confirmá-la, ou construir uma nova teoria. Miles e Huberman (1994, p. 91) distinguem duas abordagens para descrição e explicação, que se complementam: orientada a variáveis, que lida com o relacionamento entre conceitos bem-definidos e orientada a processo, que segue eventos em um contexto específico ao longo do tempo. Uma visão estática e outra dinâmica. Neste trabalho, as duas abordagens estão presentes, ao se analisarem as configurações em um mesmo estágio e ao se analisar a transição de configurações entre estágios sucessivos no tempo.

Como preparativo para a análise, Miles e Huberman (1994, p. 111) sugerem formas de apresentar os dados qualitativos, entre as quais se destacam, para os objetivos deste trabalho, os *displays* ordenados no tempo, que são diagramas em que eventos são ordenados cronologicamente e classificados em categorias ou dimensões de análise. Tal proposição visa tornar inteligíveis um conjunto de narrativas, que, de outro modo, tornaria difícil uma análise direta. Entre as variações dessa técnica, mencionam o quadro cronológico de incidentes

críticos (MILES; HUBERMAN, 1994, p. 115), ou seja, o quadro dos eventos que tiveram influência decisiva no curso de um processo de mudanças.

Ao evoluir da etapa descritiva para a explanação, o tema da causalidade emerge, o que exige um melhor entendimento de sua aplicação aos estudos qualitativos. Churchill (1983, p.67) discorre sobre as diferenças entre a noção de causalidade encontrada no senso comum e aquela pertinente ao campo da ciência. O senso comum normalmente enxerga uma causa única para um evento, sendo a relação determinística. Cientificamente, entretanto, a associação de duas variáveis é probabilística e não se pode provar definitivamente que X é a causa, muito menos a única, de Y, mas tão somente inferir que um relacionamento existe entre elas. Miles e Huberman (1994, p. 147) reforçam a idéia de que “[...] até mesmo os mais elegantes procedimentos quantitativos, no fundo, tratam de associações, não realmente de causas [...] eles podem apenas desenvolver alternativas plausíveis ‘suavizadas’ através de muitas pessoas e situações” e complementam “[...] a análise qualitativa, com sua proximidade (*close-up vision*), pode identificar mecanismos, indo além da mera associação.”

Miles e Huberman (1994, p. 146) destacam algumas características da análise da causalidade em estudos qualitativos:

- 1) localidade: a causalidade estaria mais ligada a eventos próximos no tempo, imediatos;
- 2) complexidade: as causas de um evento em particular são múltiplas, conjunturais, combinam-se e se afetam umas às outras, se arranjam em redes de causas, como em um sistema que muda através do tempo;
- 3) temporalidade: há um enredo que se desenrola ao longo do tempo;
- 4) retrospecção: a investigação de causas é uma retrospectiva de eventos que tornam o resultado final plausível e crível, do último para o primeiro;
- 5) variáveis e processos: são duas orientações que se complementam, a primeira, associativa e, a segunda, cronológica.

Babbie (2000, p. 72) associa a explanação baseada em dados qualitativos à enumeração das várias razões que jazem por detrás de um evento ou ação em particular. Os principais critérios para julgar a validade de uma explanação desse tipo seriam (BABBIE, 2000, p. 75):

- 1) credibilidade: a explanação deve fazer sentido, estar logicamente fundamentada;

- 2) se explicações concorrentes foram analisadas e descartadas, isto é, quando todas as demais explicações foram eliminadas, a que resta deve ser a verdade.

As proposições desta pesquisa revelam um quadro complexo de inter-relacionamento de variáveis de contexto e organizacionais, para as quais uma abordagem qualitativa, pelas características discutidas, revela-se apropriada ao desenvolvimento de uma explicação sistêmica e abrangente.

3.6 Protocolo

O protocolo de um estudo de caso é “[...] um instrumento orientador e regulador da condução de uma pesquisa.” (MARTINS, 2006, p. 74). Para Yin (1995, p.92), “[...] o protocolo é uma das táticas principais para aumentar a confiabilidade da pesquisa.” Assim, guiado pelo protocolo, um outro pesquisador deveria chegar a conclusões similares no mesmo. Ainda, constitui um instrumento poderoso na replicação do estudo em um projeto de casos múltiplos.

O protocolo deste estudo segue as orientações gerais de Yin (1995, p. 94), a qual subdivide o protocolo em seções: visão geral, procedimentos de campo, as questões do estudo de caso e o guia para o relatório do estudo de caso.

3.6.1 Visão Geral

Esse protocolo visa orientar a coleta de dados no campo e sua posterior análise. Os antecedentes da pesquisa e seu referencial teórico são complementos deste protocolo.

Figura 10 – Visão Geral do Estudo

O esquema ilustra o modelo de encadeamento dos dados a serem coletados, as análises e as conclusões do estudo. Na fase planejamento, partiu-se da questão da pesquisa para proposições preliminares, cuja verificação se dará através de modelos de análise derivados da teoria, os quais, por sua vez, deverão estar suportados por evidências a serem coletadas de fontes pré-identificadas. Na fase de execução, inicia-se com a preparação e a coleta de dados propriamente dita, sua organização nos modelos de análise predeterminados e a verificação das proposições iniciais, as quais podem ser corroboradas, ou complementadas ou, ainda, substituídas por proposições alternativas, para melhor refletirem o conhecimento adquirido.

3.6.2 Procedimentos de campo

O plano de trabalho detalha as principais tarefas de campo, com sua descrição sucinta e seus correspondentes produtos esperados. A principal atividade no campo dá-se por meio de entrevistas, as quais foram subdivididas em blocos de temas que refletem a estratégia analítica. Pode ocorrer de um mesmo bloco demandar mais de um encontro ou, eventualmente, de um mais de um bloco ser tratado no mesmo encontro, se um determinado

assunto já houver sido esgotado. No geral, espera-se que cada encontro não demande mais de duas horas, a fim de não perder a qualidade e objetividade do processo de entrevista. Exceto pela entrevista preliminar, todas as demais devem ser gravadas, configurando esse registro e as correspondentes notas escritas evidências do estudo de caso.

3.6.2.1 Entrevista preliminar

Essa entrevista envolve o profissional que será o principal ponto de contato do pesquisador na empresa e visa a assegurar o entendimento dos objetivos gerais de pesquisa e organizar a agenda de entrevistas e de levantamento de dados. Os principais resultados são: um plano de coleta de dados e um plano de divulgação interna da pesquisa.

Quanto às entrevistas, os participantes deverão ser identificados entre os executivos da empresa, que constituem os usuários da informação contábil gerencial, de forma que as principais áreas funcionais sejam cobertas. No mínimo, espera-se que o conjunto de executivos possa cobrir as áreas comercial e operacional. Adicionalmente, os principais responsáveis pela preparação das informações contábeis gerenciais também deverão ser incluídos no plano de entrevistas.

O horizonte máximo de estudo será determinado pelo tempo de casa do conjunto de participantes, uma vez que a retrospectiva se baseia no relato pessoal de cada um. Tal horizonte orientará a coleta dos dados quantitativos (ex: receita líquida) cuja disponibilidade deverá ser confirmada antes do início do ciclo de entrevistas propriamente dito. Em que pese o tempo de casa dos participantes, é o conjunto de depoimentos que determinará qual o horizonte efetivo, através do evento mais antigo relatado, cuja relevância terá sido julgada a partir da perspectiva dos entrevistados.

Deixar claro, na comunicação inicial, aos participantes que a contrapartida será o acesso ao relatório final da pesquisa, nos moldes descritos por esse protocolo, sendo que a confidencialidade sobre o nome da empresa e de seus funcionários será observada. Os dados ficarão sob guarda do pesquisador, o qual controlará o acesso de terceiros.

3.6.2.2 Primeira Entrevista – Situação Atual

Essa entrevista pressupõe o preenchimento prévio do questionário pelo participante. Seu objetivo é rever com o participante seu entendimento do perfil organizacional atual da empresa e do seu ambiente de negócios. A estratégia sugerida é percorrer as questões do questionário na ordem em que se apresentam e buscar obter do participante a justificativa de suas respostas, exemplos ilustrativos e, sempre que possível, a indicação de evidências documentais ou artefatos, que possam ser incorporadas à base de dados do estudo.

3.6.2.3 Segunda Entrevista – Incidentes Críticos

Para a condução dessa entrevista, requer-se a montagem prévia do gráfico com a evolução dos principais indicadores financeiros da empresa no horizonte máximo anteriormente estabelecido. Os dados devem ser apresentados em moeda de mesmo poder aquisitivo, pelo menos até o ano anterior ao da execução das entrevistas.

A entrevista deve ser subdividida em 5 sub-blocos cobrindo as principais dimensões: contexto ambiental, estratégia, estrutura, estilo de tomada-de-decisão e instrumentos/características da Contabilidade Gerencial. A questão básica deve ser: “quais os eventos relevantes, positivos ou negativos, que você destacaria no período [estudado] em relação à ... [dimensão].” Sobre os eventos, garantir que haja uma descrição de seus antecedentes, do fato em si, das áreas e pessoas envolvidas e de seus efeitos. Buscar identificar a existência de documentos referentes ao evento citado, que sirvam de base alternativa para sua confirmação.

3.6.2.4 Terceira Entrevista – Mudanças

Esse bloco objetiva obter maiores esclarecimentos sobre o processo de transição entre estágios diferentes, lembrando as categorias sugeridas por Greenwood e Hinings (1996). Em especial, o interesse dirige-se ao foco desta pesquisa, isto é, as mudanças na Contabilidade Gerencial. Quais as pressões externas de mercado e institucionais? Como se compunha a matriz de forças em relação à mudança? O que facilitou ou dificultou a implementação? Quais as fontes de conhecimento acerca da inovação (internas ou externas) implementada? Em complemento às grandes mudanças, objetiva-se ampliar o entendimento

sobre evolução das características e usos da Contabilidade Gerencial dentro de um mesmo estágio. O que foi reforçado? O que foi descontinuado?

Nesse bloco de entrevista, presume-se que parte da análise da cronologia de eventos já tenha sido iniciada. Em particular, que haja uma visão, mesmo que preliminar, da divisão do período estudado da história da empresa em estágios de ciclo de vida.

3.6.3 Questões do Estudo de Caso

As questões do protocolo de estudo de caso, são um detalhamento das proposições de estudo, endereçadas ao pesquisador, de modo a assegurar que a coleta de dados venha a gerar um corpo de evidências que, pelo seu encadeamento, venha a responder à questão de pesquisa.

Proposição 1: há consistência entre os atributos organizacionais em um dado estágio organizacional (configuração).

– Em cada estágio, as principais características das dimensões organizacionais, incluindo a Contabilidade Gerencial, e do contexto externo coincidem com o modelo de ciclo de vida? Há discrepâncias?

Proposição 2: o desenvolvimento de um atributo dentro de uma configuração é evolutivo: gradual e incremental.

– Houve alguma inovação na Contabilidade Gerencial após a fase de transição de um estágio de ciclo de vida?

– Há exemplos de aperfeiçoamento evolutivo da Contabilidade Gerencial? Eles estão associados a um período/estágio específico?

Proposição 3: o desenvolvimento de um atributo entre duas configurações é revolucionário: radical e rápido.

– Há alguma mudança drástica da Contabilidade Gerencial que tenha sido rapidamente implementada? Qual e em quanto tempo?

– Com respeito às mudanças relevantes da Contabilidade Gerencial, haveria algum outro fator envolvido que não relativo ao estágio de ciclo de vida?

Proposição 4: não há uma ordem preestabelecida para a sucessão de estágios de desenvolvimento.

- Há algum exemplo de transição no período estudado em que ocorra a inversão ou salto da progressão tradicional do ciclo de vida?
- Nas inversões, o que ocorre com a Contabilidade Gerencial? Práticas são abandonadas? Práticas deixam de ser usadas?

Proposição 5: há uma tendência à permanência em um mesmo estágio organizacional (inércia).

- Quanto tempo em termos relativos a entidade passou em cada estágio organizacional durante o período em estudo?
- Apesar de estímulos externos ou internos, há registro de respostas organizacionais que significaram a manutenção da entidade no mesmo estágio de ciclo de vida?

Proposição 6: a mudança drástica de atributos isolados tende a ser revertida se não acompanhada de mudanças consistentes dos demais atributos organizacionais.

- Há exemplo de alguma mudança da Contabilidade Gerencial que tenha sido revertida?

Proposição 7: o grau de formalização da Contabilidade Gerencial aumenta através dos estágios organizacionais – ‘nascimento’, ‘crescimento’, ‘maturidade’ e ‘renovação’ -, conforme a maior complexidade organizacional, exceto pelo estágio de ‘declínio’.

- Há evidências de que entre estágios sucessivos de complexidade organizacional, o grau de formalização da Contabilidade Gerencial seja maior? Haveria um conjunto sempre maior de instrumentos?
- Há uma estabilidade dos instrumentos mais antigos? Eles estão sempre presentes?
- No declínio, ou na volta a um estágio anterior, verifica-se o abandono de instrumentos?
- Os conjuntos de instrumentos são alterados em sua composição, em sucessivos estágios de maior complexidade? Haveria um conjunto característico para cada estágio?

Proposição 8: há maior amplitude na seleção de instrumentos de Contabilidade Gerencial nos estágios de ‘crescimento’ e ‘maturidade’ do que nos estágios de ‘nascimento’, ‘renovação’ e ‘declínio’.

- O crescimento representa o ápice da formalização da Contabilidade Gerencial?

- Como a diversidade de mercados/produtos afeta o conjunto de instrumentos?
- Estratégias de expansão e consolidação implicam conjuntos de instrumentos diferentes?
- Estrutura centralizada ou descentralizada implica conjuntos de instrumentos diferentes?
- Há alguma associação entre estágio de ciclo de vida, ênfase em critérios de desempenho e instrumentos utilizados?
- O estilo decisório impacta na seleção de instrumentos?

Proposição 9: os níveis de agregação e integração das informações contábeis gerenciais serão maiores e o escopo mais amplo nos estágios de ‘crescimento’ e ‘renovação’ do que nos outros estágios.

- Como a incerteza afeta a informação contábil gerencial: foco financeiro/não-financeiro, interno/externo, histórico/futuro?
- Como as características da operação afetam os níveis de agregação e integração?

Proposição 10: nos estágios de ‘crescimento’ e ‘renovação’, as informações devem ser mais tempestivas do que nos outros estágios.

- Há diferenças relevantes no nível de tempestividade das informações entre estágios distintos? E durante um mesmo estágio?

3.6.4 Guia para o relatório

Em linhas gerais, o relatório deve discorrer sobre:

- 1) a empresa;
- 2) análise da situação atual;
- 3) análise dos estágios de ciclo de vida;
- 3) análise das mudanças na Contabilidade Gerencial;
- 4) revisão das proposições teóricas.

O tópico sobre a empresa deve incluir de forma sucinta seu histórico e sua forma de atuação, fundamentada na entrevista preliminar e nos documentos disponibilizados. Não deixar de mencionar a natureza da relação do pesquisador e a empresa: se funcionário, prestador de serviço, etc. A análise da situação atual envolve uma descrição das características atuais do contexto ambiental e organizacional, com base nos questionários e entrevistas. Busca-se

identificar e caracterizar o estágio de ciclo de vida ou, na impossibilidade de caracterizá-lo, a provável transição em curso, no momento atual. A análise dos estágios de ciclo de vida fundamenta-se em um modelo construído a partir de dados quantitativos (ex: evolução da receita líquida) e qualitativos (eventos críticos), que permite verificar a coerência das características ambientais e organizacionais em cada período e sua correspondência com as proposições teóricas. A análise das mudanças na Contabilidade Gerencial, por fim, remete à questão de pesquisa original, no sentido de entender o que impulsiona as mudanças e condiciona sua implementação. Apoiado nas análises anteriores, o pesquisador deve avaliar a manutenção, correção, supressão ou complementação das proposições teóricas iniciais do trabalho.

3.7 Validade e Confiabilidade

Yin (1995, p. 54) cita quatro critérios para julgar a qualidade do projeto de pesquisa: a validade do constructo, a validade interna, a validade externa e a confiabilidade. O objetivo dessa seção é avaliar se tais preocupações foram adequadamente endereçadas no projeto de pesquisa.

A validade do constructo diz respeito ao estabelecimento de medidas operacionais corretas para os conceitos que estão sob estudo. (YIN, 1995, p.56). Uma das táticas sugeridas para diminuir a subjetividade inerente a estudos de caso é a utilização de várias fontes de evidência. Da triangulação, do cruzamento, das evidências, uma imagem mais objetiva pode emergir. De fato, a pesquisa pretendeu realizar uma retrospectiva da evolução organizacional, em especial, da Contabilidade Gerencial. O momento presente foi ancorado em um levantamento mais detalhado e objetivo, por meio de um questionário cujas perguntas estão relacionadas aos atributos das dimensões do modelo de ciclo de vida – contexto ambiental, estratégia, estrutura e estilo de tomada-de-decisão. Rumo ao passado, foram coletadas as principais modificações pelas quais a entidade passou segundo essas mesmas dimensões. Do cruzamento da perspectiva de fontes diferentes, formou-se uma imagem comum do processo de desenvolvimento. A segunda técnica sugerida é o encadeamento de evidências, o qual é visível na montagem dos modelos de análise. A cronologia dos eventos críticos é uma reorganização das evidências obtidas por meio de entrevistas, aplicação de questionário,

levantamento em arquivos e de artefatos, com a finalidade de criar um quadro sintético para fins de análise. A análise, por sua vez, está associada às proposições e à questão de pesquisa. Uma última sugestão de tática é submeter o rascunho do relatório à revisão de informantes-chave, durante a composição do relatório final, o que também foi executado.

A validade interna é uma preocupação nos estudos explanatórios, nos quais se quer determinar se um evento x levou a um evento y (YIN, 1995, p. 57), isto é, estabelecer uma relação causal. Nesta pesquisa, houve um interesse central em entender a relação do estágio do ciclo de vida e a configuração organizacional, mais especificamente, da Contabilidade Gerencial. De outro modo, entender se e como a transição entre estágios afeta a Contabilidade Gerencial. A análise foi planejada para considerar todas as evidências, evitando que fatores importantes sejam ignorados, e para abarcar explicações alternativas, advindas de explicações concorrentes.

A validade externa mede o grau em que as descobertas do estudo de caso possam ser generalizadas além do estudo de caso imediato. (YIN, 1995, p. 58). No caso, trata-se de uma generalização analítica, na qual um conjunto particular de resultados é generalizado a uma teoria mais abrangente. Quando se trata de um estudo de casos múltiplos, a replicação é o mecanismo mais efetivo para alcançar este objetivo. O estudo de outros casos, nos quais a teoria subjacente suponha que deveriam ocorrer os mesmos resultados, corroboraria as proposições defendidas, se resultados próximos fossem obtidos. Quando se trata de um estudo de caso simples, a tática recomendada e seguida neste trabalho é utilizar uma base teórica no projeto da pesquisa, para estabelecer o domínio sobre o qual as descobertas do caso específico podem ser generalizadas. O modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984) é um modelo testado empiricamente e aplicável a empresas em geral, ou seja, não é específico de um setor industrial (ex: empresas de alta tecnologia) ou de organizações com características particulares (ex: *start-ups*). Assim, as proposições do estudo referem-se a um domínio amplo de organizações de fins lucrativos.

A confiabilidade é a avaliação da medida em que as operações de um estudo podem ser repetidas e apresentarem o mesmo resultado. (YIN, 1995, p. 59). A tática recomendada, reproduzida por este estudo, é o desenvolvimento de um protocolo de estudo de caso, de maneira a minimizar os erros e vieses de um estudo. Outra tática para permitir um outro

pesquisador repetir o mesmo estudo é a necessidade de documentação adequada, consubstanciada no banco de dados do estudo de caso.

4 RELATÓRIO DO ESTUDO DE CASO

4.1 A empresa

A empresa, objeto deste estudo de caso, é uma indústria de transformação de minérios que produz e comercializa mais de 20 tipos de produtos, reunidos em duas linhas principais: comum e especial, para aplicação nas indústrias de cerâmicos, abrasivos e refratários. A empresa pertence a um grupo familiar 100% nacional, o qual detém investimentos em uma cadeia verticalizada de mineração, transformação e distribuição.

Em observância ao compromisso de confidencialidade, o nome do grupo e de suas empresas não foram mencionados neste relatório. Adicionalmente, essas referências foram suprimidas da documentação de suporte. No mesmo espírito, os nomes dos profissionais foram substituídos por pseudônimos.

A empresa foi fundada, em 1961, pelos atuais acionistas em conjunto com investidores italianos, que possuíam a tecnologia de transformação. De capital fechado, veio expandindo suas atividades, até que, em 1976, o grupo adquiriu o controle total de sua gestão. A Figura 11 sintetiza a atual composição acionária da empresa. O grupo familiar é constituído de dois ramos, cada qual representado na empresa através de uma *holding* correspondente.

Figura 11 – Composição acionária da empresa

O processo produtivo é subdividido em duas etapas principais: a eletrofusão e a classificação. Na usina, o minério é fundido formando blocos, sendo que suas diferentes partes constituem distintos produtos (óxidos minerais com características físico-químicas diferentes). Na etapa seguinte, o bloco é quebrado em pedras, que são separadas de acordo com suas características, moídas e peneiradas em grãos de diversas faixas de granularidade. O produto acabado é comercializado no mercado interno e em cerca de outros 30 países. No mercado mundial, são poucas as empresas que atuam nesse segmento, sendo as principais sediadas na Europa e nos Estados Unidos. Mais recentemente, a Ásia (China) emergiu como um fornecedor importante.

Conforme os critérios de seleção recomendados pela metodologia (item 3.4.4.1), que visa a dar o máximo de variabilidade dentro do escopo da pesquisa, identificaram-se os seguintes profissionais como participantes do estudo de caso: Alice (Conselheira), Otávio (Superintendente e Diretor Industrial), Ricardo (Conselheiro e Diretor Técnico), Tomé (Diretor Comercial), Osvaldo (Diretor Administrativo) e Bosco (Gerente de Custos). Com essa seleção, julgam-se cobertas as principais áreas usuárias da informação contábil gerencial, assim como os principais preparadores dessa informação.

Figura 12 – Organograma da empresa

O Conselho de Administração, previsto em acordo dos acionistas, ao tempo dos levantamentos, atuava informalmente. Em sua composição, quando do desenvolvimento desta pesquisa, o Sr. João, fundador da empresa, pertencente ao ramo 1 da família, é seu Presidente e os demais membros são oriundos dos dois ramos da família. Juntamente com a formação do Conselho de Administração, algumas funções estavam sendo organizadas em nível corporativo, servindo a todas as empresas do grupo, tais como: Recursos Humanos, Tecnologia da Informação, etc.

A experiência gerencial do grupo, no uso ou na preparação de informações contábeis gerenciais, varia de 8 (Ricardo) a 30 anos (Otávio). A grande maioria dos participantes, entretanto, tem em torno de 15 anos de experiência em cargos gerenciais. Espera-se que a retrospectiva, portanto, se concentre primordialmente nesse horizonte correspondente aos últimos 15 anos.

Em benefício da transparência desta pesquisa, registra-se que a relação do pesquisador com a empresa diz respeito a uma assessoria na implementação de um processo orçamentário, no período de 2005 a 2007. No momento em que o estudo de caso foi desenvolvido, a assessoria já havia sido concluída. Durante o desenvolvimento do orçamento, o pesquisador teve a oportunidade de interagir com esses profissionais em reuniões do Conselho de Administração e da Diretoria, além de participar em reuniões de trabalho com gerentes e profissionais das áreas funcionais. Tal convivência permitiu a observação direta de diversas características organizacionais, o que facilitou a condução dos levantamentos e sua posterior análise.

4.2 Análise da situação atual

A análise da situação atual teve por objetivo determinar em qual estágio do ciclo de vida a empresa se encontrava no momento em que a pesquisa foi desenvolvida. O referencial teórico abre a possibilidade adicional de a empresa estar em um processo de transição entre dois estágios. No primeiro caso, esperava-se um conjunto predominante de características referentes a um estágio específico. No segundo, características de dois estágios distintos conviveriam lado a lado em um dado momento.

Essa seção foi organizada em três tópicos. O primeiro trata da análise quantitativa das respostas dos participantes aos questionários. No segundo, fez-se uma análise qualitativa das respostas e dos comentários colhidos durante as entrevistas com os participantes. O último tópico sintetiza as análises anteriores e, utilizando os critérios de Miller e Friesen (1984), propõe uma classificação do estágio de ciclo de vida mais recente da empresa.

4.2.1 Análise quantitativa do questionário

Os questionários foram preenchidos por cada um dos participantes, tabulados e analisados previamente à entrevista, no sentido de identificar concordâncias e discordâncias entre os respondentes. Sua validação foi realizada em entrevistas individuais. Como decorrência dessa validação, em alguns casos, os participantes ajustaram sua percepção original, alterando a resposta anterior a itens do questionário. As respostas consolidadas ao questionário, em sua forma final, encontram-se no Apêndice C.

Nem sempre houve concordância entre os participantes, reflexo, principalmente, de distintos pontos de vista, conforme o interesse individual (área) ou de grupos (ex: acionista, administrador). Na parte do questionário referente às variáveis do perfil organizacional de Miller e Friesen (1984), houve discordância em 43% das questões, com destaque para a dimensão ‘Características Estruturais’ (75%), contudo, houve unanimidade de opinião (discordo/concordo), quanto à dimensão ‘Contexto Organizacional’.

Para a análise quantitativa, utilizou-se a média das respostas. Para cada variável, de acordo com a concordância/discordância refletida pela média das respostas, identificaram-se os possíveis estágios de ciclo de vida conforme a taxonomia desenvolvida por Miller e Friesen (1984). No trabalho desses autores, uma mesma característica organizacional pode estar presente em mais de um estágio. O que diferencia um estágio do outro é a combinação dessas características em um conjunto distinto, formando uma configuração particular. Algumas variáveis, embora presentes no constructo, não foram mencionadas na taxonomia e, portanto, desconsideradas nessa análise. Outras não constavam do questionário, pois eram dados objetivos, mas foram incorporadas nessas análises, tendo sido levantados a partir de outras fontes: idade (maior que 10 anos) e concentração da propriedade (alta). O mapeamento dos estágios possíveis, conforme a média das respostas, encontra-se no Apêndice D.

A Tabela 1 resume o percentual das características compatíveis com cada um dos estágios de ciclo de vida, em cada dimensão, conforme a média das respostas dos participantes. Na dimensão ‘Estratégias’, há uma clara predominância de características do estágio de ‘maturidade’: baixo nível de inovações de produtos, as modificações, quando ocorrem, são pequenas e incrementais, prefere-se seguir a liderança dos competidores, não se pratica diversificação, adota-se segmentação de mercado e não se atua em nichos.

Tabela 1 – Resumo do percentual de características compatíveis com os estágios de ciclo de vida

Dimensão	Nascimento	Crescimento	Maturidade	Renovação	Declínio
Estratégias	11%	22%	67%	22%	33%
Situação	57%	86%	29%	43%	86%
Estrutura	18%	36%	64%	82%	9%
Estilo de tomada de decisão	11%	11%	78%	33%	67%
Geral	24%	39%	59%	45%	49%

O ‘Contexto Organizacional’ ou ‘Situação’ aponta uma ambigüidade entre os estágios de ‘crescimento’ e ‘declínio’: alta concentração da propriedade nas mãos de poucos acionistas, uma forte influência dos proprietários e acionistas e baixa heterogeneidade do ambiente competitivo são exemplos de características comuns. Aspecto exclusivo do perfil de ‘crescimento’ é a alta influência dos clientes e do ‘declínio’ é a hostilidade do ambiente competitivo. A presença muito próxima dos proprietários pode estar tanto associada a uma fase de ‘crescimento’, empreendedora, quanto de ‘declínio’, de crise. É de se perguntar a facilidade com que uma empresa com perfil empreendedor, com a proximidade dos proprietários e a ausência de controles sofisticados, alterna períodos de ‘crescimento’ e de ‘declínio’, conforme os mercados estejam favoráveis ou desfavoráveis.

A dimensão ‘Características Estruturais’ aponta para uma organização com alto grau de formalização e sofisticação interna. Se for considerada a intensidade com que os participantes responderam às questões dessa dimensão, pode-se considerar que, embora concordem com a presença de diversas características sofisticadas, por outro lado, em muitos casos

manifestaram uma concordância de baixa intensidade. Isso pode significar que se vêem essas características presentes, mas em um estágio, ainda, inicial. Assim, ficaria mais bem entendido o percentual de 82% de características de um estágio correspondente à ‘renovação’. O mesmo se aplica ao percentual de 64% relativo ao estágio de ‘maturidade’. Esse, contudo, seria mais admissível, considerando um processo inicial de formalização de controles e sistemas de informação gerenciais.

O ‘Estilo de tomada de decisão’ reflete um perfil predominantemente do estágio de ‘maturidade’, com uma alternativa próxima de ‘declínio’: baixa proatividade, baixo apetite por risco, baixa inovação de produto-mercado, horizonte de curto prazo das decisões e baixa consciência de estratégias (explícitas). O peso em favor do estágio de ‘maturidade’ é aumentado pela busca da integração das decisões entre áreas e pela multiplicidade de pontos de vista contemplados nas decisões.

Tomando a média das freqüências das dimensões, o quadro geral revela um momento em que não havia uma coerência completa das características organizacionais, o que seria compatível com um momento de transição. O perfil que se destaca, contudo, na média geral, é o do estágio de ‘maturidade’ (59%), seguido pelo de ‘declínio’ (49%), que configuraria uma possível alternativa de transição à primeira. A possibilidade de o perfil ser compatível com um estágio de ‘maturidade’ ou de ‘declínio’ é devido, principalmente, às características comuns a esses dois estágios relativas ao ‘estilo de tomada de decisão’, mais conservador e centralizador, e a ‘estratégias’, de baixa inovação e expansão da linha de produtos. As diferenças estariam no ‘contexto organizacional’, forte presença dos proprietários no ‘declínio’ (ou ‘crescimento’) e baixa na ‘maturidade’, e na ‘estrutura’, com menor formalização de controles no ‘declínio’ em oposição a um alto grau de controles formais na ‘maturidade’. Portanto, pode-se adiantar que a definição da transição para a ‘maturidade’, ao invés de para o ‘declínio’, dependeria da persistência das características exclusivas daquele estágio, quais sejam: consolidação dos controles formais e maior afastamento dos proprietários da gestão direta dos negócios.

Os atributos de Contabilidade Gerencial revelaram uma ampla seleção de informações, isto é, uma utilização formal de uma larga gama de instrumentos contábeis gerenciais. A utilização da Demonstração de Resultado, da Contabilidade de Custos, do Orçamento participativo,

obteve a concordância total dos participantes. Por outro lado, o Orçamento de Capital, o Planejamento de Longo Prazo e o Monitoramento das variáveis competitivas tiveram um nível de concordância menor dos participantes. A intensidade da concordância pode refletir o grau de maturidade que os respectivos instrumentos gozavam na empresa.

As diversas formas de apresentação da informação foram percebidas como existentes, embora não tenha havido concordância total entre os participantes. Destacou-se a diferença de intensidade entre os tipos de informação ‘interno-externo’ e ‘orientado ao passado-orientado ao futuro’, tendo o primeiro de cada par uma concordância de intensidade em média mais forte que o segundo. Entre informações ‘financeiras’ e ‘não-financeiras’, apurou-se um equilíbrio. No geral, houve concordância sobre a tempestividade das informações, embora com baixa intensidade, o que pode significar oportunidade para melhorias futuras.

Entre as medidas de desempenho utilizadas mais intensamente para avaliação da empresa, sobressaiu-se a ‘margem de lucro’, seguida pela ‘taxa de crescimento de vendas’. A média das percepções foi de que o ‘fluxo livre de caixa’ e o ‘retorno sobre o capital’ não eram medidas comumente utilizadas na empresa. Enfim, os participantes reconheceram que as informações gerenciais eram utilizadas tanto para fins de controle da execução das estratégias existentes (controle diagnóstico), como para alimentar a elaboração conjunta de novas estratégias (controle interativo). A intensidade das respostas, que não foi máxima em nenhuma das opções, pode significar que esses usos ainda não estão plenamente consolidados e institucionalizados na empresa. Ressalte-se da análise a não utilização da informação gerencial como base para recompensas e incentivos.

Análise: um perfil da Contabilidade Gerencial de relativa formalização e sofisticação é compatível com um estágio de ciclo de vida correspondente ao ‘crescimento’ e à ‘maturidade’. No ‘declínio’, seria esperado ver a deterioração dessa posição. O “instantâneo” das características organizacionais, conforme o constructo utilizado, não permite, por si só, determinar o sentido da evolução das variáveis estudadas, em um momento de transição. Para isso, os dados qualitativos complementam e ampliam a análise quantitativa, formando uma imagem mais completa das transformações em curso.

4.2.2 Análise qualitativa do questionário

Nesse tópico, buscou-se enriquecer as respostas quantitativas com os comentários colhidos durante as entrevistas. Durante a entrevista, justificativas, exemplos ilustrativos e indicação de evidências foram solicitadas (Anexo B). Os comentários dos participantes foram registrados em notas de entrevistas (Anexo B). A análise foi organizada segundo as dimensões do modelo de Miller e Friesen (1984) e de Moores e Yuen (2001), reproduzidas na estrutura do questionário. Em cada uma delas, confrontaram-se as percepções dos participantes da pesquisa com as descrições do referencial teórico para avaliar as características predominantes do estágio organizacional. O material que subsidia essa análise refere-se ao primeiro bloco de entrevistas.

4.2.2.1 Contexto Organizacional

A empresa tinha mais de 40 anos de existência, no momento em que a pesquisa foi realizada, o que, pelos critérios de Miller e Friesen (1984), elimina a possibilidade de estar no estágio de nascimento (ver Quadro 3). Por outro lado, a propriedade ao invés de ser diluída, à medida que cresce, como no modelo capitalista americano, concentrou-se ao longo do tempo nas mãos do fundador. Esse é um traço que acentua o caráter empreendedor do grupo, comumente associado aos estágios de ‘nascimento’ e ‘crescimento’. Na época em que os levantamentos foram feitos, a empresa contava com um quadro de quase 1.000 funcionários (Anexo B), equiparável a alguns de seus principais competidores internacionais. O líder de mercado, no entanto, tinha uma atuação mais diversificada e atuava em uma escala de uma ordem de grandeza acima dos demais. De acordo com Miller e Friesen (1984), essa seria uma indicação de a empresa estar mais próxima do estágio de ‘crescimento’ do que do de ‘maturidade’.

A influência do Conselho de Administração sobre as decisões estratégicas e operacionais da firma era alta no entendimento de todos os participantes, uma forte característica da fase empreendedora, que compreende os estágios de ‘nascimento’ e ‘crescimento’. Isso ganha maior peso ainda quando os administradores observaram que “[...] quem decide mesmo é o Sr. João, o Presidente”, “[...] é difícil imaginar o Conselho sem ele”, “[...] decisões sem ele não andam.” Tais observações parecem confirmar o *status* informal do Conselho e podem ser uma indicação de que o Sr. João podia estar atuando de forma independente e autônoma como sempre havia atuado, desconsiderando o papel do Conselho. No entanto, Alice foi a única a mencionar a influência que o conjunto dos Conselheiros (Ricardo, seu tio, sua irmã, além de

si própria) vinha exercendo sobre o Sr. João. De fato, vários aperfeiçoamentos gerenciais tinham sido introduzidos nos últimos anos, tais como: a implementação das gerências corporativas e instrumentos de gestão, como o orçamento (Anexo B).

Todos os participantes concordaram que o ambiente no qual a empresa atua tem um grau baixo de dinamismo: atuam em um mercado maduro, muito pouco dinâmico, em que a tecnologia é a mesma desde que começaram a atuar. Houve unanimidade, também, quanto à heterogeneidade do ambiente, vista como baixa, pois não havia diferenças significativas em termos de características de mercado, táticas competitivas, linhas de produtos e canais de distribuição, por exemplo. Não se vislumbrava uma mudança dessas características, a qual se viesse a ocorrer estaria mais associada a um estágio de ‘renovação’, no qual a estratégia de crescimento estaria calcada em forte diversificação. Contudo, o ambiente havia se tornado crescentemente hostil nos últimos anos com o surgimento das empresas chinesas como competidoras de baixo custo, posição até então ocupada pela empresa estudada. À medida que crescem, Miller e Friesen (1984) constataram que as empresas enfrentam maior hostilidade, maior na ‘maturidade’ até do que no estágio de ‘crescimento’, dada a exposição a novos competidores e à saturação do mercado. A entrada do produto chinês no mercado internacional corroeu a posição da empresa na linha de *commodities*, obrigando-a a se concentrar em produtos especiais de maior valor agregado. Nos últimos anos, essa situação significou uma diminuição das vendas internacionais e mais recentemente das vendas de um modo geral (Anexo B).

Análise: apesar da idade e do tamanho da empresa, depreende-se do levantamento que ela mantinha características de governança mais afeitas aos estágios iniciais, como o de ‘nascimento’. Porém, havia esforços de aprimoramento gerencial característicos de estágios mais avançados de ‘crescimento’ e da ‘maturidade’. A crescente hostilidade do ambiente, restringindo as opções de crescimento, reforça a tendência à transição de um perfil de ‘crescimento’ para outro típico da ‘maturidade’. A insistência em manter uma estrutura de governança mais voltada ao crescimento em um período em que as maiores oportunidades de resultados adviriam de ganhos de eficiência poderia significar o seu menor aproveitamento.

4.2.2.2 Estratégias

Sobre o pai, o pioneiro/empreendedor, Alice comentou que historicamente a idéia central dele era fazer crescer a empresa. Quando da realização desta pesquisa, entretanto, a estratégia era claramente outra: “[...] numa fase desta, o Sr. João quer sobreviver [...] não dá para brigar com o chinês”, disse Otávio. Ricardo acrescentou que o Sr. João esperava ajustes no processo e não crescer, necessariamente. Em linha com essa visão, Alice complementou que, naquele momento, o Sr. João queria redução de custos. Tais comentários parecem traduzir uma inflexão na orientação estratégica de uma ênfase em crescimento para outra mais conservadora cujo foco seria a eficiência.

O ritmo de inovações era lento, “[...] lançamentos não são tão rápidos e freqüentes”, disse Osvaldo, e a tendência é seguir a liderança, conforme comentou o Tomé, resumindo a opinião geral, “[...] fazemos o que eles fazem [líder de mercado]; não temos pesquisa para desenvolver nada novo.” Esses são traços mais relacionados a um estágio de ‘maturidade’. O crescimento recente foi menos baseado em diversificação (produtos ou mercados) e mais no aproveitamento da capacidade ociosa existente. A última diversificação, relacionada com a criação de uma nova linha, havia ocorrido há mais de trinta anos (Anexo B). A guinada estratégica foi realçada pela observação do Ricardo: “[...] serão feitos investimentos no processo produtivo, não para aumentar a capacidade, mas para melhorias em produtos e ganhos de eficiência.”

Sobre o lançamento de produtos, Tomé deu força à transição para um estágio de ‘maturidade’ dizendo que a orientação era “[...] ser mais seletivo.” A formalização do processo de lançamento de novos produtos foi destacada pelo Otávio ao comentar que o lançamento de produto estava mal gerenciado, que havia precipitação, mas que se buscava um processo de menor risco, para não terem problemas de imagem.

A vocação de verticalização fica clara no domínio que o grupo exercia sobre as fontes de matéria-prima e sobre os canais de distribuição. No fundo, a própria empresa é fruto da estratégia de verticalização do grupo, pois, como afirmou Ricardo, “[...] a integração foi iniciada a partir da empresa de mineração.” Da mesma forma, no que tange à ponta de comercialização, a empresa é caracterizada pela “[...] preocupação em ter contato direto com o cliente”, observou Bosco. No passado, por exemplo, criaram-se subsidiárias no exterior para servirem de entrepostos de exportação (Anexo B).

Outro traço de amadurecimento dos mercados, destacado por Miller e Friesen (1984) foi a busca de práticas oligopolistas ou de proteção de mercados. Apesar de serem poucos os produtores internacionais, não se fazia uso dessa posição oligopolista. Não obstante, admitiu-se nos últimos dois anos a busca por uma barreira alfandegária contra a importação de produtos chineses. A contrapartida foi a exigência de um preço mais baixo no mercado interno: “[...] a importação dos chineses não está entrando, mas forçou o preço mais baixo.” Embora a busca de proteção seja mais característica do estágio de ‘maturidade’, o corte de preços estaria mais relacionado ao estágio de ‘declínio’. O que poderia diferenciar seria o genuíno compromisso em buscar o aumento da eficiência.

Análise: quanto à dimensão da estratégia, portanto, parece que havia uma considerável concordância entre os participantes de que o objetivo daquele momento, apesar da orientação histórica, não era o crescimento. Diretrizes de redução de custos, aumento de eficiência e lançamento seletivo de produtos sugerem a adoção de um perfil organizacional mais orientado ao estágio de ‘maturidade’. No entanto, havia sempre o risco de essa transição degenerar em um estágio de ‘declínio’, se essa orientação não fosse colocada em prática. Nesse caso, em vez dos efeitos práticos dessa orientação, o aumento da eficiência e da lucratividade das operações, a empresa simplesmente tentaria sobreviver, sem maiores mudanças, até que o mercado melhorasse.

4.2.2.3 Características Estruturais

Essa dimensão parece revelar diferentes perspectivas dos participantes a respeito do grau de sofisticação e formalização das práticas gerenciais. De um lado, os participantes que são acionistas e têm assento no Conselho de Administração, de outro, os administradores. Havia uma série de aprimoramentos gerenciais, de práticas e instrumentos, em andamento. Para os administradores (Otávio, Tomé, Osvaldo e Bosco), as opiniões tendiam a privilegiar mais a visão de uma transição já em estágio avançado ou até mesmo concluída do que para os acionistas (Alice e Ricardo), para quem a percepção era a de que o processo ainda era mais incipiente.

A gestão participativa foi reconhecida pelos administradores nas decisões operacionais: “[...] alterações de processos, lançamento de produtos, todos são envolvidos.” Mas, por outro lado,

Ricardo contrapôs que ainda havia problemas sérios de comunicação, de envolvimento de subordinados, ou de o gestor saber o que ocorre por terceiros, de algo em que deveria ter sido envolvido. Tal fato parece realçar a transição em andamento, para uma gestão mais participativa, característica esperada no estágio de ‘maturidade’. Juntamente, espera-se, no estágio de ‘maturidade’, que as comunicações sejam mais fluidas, facilitando a coordenação de grupos multifuncionais, comitês, forças-tarefa. Alice foi de opinião que a comunicação vertical, ainda era difícil, pois as diretorias não repassavam rapidamente as informações para os níveis gerenciais inferiores, mas que a comunicação horizontal entre as áreas, era adequada. Bosco sintetizou o outro ponto de vista de que havia problemas de comunicação com o Conselho, já que a informação chegava ao nível gerencial sem clareza. Otávio retratou o dilema dos administradores: “[...] temos o Sr. João que quer uma coisa e o Conselho que quer outra, ou a mesma coisa de outra maneira [...] ainda não está no nível adequado.” Tais comentários parecem indicar a existência de duas visões de gestão, aquela centrada na figura do pioneiro e outra baseada em mecanismos formais de governança, as quais podiam estar em conflito naquele momento, eventualmente, contrapondo as diretrizes recebidas pelos administradores.

Havia um alto nível de centralização no que diz respeito às decisões estratégicas na pessoa do Sr. João, a exemplo da compra de máquinas. Otávio lembrou o caráter intuitivo dessas decisões do Sr. João, mais baseadas no *feeling* e na confiança. Por outro lado, as decisões operacionais tinham um nível maior de delegação. Osvaldo, contudo, lembrou que, em momentos de crise, o Sr. João voltava a restringir até mesmo as decisões operacionais.

Sobre os instrumentos de planejamento e controle, os administradores tendiam a uma percepção de que faltava pouco para ter um conjunto completo. Contrariamente, Alice afirmou “[...] ainda estamos patinando para ter uma contabilidade mais analítica” e Ricardo adicionou que “[...] falta um sistema integrado para monitorar em tempo real o desempenho da empresa [...] incomoda o tempo que leva para ter os resultados do mês.” Todos são unânimes em reconhecer, entretanto, que há carências no nível de integração, tais como: um sistema integrado de custos e maior disponibilidade de informações gerenciais. Otávio lembrou, adicionalmente, que as informações gerenciais ainda se restringem aos níveis mais altos: “[...] daí [coordenadores] para baixo, não tem [informação], a filosofia [do Sr. João] não é abrir os números.” Novamente, parecia haver um choque de filosofias de gestão, entre

aquela do pioneiro e a da segunda geração. Tomando em conta as ponderações acima, pode-se depreender, então, que o nível máximo de sofisticação e amplitude dos instrumentos gerenciais ainda não havia atingido seu ápice, embora estivesse sendo aprimorado. Esses comentários, portanto, não justificam a percepção inicial dos administradores de que praticamente tinham um conjunto completo de instrumentos de planejamento e controle.

Com a introdução de um processo orçamentário, em 2005, e sua evolução com a incorporação do *forecast* em 2006, o processo formal de planejamento e controle na empresa havia sido aprimorado, contudo, o processo ainda era carente de um *input* estratégico. Osvaldo resumiu o caráter informal do planejamento estratégico: “[...] O Sr. João tem sua estratégia, que eventualmente conhecemos [...] não é formal.” Alternativamente, como disse o Bosco, a estratégia era depreendida das conversas com o Sr. João. O monitoramento de mercado também era informal, “[...] de vez em quando alguém capta alguma coisa”, como observou a Alice. Mas há exemplos isolados de sistematização, conforme o exemplo dado pelo Tomé a respeito do monitoramento mensal das importações dos produtos chineses (Anexo B). O fato de que os instrumentos estavam em desenvolvimento sugere que o estágio de ‘maturidade’ ainda não estava consolidado, mas em vias de, caso os conflitos de filosofia de gestão fossem resolvidos. Do contrário, as novas regras e rotinas em vez de serem instrumentais poderiam se tornar meramente cerimoniais, para que os administradores se legitimassem perante a segunda geração, enquanto, de fato, gerenciavam a empresa pelas regras e rotinas do passado, ditadas pelo pioneiro.

Análise: a estrutura organizacional era funcional, não havia divisionalização de negócios, nem uma abordagem matricial. No entanto, pelas observações acima, nota-se que a estrutura ainda estava em processo de formalização, que é um aspecto do estágio de ‘crescimento’. Segundo os critérios de classificação de Miller e Friesen (ver Quadro 3), o estágio de ‘maturidade’ seria caracterizado por um estágio de burocratização mais avançado. Tal estágio poderia ser alcançado com a institucionalização das novas práticas gerenciais, o que parecia requerer a resolução do conflito de filosofias de gestão identificado anteriormente. A outra alternativa de transição, o ‘declínio’, seria caracterizada por uma escassez generalizada de recursos, o que não é caso, pois “[...] a empresa está financeiramente bem [...] a liquidez é alta [...] bancos ligam para conceder empréstimos”, conforme disse o Osvaldo.

4.2.2.4 Estilo de Tomada de Decisão

O modelo de Miller e Friesen (1984) preconiza que, à proporção que a complexidade da organização aumenta, maior é o nível de análise, mais pontos de vista são considerados e maior o esforço é realizado para integrar as decisões entre as áreas. Diferentemente dos estágios iniciais de ‘nascimento’ e ‘crescimento’, de ênfase inovadora, espera-se que, na ‘maturidade’ ou ‘declínio’, a postura seja mais conservadora, com menos inovações, diversificação e integração vertical.

Os participantes não concordaram entre si quanto ao grau de proatividade, mas Ricardo observou que “[...] se fosse proativa, os produtos especiais já estariam prontos para colocar [no mercado] quando necessário [...] deixam a água chegar até o nariz, para correr atrás” e Tomé comentou que há “[...] procrastinação de decisões [...] produtos estão sendo analisados há 3 ou 4 anos.” Houve consenso, porém, sobre o apetite por risco: “Somos pé no chão.” Apesar da diferença de intensidade, os comentários demonstraram uma convergência sobre a busca de inovações, revelando uma ênfase em conservar e aprimorar o *portfolio* existente, mais do que em lançar novos produtos. O conservadorismo que emerge dessas observações sugere um estilo mais identificado com o estágio de ‘maturidade’.

Por outro lado, há traços relacionados aos estágios de ‘nascimento’ e ‘crescimento’. As decisões são percebidas como mais intuitivas e casuais do que analíticas e metódicas, conforme os relatos, normalmente centrados sobre as características do Sr. João. Otávio observou que havia um processo de mudança em andamento em que a reflexão, ainda muito intuitiva, tendia a se tornar mais metódica, à medida que os instrumentos de gestão que estavam sendo implementados viessem a prevalecer. Parece que o estilo do pioneiro ainda dominava a forma de tomar decisões. Apesar da existência de novos instrumentos, o hábito de usá-las podia não estar inteiramente institucionalizado, todavia. O envolvimento dos gestores nas decisões estratégicas era restrito, apesar de eventualmente consultados pelo Sr. João. Ele é quem claramente tomava as decisões, sozinho. Já se via, contudo, algum progresso na integração das ações, no cuidado que as decisões poderiam ter nas diversas áreas, o que seria mais característico do estágio de ‘maturidade’.

“O foco é o mês”, sintetizou o Tomé quanto ao horizonte de curto prazo das decisões, típico do estágio de ‘maturidade’. O Otávio viu uma evolução, pois se antes era o dia-a-dia, naquele

momento já se vislumbrava o ano e a tendência era o longo prazo. Osvaldo observou que o Sr. João tinha a visão de longo prazo, mas não era compartilhada ou comunicada. Em outras palavras, conforme Osvaldo complementou sobre a estratégia “[...] existe, mas não de uma forma explícita”, no que os demais participantes concordaram. O principal estrategista, Sr. João, estava à frente da empresa desde a sua fundação, o que parecia explicar o fato de que a estratégia, não mudava radicalmente, havendo uma constância e persistência ao longo do tempo. Não se percebia também porque deveria mudar.

Análise: tais comentários parecem reforçar a prevalência do estilo empreendedor do Sr. João, mais identificado com os estágios de ‘nascimento’ e ‘crescimento’, o qual pode vir a ser substituído por um processo decisório mais analítico e metódico, envolvendo um número maior de pessoas e apoiado em sistemas formais de informação, o que tipificaria estágios mais avançados, como o da ‘maturidade’. A falta de apetite pelo risco, a baixa inovação e a crescente integração das ações já parecem estar mais em linha com o perfil organizacional de um estágio de ‘maturidade’ ou ‘declínio’. A ênfase no curto prazo e a ausência de estratégias explícitas reforçam a classificação em estágios organizacionais menos avançados, anteriores à ‘renovação’.

4.2.2.5 Contabilidade Gerencial

Quanto à seleção de informações, isto é, tipos de informações utilizadas para a tomada-de-decisão e para propósitos de controle, destacam-se: a Demonstração de Resultado, o Balanço Patrimonial, a Contabilidade de Custos, o Orçamento Participativo, a Contabilidade por Centros de Responsabilidade e Controles da Qualidade. Exemplos desses instrumentos foram adicionados ao banco de dados desta pesquisa, como comprovação de sua existência (Anexo B).

Desses, sobressaiu-se a Demonstração de Resultado, que era amplamente utilizada. O Balanço Patrimonial por inteiro era de uso mais restrito. Bosco observou que o Sr. João é o que mais utiliza o Balanço Patrimonial. Outros gestores se concentravam em itens específicos do Balanço, como exemplificou a Alice: Estoques, Contas a Pagar e a Receber. Outro instrumento amplamente utilizado era a Contabilidade de Custos, principalmente pela área comercial, para apoio à precificação e para analisar margens de contribuição. O Orçamento era uma adição recente e seu desenvolvimento foi participativo. A Contabilidade por Centros

de Responsabilidade talvez fosse a ferramenta mais difundida, pela quantidade de pessoas envolvidas. Inicialmente, a evolução das despesas por centro de custo era comentada pelo gestor responsável e, com o advento do orçamento, estabeleceu-se a análise das variâncias, inclusive com a realização de reuniões específicas para esse fim. Controles de qualidade eram baseados nos requerimentos da ISO 9000. Os indicadores eram acompanhados em reuniões mensais, como afirmou o Otávio.

Embora existentes e utilizados, os participantes viam espaço para o aprimoramento dos instrumentos gerenciais. Por exemplo, o Ricardo entende que os indicadores da qualidade existiam, mas ainda não eram utilizados da forma correta. Os gestores, que deveriam prestar contas sobre o desempenho de qualidade, costumavam delegar isso para a área de Qualidade. Outras práticas eram muito recentes, como o *forecast*, introduzido em 2006, ou ainda não tinham sido devidamente formalizadas como o planejamento de longo prazo (plurianual) e a monitoração (competitiva) ambiental.

Quanto à forma de apresentação das informações, a percepção dos participantes tendia a convergir. Havia modelos de decisão ou analítico na análise dos estoques (Anexo B) e na análise de margens de contribuição (Anexo B). Os dados eram combinados ao longo de períodos mensal, anual, em relação ao período anterior e ao orçamento (Anexo B). Havia combinação de dados por áreas funcionais, como os centros de custos (Anexo B), mas vislumbrava-se a oportunidade de enriquecer a informação através de uma setorização mais detalhada, como lembrou Osvaldo e Otávio. Isso dependia, na opinião deles, da existência de controles e apontamentos, que requeriam novos investimentos no processo produtivo. Ricardo, também, observou que “[...] o ideal seria ver [os custos] por atividade e não por centro de custo.” O reporte de transações entre subunidades não parecia ser um problema, já que Tomé lembrou da facilidade com que a área Comercial conversava com Estoques, Logística, PCP e Custos.

Quanto ao escopo da informação utilizada havia concordância dos participantes sobre a evolução de um escopo restrito (interno, financeiro e orientado ao passado) para um escopo amplo (externo, não-financeiro e orientado ao futuro). Havia, porém, uma diferenciação no grau de utilização desses dois conjuntos de informações, com maior ênfase ainda para o primeiro.

Quanto à tempestividade das informações, registraram-se percepções diferentes conforme o grupo de interesse. Otávio pareceu satisfeito com a velocidade com que as informações corriqueiras eram produzidas. Por outro lado, o Ricardo observou que novas necessidades ou necessidades pontuais demandavam tempo excessivo. A frequência das informações, também, parecia ser problema para o Ricardo: “Indicadores não-financeiros só [são produzidos] a cada três meses [...] toma-se decisão só três meses depois.” Por fim, havia um descontentamento dos usuários da informação quanto ao prazo: “[...] o resultado geral final [sai] por volta do dia 15 [...]este prazo pode melhorar.”

Quanto ao uso da informação gerencial, os participantes concordaram que ela vinha sendo utilizada tanto como ferramenta interativa, que identifica questões que podem alterar as estratégias existentes, quanto como de diagnóstico, que assegura o atingimento dos objetivos estratégicos estabelecidos. Na linha de instrumentos interativos de controle, embora houvesse relatos de usos nesse sentido - “[...] há reuniões mensais com os gestores” para discutir e debater os dados -, depreendeu-se dos comentários que a prática era recente e sofria restrições dado o modelo de gestão vigente - “[...] gestores vêm esporadicamente o resultado.”

Na linha de instrumentos de diagnóstico, os sistemas de informação gerencial eram base para o estabelecimento de metas e objetivos - “[...] a meta do comercial é o orçamento”, “[...] a informação é utilizada para identificar e planejar melhorias” - e para identificação e acompanhamento de análise de exceções (Anexo B). Como meio de alinhamento de medidas de desempenho com metas e prioridades estratégicas faltava maior clareza estratégica. Definitivamente, o ciclo de planejamento e controle ainda não englobava o aspecto de recompensas e incentivos. A ausência do atrelamento de recompensas e incentivos ao ciclo de planejamento e controle parecia ser uma questão delicada do processo de transformação pelo qual a empresa passava. Tinha o condão de mexer diretamente com a essência informal do modelo de gestão vigente. Muito possivelmente, sua ausência explicasse o nível incipiente e o ritmo lento de institucionalização do novo modelo de gestão, que se pretendia baseado em instrumentos formais e em informações objetivas.

Quanto às medidas utilizadas para avaliar a empresa, os participantes concordaram totalmente com o uso da margem de lucro e muito com o uso da taxa de crescimento de vendas. A

intensidade da concordância a respeito da margem de lucro parecia estar associada à orientação estratégica daquele momento, aparentemente clara para todos os participantes. Conforme resumiu o Bosco, a visão do Sr. João era “[...] quero uma empresa pequena, mas que dê lucro.” A ênfase na eficiência era geral no discurso dos participantes, como colocou o Bosco: “Tudo o que pode dar um retorno de eficiência, ele autoriza de imediato.” Por outro lado, vendas ainda era importante para garantir o ponto de equilíbrio, disse a Alice, pois o custo fixo era alto. Otávio disse algo semelhante: “[...] tenta-se manter as margens até o nível em que não comprometa o volume [...] aceita-se uma margem mais baixa para manter a fábrica minimamente funcionando.” As melhorias, naquele momento, estavam focadas no processo produtivo, nos custos variáveis, pois, segundo Ricardo, a reengenharia do custo fixo não estava sendo feita, enquanto as adequações do processo ainda não tivessem sido terminadas. Assim, não havia uma meta específica de margem de lucro, a não ser evitar o prejuízo. Não havia, também, percepção de como o desempenho da empresa se comparava com o de seus principais competidores no cenário mundial.

Análise: os comentários apresentados até agora aproximam a caracterização do perfil de controles gerenciais da descrição de um estágio de ‘maturidade’ (MILLER; FRIESEN, 1984, p. 1172): o objetivo é melhorar a eficiência e a lucratividade, evitam-se lançamentos ou mudanças custosas da linha de produto, buscam-se barreiras aos competidores estrangeiros e preservação dos volumes de vendas. Ficou evidente, que o grau de formalização, os níveis de integração e agregação e a tempestividade das informações estava aumentando, o que sustenta uma transição do estágio de ‘crescimento’ para o de ‘maturidade’. Equivale a dizer, também, que ainda não se havia atingido o seu ápice, ou seja, o estágio de ‘maturidade’ não havia sido consolidado. Adicionalmente, cabe ressaltar que as informações gerenciais estavam ajudando a empresa a navegar um período desfavorável, como exemplificou a Alice: “[...] antes, o Sr. João ia querer mandar logo todo mundo embora [...] hoje, é possível saber até onde se pode ir”, porém, enquanto as margens encolhiam sem se estabilizar, podia-se perguntar se o período não se caracterizaria mais por um ‘declínio’ do que por uma estagnação “controlada”.

4.2.3 Resumo da análise da situação atual

A análise quantitativa apontou a predominância de características ambientais e organizacionais associadas ao estágio de ‘maturidade’, havendo uma alternativa próxima

relativa ao ‘declínio’. A análise qualitativa trouxe uma perspectiva similar, de caráter dinâmico, da transformação que se operava: de uma organização historicamente enraizada no ‘crescimento’ para uma que se encontrava em transição para um estágio de ‘maturidade’, mas na qual havia, novamente, a alternativa de essa transição degenerar em um ‘declínio’.

No centro dessa encruzilhada, pareciam estar em oposição dois modelos de gestão. O primeiro, associado ao pioneiro, Sr. João, de forte característica empreendedora, que moldou a empresa até então em uma configuração mais alinhada com estágios iniciais de ‘nascimento’ ou ‘crescimento’. O segundo, associado à segunda geração, que favorecia um perfil organizacional relacionado a um estágio mais avançado em termos de sofisticação e formalização de controles, como o da ‘maturidade’. No meio, tentando atender a ambos, encontravam-se os administradores. A institucionalização das novas práticas que eram introduzidas poderia fazer pender a transição para um estágio mais avançado de ‘crescimento’ ou de ‘maturidade’. Do contrário, o ‘declínio’ poderia advir. O que poderia favorecer o movimento para a ‘maturidade’ seria a busca consciente de eficiência e resultados, ao invés de um simples encolhimento esperando a “tempestade” passar. Aquela busca poderia ser auxiliada, justamente, pelo novo modelo de gestão baseado em controles formais e informações objetivas.

No modelo de Miller e Friesen (1984), resumido no Quadro 3, a classificação do período em que a empresa se encontra em um estágio organizacional utiliza-se de duas variáveis principais: o ritmo de crescimento de vendas e o tipo de estrutura organizacional. Sobre a estrutura organizacional, já se mencionou que é funcional, caminhando para um nível de burocratização mais avançado. Isso caracterizaria a transição do estágio de ‘crescimento’ para o de ‘maturidade’. Ao não se aprofundar a sofisticação e a formalização organizacional, o ‘declínio’ poderia ser a configuração alternativa.

Já a avaliação do ritmo do crescimento de vendas requer caracterizar o intervalo de tempo do período de análise. No entanto, numa abordagem *cross-sectional*, como a da análise da situação atual, não há um intervalo, mas um momento específico. Moores e Yuen (2001) solucionaram essa questão, tomando a evolução composta de vendas dos últimos três anos anteriores ao momento do levantamento. Para a empresa, de 2004 a 2006, houve 7% de queda composta na Receita Líquida (Anexo B). Olhando cada ano em separado, percebe-se um

crescimento em 2004, de 30%, em 2005, de 8%, seguido de uma queda de 13%, em 2006. Fica clara a inversão de um período de crescimento em outro de queda. Por si só, a queda eliminaria a classificação do período como sendo de ‘crescimento’. Todavia, por esse critério, tanto o período poderia ser caracterizado como um estágio de ‘maturidade’, como de ‘declínio’.

Os demais critérios opcionais sugeridos por Miller e Friesen (1984) não parecem desempatar a avaliação da taxa de crescimento de vendas, pois a lucratividade, medida pela margem de lucro líquida (Anexo B), estava em queda (7, 6 e 5%, sucessivamente nesse período) e o grau de inovações era baixo, o que são características do ‘declínio’. O que poderia favorecer uma classificação no estágio de ‘maturidade’, como observado anteriormente, seria institucionalização na empresa de um novo modelo de gestão compatível com as características desse estágio organizacional. Isso, ao tempo da realização desta pesquisa, ainda não era um fato consumado.

Entende-se que essa classificação, que leva em conta poucas variáveis do modelo, conduz a conclusões semelhantes à da análise mais pormenorizada (quantitativa e qualitativa) das características ambientais e organizacionais dessa empresa, tal como previsto por Miller e Friesen. A análise qualitativa, em particular, ofereceu uma visão mais completa por caracterizar o sentido da transição em andamento.

4.3 Análise dos estágios de ciclo de vida

O objetivo dessa seção foi, a partir de uma retrospectiva histórica que termina com a situação atual, avaliar a coerência da evolução das características ambientais e organizacionais dos períodos com os atributos esperados dos estágios de ciclo de vida, conforme apresentados no referencial teórico.

As narrativas foram organizadas em um diagrama de eventos críticos de modo a facilitar a sua descrição e análise (MILES; HUBERMAN, 1994, p. 115). Os períodos identificados foram descritos, principalmente, com base nos relatos dos participantes e, secundariamente, com base em outros tipos de evidências, sempre que disponível. Os períodos foram analisados

individualmente e, posteriormente, de forma conjunta. Ao final dessa seção, resumiram-se os principais achados da análise dos estágios de ciclo de vida.

4.3.1 O diagrama de eventos críticos

O mesmo grupo de participantes foi submetido a uma nova rodada de entrevistas individuais em que foram convidados a comentar os principais eventos ocorridos na história recente da empresa, os quais implicaram mudanças relevantes em termos do ambiente de sua atuação, sua estratégia, sua estrutura ou em sua liderança (estilo de tomada de decisão). As mudanças das práticas contábeis gerenciais, um componente da dimensão ‘estrutura’, foram especialmente destacadas para melhor observar o desenvolvimento do objeto deste estudo, ao lado das demais dimensões organizacionais.

A entrevista desenvolveu-se de uma forma aberta, primeiramente estimulando o participante a relatar os eventos segundo as dimensões e categorias utilizadas por Miller e Friesen (1980b, p. 596). Como referência, utilizou-se a série histórica da receita líquida cujos valores foram expressos em reais de 31 de dezembro de 2006 (Anexo B), que foi o último ano apurado da série. Em uma segunda parte da entrevista, os eventos citados foram repassados de modo a se obterem maiores detalhes sobre eles.

Sobre cada evento citado, requisitou-se, além da sua descrição, a sua data (ou período) de ocorrência aproximada, seus antecedentes, seus impactos e as principais pessoas envolvidas, quando fosse o caso. Da triangulação dos diversos relatos, das séries históricas - volume de produção (em toneladas), número de funcionários, receita líquida e lucro líquido (R\$ de 31/12/2006) – e de evidências documentais (Anexo B), fez-se a localização aproximada dos eventos no tempo. O relato dos eventos, em especial, ajudou a refinar o momento da ocorrência do evento em relação aos demais, já que nos seus antecedentes e nos seus impactos identificaram-se eventos precedentes e outros decorrentes. Os eventos foram classificados em uma das dimensões do modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen – ambiente, estratégia, estrutura, liderança -, ou, especialmente, como relativo à Contabilidade Gerencial, para se dar o destaque necessário ao objeto deste estudo, como já observado.

O horizonte estabelecido para a análise remonta ao ano de 1994, evento mais remoto citado por todos os participantes. Alguns eventos anteriores a 1994 foram mencionados e reproduzidos neste trabalho, para facilitar o entendimento do desenvolvimento organizacional, embora as características dos períodos em que ocorreram não tenham sido alvo de análise em termos da sua coerência com o modelo de estágios de ciclo de vida.

Períodos foram definidos com base na ocorrência de um evento primário ou de um conjunto de eventos primários que ocorreram simultaneamente. Por evento primário entende-se aquele que não tem um antecedente próximo claramente identificável e impactou na ocorrência de pelo menos um evento posterior. Assim são, por exemplo, alguns eventos relativos ao ambiente externo. Os demais eventos, ditos secundários, ajudaram a caracterizar o período então iniciado e são, por definição, decorrência de eventos anteriores. A grande maioria dos eventos foram citados por pelo menos dois participantes. Quando isso não foi o caso, tomou-se o cuidado de deixar explícito. Como preconizado por Miller e Friesen (1984), a evolução da receita líquida e o tipo de estrutura organizacional foram os dois principais critérios de classificação dos períodos em estágios de ciclo de vida.

Seguindo a sugestão de Miles e Huberman (1994, p. 115), os dados qualitativos - os eventos ou incidentes críticos - foram organizados em um diagrama em que foram dispostos cronologicamente, explicitando as relações de precedência, tal como observado nos relatos dos antecedentes e implicações. No diagrama, cada evento é identificado por sua data (ou período) aproximada de ocorrência, seu título e pelo número de participantes (entre parênteses) que o citaram. Os eventos foram agrupados por uma das dimensões em que foram categorizados: ambiente, liderança, estratégia, estrutura, Contabilidade Gerencial. A série histórica da receita líquida foi sobreposta sobre o diagrama, combinando, assim, os principais dados quantitativos e qualitativos que conjuntamente narram o desenvolvimento da organização e de suas práticas contábeis gerenciais através do tempo.

Figura 13 – Diagrama de eventos críticos (1ª. Parte)

Figura 14 – Diagrama de eventos críticos (2ª. Parte)

4.3.2 Análise individual dos estágios do ciclo de vida

O período de análise foi subdividido em quatro fases: de 1994 a 1998, de 1998 a 2001, de 2001 a 2005 e de 2005 em diante, o qual corresponde à situação atual descrita na seção anterior. Para o melhor entendimento desses períodos, as fases anteriores foram resumidas em um sub-tópico específico, denominado ‘pré-1994’.

4.3.2.1 Período pré-1994

A empresa foi fundada em 1961, como dito anteriormente, e começou a produzir em 1963, conforme relatou o Osvaldo, respaldado pelo histórico da empresa (Anexo B). Dessas mesmas fontes, registra-se que o início da produção da linha especial deu-se em 1973. Em 1975, o grupo adquiriu 75% do controle da empresa, com a retirada dos sócios italianos, consoante o desejo do Sr. João em deter o comando exclusivo do negócio. Em 1978, ampliaram-se as exportações, incluindo a Europa e o Japão. Em 1982, criou-se uma subsidiária nos EUA, para facilitar a comercialização dos produtos naquele mercado.

Bosco recorda-se de que a empresa teve um forte crescimento a partir da aquisição do controle pelo Sr. João. Quando ele se juntou à empresa, em 1972, havia três fornos. Em 1994, já se havia chegado à capacidade instalada de 26 fornos instalados. A partir da primeira metade da década de 80, a empresa enfrentou uma sucessão de crises, já que o governo brasileiro editava pacotes na tentativa de debelar a alta inflacionária. A resposta do Sr. João, invariavelmente, era reduzir o nível de atividade e esperar até que o ambiente externo voltasse a se tornar favorável. Alice mencionou que, após a edição do Plano Cruzado, em 1986, a empresa entrou em um processo de rápida descapitalização levando a um desequilíbrio financeiro contínuo, do qual se recuperaria apenas depois do Plano Real. O Osvaldo lembrou que, com os planos econômicos do governo, o resultado financeiro desaparecia e o resultado operacional não era suficiente para compensar.

A gênese dos controles contábeis gerenciais remonta, segundo Bosco e Alice, ao controle de preços que era exigido pelo governo naquele período (1972). O Bosco recordou-se que, quando foi admitido na empresa, não havia um sistema de custos. Foi entregue a ele, em 1972, a responsabilidade de estabelecer o controle exigido pelo CIP, necessário para se obterem os reajustes de preços. Tudo era feito manualmente.

Alice juntou-se à empresa em 1986, para ajudar na organização das operações de câmbio. Embora afirme que sua vinda para empresa não fazia parte de um plano de sucessão, vários dos participantes, que estavam na empresa na ocasião, viam sua presença como parte de um processo sucessório. Ela relatou que, em 1986, o foco de custos era tão somente facilitar o cálculo do repasse dos aumentos para os clientes. Ainda, tudo era feito manualmente. Iniciou-se, por sua iniciativa, um processo de informatização, como o desenvolvimento de sistemas sob medida. Um *controller* foi contratado juntamente com um gerente de sistemas, para suprir os controles dos quais a empresa carecia.

A informação de custos era restrita apenas ao Sr. João e ao Otávio, na ocasião, o diretor industrial. Com a chegada da Alice, ela também passou a participar das reuniões em que os custos eram discutidos. Em 1991, já existiam padrões dos custos variáveis, como decorrência da necessidade de se atualizarem as tabelas de preços. Nesse ano, sob orientação da Alice, iniciou-se o controle de despesas por centros de custos. O custo-padrão tornou-se completo e deixou de ser apurado manualmente, para ser calculado em planilhas. Bosco continuou como responsável por manter e atualizar a base de dados de custos, formando o departamento de custos.

Essa fase é caracterizada por diversos conflitos conceituais entre o Sr. João e a Alice sobre a forma mais correta de calcular os preços dos produtos. Por volta de 1994, calculava-se o custo de cerca de 60 produtos. A partir desses, a área comercial recebia uma planilha de preços em cuja confecção não tinha qualquer participação.

4.3.2.2 Período de 1994 a 1998

O Plano Real representou uma nova crise para a empresa. A forte queda nas vendas, com o câmbio desfavorável, obrigou a reduzir a estrutura pela metade (Anexo B). O *downsizing* não ocorreu só no chão-de-fábrica, mas também na estrutura gerencial. Com a saída de gestores, as funções passaram a ser acumuladas pelos remanescentes. O Sr. João priorizou a saída dos profissionais contratados mais recentemente, especialmente, aqueles ligados aos projetos de inovação administrativa. Como decorrência, saíram o *controller* e o gerente de sistemas.

Nas palavras do Ricardo, que entrou na empresa naquele ano, o foco passou a ser o dia-a-dia, não se trabalhava o longo prazo. A prioridade era a sobrevivência do negócio. Tomé lembrou

que muitos controles que haviam sido estabelecidos no período anterior, deixaram de ser feitos. A Alice admitiu que “[...] eu mesma larguei mão dos relatórios gerenciais.” Muitos controles – posição de embarque, títulos em aberto, etc. – foram descontinuados como consequência. Segundo a Alice, “[...] houve uma perda geral de foco, uma desarticulação.”

O Sr. João assumiu o comando pleno: “[...] em tempos de crise, a economia é de guerra.” Osvaldo recordou que a experiência adquirida nas crises anteriores ajudou a sobreviver a essa: “[...] corta tudo, congelam-se salários.” Não há relato de lançamentos de produtos nesse período. A administração “fina” das margens pelo Sr. João, com o apoio do sistema de custos-padrão revelou-se útil nessa fase, na opinião do Osvaldo e do Bosco, para o estabelecimento de preços mínimos. Assim, o sistema de custos-padrão, cuja finalidade principal era a precificação, sobreviveu. A área comercial continuou operando com os preços ditados pelo departamento de custos. Com a estabilização monetária, havia mais confiança nos números. O sistema também passou a ajudar na identificação de oportunidades de melhoria no processo produtivo, porém, sempre restrito a poucas pessoas no topo. A redução drástica da estrutura, naquela ocasião, forçou a busca por ganhos de produtividade, como ressaltou o Ricardo.

As vendas caíram sucessivamente até 1998, embora o resultado tenha se recuperado dos prejuízos de 1994 e 1995. A Alice iniciou seu afastamento no ano de 1995 e, efetivamente, se retirou da empresa em 1997, encerrando o que poderia ter sido um processo de sucessão.

Análise: a queda de vendas e o retrocesso na formalização da estrutura funcional e de seus controles, ambos ainda incipientes, preenchem os critérios do modelo de Miller e Friesen (1984) para caracterizar esse período como um estágio de ‘declínio’. Reforçando a classificação, diversas características dos relatos correspondem ao perfil de declínio: foco no curto prazo, ausência de uma estratégia específica, ausência de investimentos, orientação interna da gestão, maior centralização, redução na disponibilidade de informação. Embora outros controles tenham sido descontinuados, o sistema de custos, desenvolvido ao longo de períodos anteriores, permaneceu. O Sr. João, conforme relatos, via utilidade nessa informação, para o estabelecimento de preços.

4.3.2.3 Período de 1998 a 2001

O ano de 1998 registrou o menor faturamento da empresa no horizonte deste estudo. Alice recordou que a venda da empresa estava para ser negociada com o maior concorrente internacional. A decisão foi abortada por causa da máxi-desvalorização do real. Esse crescimento se deu em cima da ociosidade da planta e de ganhos de produtividade, já que o quadro de funcionários praticamente não aumentou no período. O ano de 1998 trouxe outras boas notícias como o fim do endividamento, que perdurava desde meados dos anos 80, abrindo a possibilidade para novos investimentos. A empresa, com o câmbio mais favorável, iniciou uma recuperação de sua competitividade no mercado internacional. O crescimento mais vigoroso, no entanto, deu-se no mercado interno, após o saneamento das finanças da empresa.

No âmbito internacional, estava ocorrendo uma consolidação dos *players* desse setor. De 13 empresas que existiam, após esse período, restaram 7, ganhando escopo e escala. A empresa quase foi uma das que deixaram de existir. A concentração não afetou a linha principal da empresa de produtos com características de *commodities*. Adicionalmente, apresentou novas oportunidades de mercado, visto que clientes internacionais buscavam desenvolver fornecedores alternativos. Nessa época, iniciaram-se estudos para a produção de itens de maior valor agregado, a pedido de potenciais clientes. Esses novos produtos exigiam novos processos industriais, eventualmente algum investimento complementar. O período em questão, no entanto, não registrou novos lançamentos de produtos diferenciados.

A empresa já possuía a certificação ISO 9003, desde 1992. O próximo nível de certificação, entretanto, demorava a ser obtido, por falta de comprometimento das áreas. Os clientes pressionavam e o Ricardo recebeu carta-branca do Sr. João para concluir o processo, o qual foi realizado concentrando os esforços na área da qualidade sempre que as áreas não correspondiam.

Outra inovação foi o início da substituição dos sistemas desenvolvidos internamente, por um pacote integrado de gestão: o Logix. A substituição só foi aprovada quando o suporte ao banco de dados no qual os sistemas legados haviam sido desenvolvidos foi descontinuado. O Sr. João relutou até o último momento a autorizar a substituição.

Os instrumentos de gestão incorporados em períodos passados foram mantidos e aperfeiçoados continuamente. Assim se passou com o sistema de custos-padrão, o qual continuava sendo utilizado para precificação, sem a participação da área comercial. A informação ainda era mantida literalmente a “sete-chaves”. Os padrões eram atualizados pelo departamento de custos a partir de informações fornecidas pela operação.

Análise: a média de crescimento de 13% ao ano (próxima dos 15%) e a manutenção de uma estrutura funcional de formalidade incipiente podem caracterizar o período como um estágio de ‘crescimento’. O período parece registrar poucas modificações. As que ocorreram vieram menos como um ato intencional e mais como reação a pressões externas – início do desenvolvimento de novos produtos e a certificação ISO - ou circunstâncias inevitáveis – implementação do Logix. No mais, o período soa como a volta ao ritmo de negócios usual.

A taxonomia de Miller e Friesen (1984) descreve um processo de dispersão de controle, à medida que a organização cresce, em paralelo com a diminuição da influência dos proprietários ou controladores. De certa forma, a partir de 1998, com a estabilização dos negócios na empresa, o Sr. João passou a devotar mais atenção a outros empreendimentos, concedendo uma relativa autonomia aos profissionais. No entanto, não se pode confundir isso com um afastamento do comando, nem a autorização para um modelo de gestão ou operação diferente, muito menos de dispersão do controle. Outro traço desse período de ‘crescimento’ foi a crescente influência dos clientes, exigindo a certificação de qualidade, demandando novos produtos, etc.

A empresa, nesse período, revelou-se pouco propensa ao risco e às inovações. Demonstrou maior reatividade, agindo apenas quando pressionada pelas circunstâncias, porém, o time de gestores, apesar de ter ganhado alguma autonomia, continuava focado na operação, aguardando a sinalização estratégica do Sr. João. Como esperado, no período de ‘crescimento’, havia um *portfolio* diversificado de produtos, o qual era ampliado, preferencialmente, através de adaptações a necessidades específicas dos clientes ou dos mercados. Diferentemente dos concorrentes internacionais, não foram feitas tentativas de aquisições para crescer, naquele período.

A não introdução de novos instrumentos, mas, ao invés, o aprofundamento das características dos instrumentos já existentes, como o sistema de custos-padrão, parece demonstrar que

apesar da retomada do crescimento, o paradigma organizacional continuou o mesmo, ou seja, uma concepção de uma empresa com alta informalidade e flexibilidade, com um mínimo de controles. As considerações acima desenham um estágio de ‘crescimento’ não plenamente típico, ainda com características marcantes da fase de ‘nascimento’, como as citadas anteriormente e a onipresença do pioneiro. Chamou a atenção também a ausência de investimentos significativos, relativos à capacidade instalada. A disfunção da configuração pode ter redundado em um ritmo de crescimento abaixo do potencial (13% ao ano), com resultados, conseqüentemente, baixos (a margem líquida varia entre 1,27% a 3,82%, nesse período).

4.3.2.4 Período de 2001 a 2005

Esse período em comparação com os demais surge como particularmente rico em eventos. O acontecimento que marca o início da série de mudanças verificadas foi a retomada do processo sucessório. Pelos relatos dos participantes, não se identifica uma causa específica. Alice e sua irmã haviam se afastado das empresas do grupo na sequência da Crise Pós-Plano Real, ambas complementaram sua formação através de programas de pós-graduação/mestrado e vislumbraram a oportunidade de se reaproximarem dos negócios não como executivas, atuando dentro deles, mas como acionistas, acompanhando-os de fora. Anteriormente a essa decisão, o Sr. João criou as *holdings* familiares com a intenção de organizar o controle das empresas. Com as *holdings*, surgiu a necessidade de se implementarem estruturas de governança corporativa, no que a Alice e sua irmã, também acionistas, viram a oportunidade de reaproximação que buscavam. Um fator adicional, citado por Alice, para a reaproximação foram as dificuldades financeiras da subsidiária nos EUA, naquela época.

A implementação do Conselho de Administração veio no bojo da mudança buscada pelo Sr. João de transformar suas empresas em SA, lembrou o Osvaldo em seu testemunho. Alice contou que o Sr. João, a princípio, foi receptivo às idéias das filhas de tornar esse órgão em um instrumento atuante. Logo, conflitos de filosofia de gestão começaram a surgir. Na tentativa de reforçar sua posição, as irmãs lograram trazer para o Conselho de Administração o primo, Ricardo, e o tio, representantes do outro ramo da família, os quais também haviam constituído uma *holding*.

O choque de paradigmas de gestão tornou-se evidente para os gestores. Otávio interpretou que no esforço das filhas havia a necessidade de preparar o futuro. Osvaldo analisa o evento de forma similar: “[...] a iniciativa das herdeiras era para perpetuar o negócio.” Havia percepção de que o perfil do Sr. João, empreendedor, sempre próximo e dentro do negócio, era diferente do delas, que davam maior ênfase a uma visão administrativa. Daí a busca delas por uma governança corporativa formalizada, que se traduziria em profissionalizar a gestão e determinar as estratégias a partir do Conselho, culminando em algum momento futuro com a separação entre o controle e a gestão das empresas do grupo. Apesar de o Sr. João não compartilhar dessa visão e em diversos momentos agir contra, retrocedendo, atrasando ou interrompendo algumas iniciativas, segundo os relatos dos administradores, ele se mostrou mais tolerante dessa vez do que na tentativa anterior. Todos foram unânimes em concordar que o advento do Conselho de Administração disparou diversas mudanças na organização.

Paralelamente a esses eventos, o ano de 2002 inaugura um período de aquecimento do mercado interno e de câmbio favorável no mercado externo, com reflexos na produção e na aceleração do crescimento de vendas em relação ao período anterior. O quadro de funcionários, que havia sido reduzido no estágio de ‘declínio’ e aí permanecido no primeiro período de ‘crescimento’, retornou ao nível pré-crise (Anexo B). Os participantes relataram que nessa época um novo *player* passou a operar no mercado internacional: os chineses. Altamente competitivos, rapidamente tomaram o mercado de *commodities* na Ásia e Europa, tornando a concorrência mais acirrada também nos EUA. Naquela época, o dólar, alto ainda, segurava a importação dos produtos dos concorrentes chineses. A pressão internacional, no entanto, alertou a empresa para a urgência de fazer valer a estratégia de diferenciação de produtos, que caminhava em ritmo lento até então. Entre 2003 e 2004, como decorrência da urgência sentida, foi lançado com sucesso um novo produto especial, o qual foi reconhecido pelos participantes como o “salvador da lavoura” no mercado internacional, até o momento da realização desta pesquisa.

Os frutos de duas iniciativas de períodos anteriores – o início da operação do pacote de gestão integrado e a obtenção da certificação ISO 9001 – foram conseguidos nessa ocasião. O sistema de gestão beneficiou principalmente a área contábil, agilizando processos de trabalho. No entanto, a implantação do novo sistema não alterou, por si só, a essência da informação contábil. Apenas automatizou o que já vinha sendo praticado. A implementação sofreu resistências iniciais das áreas habituadas a uma solução que era inteiramente customizada ao

seu modo de trabalho. O Sr. João, também não percebeu qualquer oportunidade estratégica que tal implementação poderia trazer ao negócio, coerente com sua visão, a qual não valorizava as questões administrativas, conforme o comentário do Osvaldo. Algo semelhante se passou com a implementação da ISO 9001, que se arrastava, porquanto as áreas operacionais se concentravam na produção em detrimento dos aspectos organizacionais e de controle. Ricardo relatou que a visão do Sr. João sobre o assunto era o de uma questão burocrática, sem enxergar o potencial inovador e mobilizador que a prática poderia ter sobre os gestores e subordinados. Na sua concepção, possivelmente, nada precisasse ser mudado. Essas inovações foram adotadas porque teriam se tornado mandatórias. O descrédito do pioneiro quanto a essas questões ajuda a entender as dificuldades e a lentidão que cercavam as iniciativas do Conselho de Administração com respeito ao desenvolvimento da governança corporativa.

Apesar de algumas iniciativas terem sido cerceadas pelo Sr. João, o Conselho de Administração conseguiu, inicialmente, criar um pacote de relatórios que a empresa deveria montar e enviar periodicamente. Segundo a Alice, tal exigência iniciou um processo de responsabilização dos gestores, tornando mais transparente sua ação. Criou, também, pelos comentários dos administradores, a necessidade de conviver com dois estilos de gestão, às vezes conflitantes. Na opinião deles, prevaleciam ainda as decisões e diretrizes do Sr. João, o que requeria muito tato para equilibrar as expectativas dele com a dos demais membros do Conselho de Administração. Isso se refletiu na forma como o Conselho de Administração funcionava. As reuniões do Conselho de Administração com o Sr. João, seu Presidente, tendiam a ser pouco produtivas, mesmo com a contratação de um conselheiro externo. As principais discussões passaram a ser feitas nos comitês especializados, dos quais o Sr. João não participava. O potencial para decisões conflitantes, ou que mais tarde poderiam ser desautorizadas pelo Sr. João, passou a ser uma realidade. Com o tempo, os membros do Conselho, cientes dessas circunstâncias, passaram a antecipar e evitar tais situações, envolvendo preventivamente o Sr. João naquelas decisões potencialmente conflitantes.

Paralelamente, algumas funções foram instituídas no nível corporativo. A começar em 2004, foram contratados do mercado um profissional para tratar de logística e outro de RH para todas as empresas do grupo. Em 2005, deu-se a contratação de um profissional de TI e de outro para a área comercial. Esses profissionais traziam experiência do mercado e, dentro do

plano de desenvolvimento organizacional traçado pelos membros do Conselho de Administração, deveriam facilitar a introdução de novas práticas gerenciais nas empresas. Para os administradores, esse papel nunca ficou muito claro. Como disse o Bosco, havia uma sobreposição de funções entre o corporativo e as empresas. Tomé relatou que, no momento desta pesquisa, ainda havia conflitos com o corporativo. Como exemplo, citou a discussão sobre conceitos de cálculo da lucratividade dos produtos, que caminhava para o conceito de margem de contribuição, ao invés de margem bruta ou líquida, que a área comercial utilizava historicamente. Havia, também, uma ansiedade ou insegurança dos gestores na empresa quanto ao seu papel na futura organização, após a sucessão: “[...] todo mundo sai junto, mas nem todo mundo chega.” Otávio reconheceu que seria preciso conviver com as duas formas de gestão, enquanto o Sr. João estivesse no controle.

Outra prática nova digna de nota foi a cobrança de justificativa dos gestores das despesas de suas áreas de responsabilidade. Após a implementação do sistema integrado de gestão, a área administrativa, em parte por iniciativa própria, em parte estimulados pela cobrança de resultados pelo Conselho de Administração, passou a cobrar a prestação de contas mensal dos gestores quanto às despesas fixas dos centros de custos pelo quais eram responsáveis.

Análise: esse período apresenta um crescimento de vendas mais vigoroso (cerca de 15% ao ano), calcado no aquecimento do mercado interno, tanto quanto no câmbio favorável no mercado externo, apesar da nascente ameaça da concorrência chinesa. A estrutura inicia um processo de maior profissionalização. Essas duas características são compatíveis com a classificação do período como um estágio de ‘crescimento’. Apesar da introdução das inovações, ainda vigorava o modelo de gestão do pioneiro, ou seja, as recém-implementadas práticas gerenciais ainda não estavam institucionalizadas na empresa, podendo, portanto, sofrer reveses, caso o modelo vigente se sentisse ameaçado. Onde houvesse conflito, prevalecia a decisão e a vontade do Sr. João. Estavam lançadas, no entanto, as “sementes” de uma possível transição.

Nesse período, havia mais investimentos em novas linhas de produtos, a organização tornava-se mais formal, novos controles eram estabelecidos e os gestores gozavam de maior autonomia, características esperadas em um estágio típico de ‘crescimento’. O ritmo de crescimento e o resultado foram comparativamente melhores do que no período de ‘crescimento’ anterior (a margem líquida chega a 7 e 6%, respectivamente, em 2004 e 2005),

porém, a presença do pioneiro ainda era forte e, apesar das inovações, prevalecia o modelo de gestão antigo.

4.3.2.5 Período de 2005 em diante

O período atual é marcado por um revés de mercado. A desvalorização do dólar possibilitou que o produto concorrente chinês se tornasse competitivo, não só no mercado externo, mas também no interno. As importações da China vinham aumentando gradualmente desde 2001, segundo o relato do Osvaldo, mas, em 2005, haviam atingido um patamar ameaçador para a posição da empresa. Isso obrigou a empresa a recorrer às autoridades para criar barreiras à importação. Não obstante, o nível de atividade reduziu-se no ano seguinte, culminando com a necessidade de uma ligeira readequação do quadro de funcionários ao menor volume de produção (Anexo B).

O processo de inovações gerenciais prosseguiu com a criação do cargo de Superintendente, sendo o Otávio indicado para a posição, naquela ocasião. Os entrevistados viram esse evento como uma mera formalização de uma posição que de fato já era exercida pelo Otávio. O objetivo, segundo eles, seria facilitar o processo de comunicação do Conselho de Administração com a empresa, tornando-o o interlocutor entre esse órgão e os gestores na empresa. Como comentou o Osvaldo: “[...] não dá para [o Conselho] ficar falando com todo mundo.” O Sr. João, no relato do Tomé, continuava atuando como se esse cargo não existisse, dirigindo-se a qualquer funcionário diretamente, ignorando a hierarquia, como sempre fez.

Nesse período, concretizou-se uma série de mudanças a respeito das práticas comerciais. Tomé relatou que a partir de 2001-2002 houve uma abertura maior dos números. Lembrou que, antes, os números eram fechados, ninguém na área comercial discutia lucratividade, por exemplo. A área comercial recebia uma tabela de preços e a margem de negociação. Após 2002, com o advento do Conselho de Administração, como responsável da área comercial, passou a receber a planilha de custos inteira. Os relatórios solicitados pela *holding* tornaram-se instrumentos da própria área. O gerente comercial corporativo, a partir de 2005, introduziu o conceito de margem de contribuição, analisando clientes e mercados individualmente. Na ocasião dos levantamentos, a tabela de preços tinha passado a ser responsabilidade da área comercial, deixando de ser elaborada pelo departamento de custos. Alice lembrou que Bosco era obrigatoriamente acionado toda vez que precisava fechar um pedido de vendas,

para avaliar a viabilidade da transação. No momento desta pesquisa, a área comercial contava com maior autonomia de ação.

Ao longo de 2005, com auxílio de consultores externos, vislumbrava-se realizar um planejamento estratégico. Diante da relutância do Sr. João, recomendou-se a implementação de um orçamento, como preparação para um futuro planejamento estratégico. Dada a exigüidade do tempo, ao final de 2005, foi elaborado um orçamento da demonstração de resultado, utilizando como base o sistema de custo-padrão existente. Esse exercício de planejamento quase não se concretizou quando o Sr. João questionou a oportunidade da iniciativa. Durante o ano de 2006, o processo de acompanhamento permitiu amadurecer e dar mais credibilidade ao instrumento, como comentou o Ricardo. O Otávio ressaltou o efeito que a abordagem participativa teve sobre o compromisso dos gestores em controlar suas contas mais efetivamente. Como se cobrava uma explicação para as variações entre o real e o orçado, Otávio percebeu que com o tempo os desvios e os níveis de gastos tenderam a diminuir.

No último ano, o processo de planejamento orçamentário evoluiu, incluindo o plano de investimentos, o balanço patrimonial e o fluxo de caixa. A prática de realizar *forecasts*, reprojeções do orçamento ajustando as premissas originais, foi introduzida na metade de 2006. Houve o cuidado, também, de homogeneizar os conceitos utilizados nos diversos instrumentos em uso, especialmente, aqueles da área comercial, de modo que as análises de lucratividade dos produtos seguissem os mesmos moldes da análise no orçamento. Ainda, garantiu-se que as metas dos vendedores formassem a base do processo de orçamentação.

Apesar dos avanços reconhecidos, Ricardo, por exemplo, relatou que o Sr. João quase não via o orçamento. Na opinião dele, que é reforçada pelos comentários dos demais participantes, seria difícil o Sr. João mudar àquela altura. Por outro lado, não estava impedindo que tais modificações acontecessem (vide a área comercial). Para Alice, o advento do orçamento marcou a abertura dos números para a área industrial, como antes sucedera com a área comercial. Na época desta pesquisa, esse processo estava em andamento, havendo ainda receio de os diretores repassarem integralmente as informações para os subordinados, dada a filosofia de gestão do Sr. João.

Análise: a classificação do momento atual foi extensamente analisada em seção específica, apontando para uma transição que ainda não havia se consolidado, no momento desta

pesquisa. A se confirmar a redução do ritmo de crescimento de vendas nos anos vindouros, a empresa poderia migrar para um estágio de ‘maturidade’ ou de ‘declínio’. No primeiro caso, pressupõe-se que as inovações das práticas gerenciais teriam se institucionalizado. No segundo, seria a decorrência de um retrocesso ou estagnação, em que algumas práticas pudessem sobreviver, talvez, de forma cerimonial.

4.3.3 Análise conjunta dos estágios do ciclo de vida

De modo geral, as características observadas nos períodos são compatíveis com a descrição dos estágios correspondentes no referencial teórico. Notou-se, entretanto, uma discrepância na longevidade da influência do pioneiro sobre a gestão da empresa. O que deveria, segundo o modelo, diminuir ao longo do crescimento, permanece fortemente entranhado nas configurações, no horizonte deste estudo. Um dos efeitos observados disso, em particular a respeito do foco da pesquisa, foi o retardamento da sofisticação dos controles gerenciais, pois o estilo de gestão do pioneiro era pessoal e informal. O referencial teórico admite que possa haver disfunções, com impactos sobre o desempenho. Dessa forma, o desempenho poderia ter sido menor do que seria possível em uma configuração ideal. De fato, sabe-se que o principal concorrente tinha, na atualidade, dimensões uma ordem de grandeza maior do que a da empresa e, por muito pouco, a empresa não foi absorvida por ele, em seu pior momento de crise.

O caso fornece evidências de que a empresa, sob comando do fundador, pode crescer e declinar sucessivamente, sem necessariamente trocar a essência do seu modelo de gestão. De forma reativa, cresce quando a situação é favorável e decresce quando é desfavorável. Conseqüentemente, há, possivelmente, um limite ao tamanho e à complexidade que a empresa gerida pessoal e informalmente pode assumir sem colocar em risco sua continuidade, pela falta de controles apropriados. Talvez, excepcionalmente, o pioneiro consiga fazer um sucessor com características similares à dele. Mais provavelmente, a questão “existencial” para a maioria das empresas que ainda têm o pioneiro no comando é como e quando realizar a transição para uma gestão profissionalizada. Por profissionalizada, entende-se uma organização em que haja separação do controle (exercido pelos acionistas) e gestão (exercido pelos administradores profissionais).

No modelo de Miller e Friesen (1984, p. 1171), tal separação é uma característica do estágio de ‘crescimento’: “[...] o impacto nas decisões [...] dos proprietários em particular terá sido substancialmente reduzido.” Daí a disfunção anteriormente mencionada. A sucessão do pioneiro é um aspecto do modelo de ciclo de vida. É possível que, para as empresas norte-americanas estudadas por Miller e Friesen (1984), esse evento tenha ocorrido em algum momento na fase de ‘crescimento’, quando, então, o pioneiro se afasta dos negócios, à medida que o controle é diluído. Diferentemente, no caso brasileiro, no qual predominam empresas familiares, com alta concentração de controle, a permanência do pioneiro no estágio de ‘crescimento’ seja um fenômeno mais comum. Considerando o quão comum é essa característica particular do “capitalismo brasileiro” em comparação com o modelo anglo-americano, uma alternativa a tratá-la como disfunção do estágio de ‘crescimento’ seria considerar duas configurações distintas de crescimento: uma sem profissionalização, com um mínimo de controle, muito similar ao estágio de ‘nascimento’, e outra, profissionalizada, com um conjunto mais sofisticado de controles, como descrita por Miller e Friesen (1984). Outra alternativa seria ampliar a fase de ‘nascimento’, deixando de limitá-la até os 10 anos de vida da empresa, e renomeá-la, por exemplo, como o estágio ‘pioneiro’. Somente com a mudança do estilo pessoal e informal de gestão, normalmente associado à figura do pioneiro, haveria, então, uma mudança de estágio.

As considerações acima remetem à frequência e à importância do estágio de ‘declínio’. O ciclo de expansão e contração da atividade parece ser comum em empresas como a estudada, nas quais, na ausência de uma estratégia proativa, reage-se ao ambiente crescendo no “tempo das vacas gordas” ou encolhendo até a “tempestade” passar. Nos períodos de contração, que podem também estar associados a crises financeiras, como observado no caso, o paradigma de gestão e, portanto, a configuração do ‘pioneiro’ não mudou. Ou se entende que a contração de vendas faz parte do mesmo estágio ‘pioneiro’ ou se entende que o estágio de ‘declínio’ no fundo é um período que preserva a idéia central da configuração do estágio precedente, mas em um contexto disfuncional, o qual compromete o desempenho da empresa. Desse modo, o ‘declínio’ seria o efeito da persistência em uma configuração cuja capacidade de resposta efetiva às condições do contexto tenha chegado ao seu limite. A reversão do contexto desfavorável pode, simplesmente, conduzir a organização à condição usual (anterior) de negócios, persistindo a configuração prevalente. Por outro lado, havendo o prolongamento do contexto desfavorável, a empresa pode se ver forçada a encontrar uma outra configuração que responda mais satisfatoriamente às demandas, ou, então, perecer. No caso, a empresa foi salva

pela máxi-desvalorização. Na situação atual, ela pode ser salva pela transição para o estágio de ‘maturidade’.

No caso em estudo, identificaram-se três transições: para o ‘declínio’, para o ‘crescimento’ e, possivelmente, para a ‘maturidade’. No declínio, observou-se a descontinuidade de controles e de práticas. A falta de informação gerencial no ‘declínio’ é um traço descrito por Miller e Friesen (1984), compatível com a descontinuação observada dos controles. Outra maneira de explicar o impacto da transição de estágio de ciclo de vida sobre os controles que foram descontinuados é considerar que o paradigma de gestão do pioneiro prevalente não reconhecia a utilidade desses controles e, estando minada a posição dos seus defensores, no caso a Alice e os gestores por ela contratados, foi uma ocasião propícia para se livrar deles. Nessa visão, o declínio não mudaria a essência da configuração associada ao pioneiro. Conforme previsto pela Teoria da Configuração, a organização apenas expulsou o componente que não guardava coerência com suas idéias e valores centrais dominantes. Talvez essa segunda interpretação explique melhor também porque o sistema de custo-padrão foi mantido, mesmo no ‘declínio’. No caso, esse sistema respondia a uma necessidade específica do pioneiro que havia se convencido de sua utilidade.

Na transição para o primeiro estágio de ‘crescimento’, há poucas modificações registradas na Contabilidade Gerencial. Os relatos são de que o sistema de custos-padrão continuou sendo aperfeiçoado. Essa mudança evolutiva de um atributo dentro de uma mesma configuração é compatível com o referencial teórico. Novamente, reforça-se a idéia de que a transição de período não significa necessariamente uma mudança de paradigma, o que, portanto, poderia representar a manutenção de uma mesma configuração. Na análise individual desse período, concluiu-se, em tópicos anteriores, que esse não seguia o padrão típico de um estágio de ‘crescimento’, pela forte presença no comando do pioneiro e pela ausência de investimentos em novos produtos. Na transição para o segundo estágio de ‘crescimento’, poder-se-ia repetir as mesmas considerações acima, mas há um aspecto novo, um impulso de profissionalização como base para a sucessão de comando, trazido por outro grupo de interesses (os demais acionistas, capitaneados pelas filhas do pioneiro). As mudanças implementadas aproximam esse período de um estágio mais tipicamente associado ao ‘crescimento’, com maior autonomia dos gestores e um conjunto mais amplo de controles formais que permitam a governança do negócio. A transição para a ‘maturidade’ assinala a possibilidade de

concretizar a profissionalização da empresa, com a institucionalização das novas práticas gerenciais. Quiçá, o conjunto dessas duas últimas transições, desde a retomada do processo sucessório, possa ser mais bem compreendida como a emergência de um novo paradigma organizacional.

Os dois períodos de ‘crescimento’ parecem demonstrar que o estágio de ciclo de vida, como definido por Miller e Friesen (1984), por si só não determina mudanças nas práticas gerenciais, incluindo aí a Contabilidade Gerencial. O primeiro registrou mudanças evolutivas, o segundo mudanças revolucionárias. **As evidências parecem apontar que a complexidade organizacional crescente pode favorecer a sofisticação dos controles se houver um grupo de poder com interesse e força suficiente para concretizar essas mudanças.** No primeiro período de ‘crescimento’ não havia um grupo de poder alternativo, no segundo, sim. O exemplo do abandono de instrumentos no ‘declínio’ demonstra que algumas práticas podem ser descontinuadas, simplesmente, por não serem compatíveis com a concepção de gestão daquele(s) no poder. Pela mesma razão outras são mantidas.

Vale ressaltar o efeito da estabilização monetária sobre as práticas contábeis gerenciais na empresa estudada. Esse foi um evento histórico e geográfico, ou seja, diz respeito ao Brasil de 1994, que afetou a forma como todas as empresas no país passaram a ser geridas. Um evento como esse não está em nenhum modelo conhecido de ciclo de vida. Aldrich (2004, p. 203) descreveu essa classe de eventos como relativas ao período, que seria uma descontinuidade histórica que impacta, da mesma forma, em todas as organizações de uma população, independentemente do estágio de ciclo de vida em que se encontrem. Os eventos de período complementaríamos aqueles relacionados à idade de organização, comumente associados aos fenômenos descritos nos modelos de ciclo de vida. Os relatos dos participantes demonstram que os instrumentos de controle adquiriram maior credibilidade e utilidade após o período hiper-inflacionário. O fim da “ciranda financeira” em que viviam as empresas obrigou-as a buscarem os resultados operacionais, em suas respectivas atividades-fim. No caso estudado, foi relatado que o sistema de custos-padrão passou a apoiar os esforços de aumento de eficiência e ganhos de produtividade, ampliando e consolidando seu uso.

4.3.4 Resumo da análise dos estágios do ciclo de vida

Os sucessivos estágios representam níveis de complexidade administrativas crescentes, para os quais Miller e Friesen (1984) constataram controles correspondentemente mais complexos. O caso permitiu analisar uma empresa cujo pioneiro teve forte influência sobre sua gestão desde a sua fundação, há mais de 40 anos. Na presença do pioneiro, que tinha um enfoque operacional e menos administrativo, os controles formais eram mínimos. Como era centralizador, tomando todas as decisões em bases intuitivas e pouco analíticas, necessitava de pouca informação. Investia quando o ambiente era favorável ou o retorno operacional era claro e se encolhia para sobreviver às fases ruins. Ao atingir um determinado tamanho e complexidade, adotou um sistema de custo-padrão para auxiliá-lo nas decisões de precificação, mas não via utilidade em outras iniciativas que significavam separar o controle da gestão dos negócios, já que ambos estavam reunidos e concentrados em sua pessoa. A relutância com que tratou essas inovações no passado e no presente são evidências da sua coerência com seu conjunto de crenças e valores. A organização, limitada a uma configuração de ‘crescimento’ disfuncional ou, alternativamente, a uma configuração de ‘nascimento’ estendida (estágio ‘pioneiro’), teria possivelmente sub-realizado seu potencial de desempenho ao longo do tempo.

A transição do período final aponta para a possibilidade do estabelecimento de um estágio de maior complexidade administrativa, com a separação do controle e da gestão do negócio, mais provavelmente, o estágio de ‘maturidade’. A necessidade de instrumentos de controle formais e impessoais impulsionou a adoção de práticas contábeis gerenciais como o orçamento. No contexto do estágio anterior, o orçamento, por exemplo, não tinha utilidade e, coerentemente, jamais havia sido antes cogitado. Ele só faria sentido em um novo contexto de gestão associado a um novo estágio de ciclo de vida (configuração). A profusão de mudanças estruturais e de Contabilidade Gerencial fica clara no diagrama de eventos no segundo período de crescimento, em que havia o interesse do grupo de sucessores em aprimorar a estrutura de governança da empresa.

A análise dos estágios de ciclo de vida do caso pesquisado apresenta evidências que suportam as proposições derivadas dos estudos de Miller e Friesen (1984), tanto na descrição das características dos estágios, quanto na sua progressão. Adicionalmente, ficou evidenciado o efeito dos estágios e de sua transição sobre os atributos organizacionais, em especial, os

relativos à Contabilidade Gerencial, no aprimoramento de práticas existentes (ex: custos-padrão) e na introdução de novas práticas (ex: orçamento).

4.4 Análise das mudanças na Contabilidade Gerencial

Essa seção teve como objetivo aprofundar o entendimento sobre como a transição entre estágios de ciclo de vida influenciam o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial. Tomando como referência a análise dos estágios de ciclo de vida da seção anterior, optou-se por concentrar a análise sobre o processo de transição atual em que aparecia muito claramente uma mudança paradigmática em termos de filosofia de gestão, qual seja: a do pioneiro e a dos sucessores. Buscou-se relacionar essa transição com uma mudança relevante da Contabilidade Gerencial. Após a introdução do custo-padrão na empresa, antes do início do período estudado, o advento do orçamento seguramente é o evento mais inovador em termos de práticas contábeis gerenciais na história recente da empresa, o qual está relacionado à transição em curso. Ao concentrar a análise sobre um evento corrente, também se esperava contar com relatos mais vívidos e ricos dos participantes.

Um novo ciclo de entrevistas foi realizado com todos os participantes para explorar mais a fundo o evento relativo ao orçamento. As informações coletadas nas entrevistas anteriores também contribuíram para a análise dessa seção. Utilizou-se o modelo de mudança organizacional de Greenwood e Hinings (1996), resumido na Figura 7, para descrever e analisar o processo de mudança da Contabilidade Gerencial representado pela implementação do orçamento na empresa. A mudança da prática contábil gerencial é tratada como parte de um processo maior que ocorre no nível da organização e diz respeito à mudança de estágio de ciclo de vida (configuração) em curso.

4.4.1 Dinâmica externa

No modelo de mudança organizacional de Greenwood e Hinings (1996), o ambiente externo influencia o processo ditando as alternativas de possíveis configurações que a organização possa assumir no seu setor de atuação. Quanto mais regulado o setor, mais estritas são as possibilidades de escolha. Adicionalmente, as pressões externas podem alterar a estrutura de poder interno da empresa, permitindo que a agenda de grupos antes menos influentes passe a ditar os destinos da organização. Na empresa em estudo, o cenário externo parece também

influenciar no ritmo da transição, pois quando a perspectiva é negativa, há uma tendência de o pioneiro breçar inovações e buscar o “conforto” de suas práticas tradicionais. Os relatos das seções anteriores tendem a apoiar a idéia de que a razão da transição é muito mais motivada pela questão sucessória, ou seja, uma questão interna do que por pressões externas. Greenwood e Hinings (1996) admitem essa hipótese, na qual a dinâmica interna de poder pode desencadear processos de mudança, independentemente das pressões de mercado ou institucionais.

Atuando em um mercado pouco regulado, a empresa tinha uma abertura maior quanto a configurações possíveis de serem adotadas. Não havendo imposição do ambiente institucional externo, de natureza coercitiva, configurações alternativas, mais formais e impessoais, como a de ‘crescimento’ e ‘maturidade’, devem ter chegado ao conhecimento de Alice e de sua irmã na forma de referências do mercado, quer através de sugestões de consultores ou de vivências de profissionais externos contratados, quer através de conhecimento adquirido no ambiente acadêmico. De fato, Alice e sua irmã, ambas, têm pós-graduação em temas organizacionais. Com a reaproximação delas com a gestão da empresa, contrataram executivos do mercado para posições corporativas e consultores para tarefas específicas, os quais viabilizaram a introdução de práticas já consagradas em empresas mais estruturadas do mercado, portanto, os principais mecanismos institucionais que operaram na prescrição das formas alternativas de configuração devem ter sido de natureza mimética e normativa.

Os participantes recordaram-se, nas entrevistas, que a sugestão de implementação do orçamento, em particular, partiu de consultores organizacionais que estavam auxiliando o grupo a estruturar suas práticas de governança corporativa. Diante da dificuldade de se avançar o processo de planejamento estratégico, o orçamento foi priorizado como um passo inicial no desenvolvimento de uma cultura de planejamento. Nas entrevistas, ao comentarem como tomaram conhecimento do início da implementação do orçamento, os gestores deixaram claro que foram simplesmente comunicados pelo Conselho de Administração. A bem da verdade, a empresa havia tomado a iniciativa algum tempo antes de desenvolver um orçamento de forma independente, possivelmente antecipando que um processo seria iniciado no nível corporativo. O Conselho de Administração, que desejava um processo comum a todas as empresas do grupo, não deu suporte à idéia. Havia também a interpretação de que,

em se antecipando, a empresa poderia estar tentando impedir a intromissão do corporativo nas suas operações.

Se o contexto externo, portanto, não foi a fonte da insatisfação motivadora da transição, foi, por outro lado, conforme advogado por Greenwood e Hinings (1996), a fonte das alternativas de configuração e de práticas contábeis gerenciais associadas a outras formas organizacionais.

4.4.2 Dinâmica interna

A insatisfação do grupo de sucessores, capitaneados pela Alice e sua irmã, com a forma como seus interesses estavam acomodados nas empresas do grupo, emerge como o motor principal do processo de mudanças que leva à transição ora em andamento. O Sr. João e o grupo de direção da empresa pareciam satisfeitos com o curso normal dos negócios. O Sr. João mantinha o controle total do negócio e os resultados voltaram a ser positivos, depois de um período de crise. O grupo de dirigentes tinha o reconhecimento do proprietário-controlador e gozavam de relativa autonomia dentro do modelo de gestão com o qual estavam habituados. Não havia razão para esses buscarem uma configuração alternativa, se a vigente atendia plenamente aos seus interesses. É interessante notar que não havia, na reaproximação dos sucessores, uma crise ou queda de desempenho que obrigasse a empresa a buscar configurações alternativas, mas havia, como argumentado anteriormente, uma disputa de poder em andamento. No passado, como observado na crise pós-Plano Real, não foi cogitado mudar a configuração. Naquela ocasião, embora houvesse insatisfação com o desempenho, prevaleceu o compromisso com o *status quo*, quando todos os grupos de interesse (Sr. João e os gestores, já que os sucessores estavam afastados) estavam comprometidos com o modelo institucionalizado. Na persistência da crise, que se estendeu até 1998, a alternativa contemplada foi a venda da empresa, o que demonstra certa limitação cognitiva acerca de outros modelos alternativos.

A mudança demandada pelo grupo de interesse representado por Alice e os demais sucessores tinha caráter radical, que se traduzia em uma nova configuração, que se opunha à configuração existente. Segundo Greenwood e Hinings (1996), o compromisso que os grupos de interesse têm com respeito às configurações alternativas em uma mudança radical pode ser competitivo, quando os grupos se dividem entre o *status quo* e a alternativa, ou de reforma, se todos apóiam a alternativa. O início do processo de implementação do orçamento ilustra esse

ponto. O processo esteve para ser abortado logo no início, como uma reação do Sr. João aos receios manifestados pelos gestores. Os gestores desconheciam naquela ocasião as reais intenções dos sucessores, temiam ingerências, cobranças autoritárias e desprestígio. A firme determinação dos sucessores, naquela ocasião, foi crucial para que a implementação do orçamento fosse iniciada. Sem esse patrocínio, os gestores reconheceram nas entrevistas, o processo não teria acontecido. Observaram, no entanto, que a comunicação das razões do projeto, logo no início, poderia ter sido mais clara. Com o passar do tempo e a desmistificação dos receios a respeito do orçamento, foram os próprios dirigentes, na figura do Otávio e do Osvaldo, que asseveraram ao Sr. João da necessidade e dos benefícios do processo. Conforme relatado, o Sr. João praticamente ignorava o orçamento, mas passou a consentir no seu progresso. Contudo, quando havia conflito, prevaleciam as decisões e definições emanadas a partir do estilo de gestão do Sr. João.

Recentemente, na extensão do processo orçamentário a outra empresa do grupo, diante de uma tentativa dos gestores daquela empresa de abortar o processo no início, o Sr. João comentou, nas palavras da Alice: “[...] mando até morrer, mas façam o orçamento, porque depois são os números que vão mandar.” Os próprios gestores reconheceram que, decorrido mais de um ano desde que o processo se iniciou, a necessidade de mudar o formato de gestão era indiscutível, pelas características dos sucessores. O Sr. João não tinha um sucessor potencial com características semelhantes às dele. Bosco observa que a própria estrutura gerencial da empresa estava envelhecida e teria que ser substituída em alguns anos. Osvaldo reforçou em seus comentários que um conjunto de profissionais que fariam parte da gestão futura não atuaria igual ao Sr. João. Portanto, o modelo organizacional teria que ser necessariamente outro. A visão dos sucessores era de um modelo de governança no qual pudessem controlar os negócios sem necessariamente estarem diretamente presentes na sua gestão, que levaria à profissionalização, a qual, por sua vez, demandaria sistemas de planejamento e controle formais. Assim, pode-se considerar que havia uma competição de modelos, mas de caráter abrandado pela inevitabilidade, reconhecida por todas as partes interessadas, da transição a uma nova configuração.

Por outro lado, a convivência de características de ambas as configurações durante a transição, com a prevalência da configuração antiga, impunha um ritmo mais lento, evolutivo, ao processo. A inevitabilidade do processo não impedia que o mesmo fosse colocado em

“banho-maria” sempre que o ambiente externo parecesse mais hostil e desfavorável. No primeiro semestre de 2006, como o recrudescimento do câmbio, por exemplo, observou-se a diminuição do ritmo de reuniões de acompanhamento e se voltou a priorizar o foco operacional. A própria cultura de planejamento e controle não era disseminada como requerido, pelos tabus existentes na configuração antiga, sobre o compartilhamento de informações gerenciais com a estrutura. Embora reconhecendo os benefícios já auferidos com o atual grau de disseminação de informações, outro tanto deixava de ser alcançado pelo menor envolvimento e comprometimento da estrutura como um todo. Não só os gestores, mas os próprios acionistas estavam gradualmente se habituando à nova dinâmica de planejamento e controle, de estabelecimento de metas e cobrança de resultados através dos níveis hierárquicos. Observa-se, nesse relato, a importância do estabelecimento de novos hábitos e rotinas para a institucionalização das novas práticas, que é um processo que requer tempo.

Greenwood e Hinings (1996), também, relacionam a mudança efetiva não só a uma estrutura de poder favorável a ela, mas também à capacidade de realizá-la. A estratégia da Alice e dos demais sucessores tanto no processo maior de transição, quanto no processo específico de orçamento, foi a de recorrer a recursos externos, na forma de gerentes corporativos contratados e consultores. Embora tenha havido uma reação ao grau de atuação dos gestores corporativos no dia-a-dia da operação, que se temia implicasse perda de autonomia ou de desprestígio, especialmente, na introdução de novas práticas, como no caso do orçamento, reconhece-se que o processo não teria avançado no mesmo ritmo, não fosse pela presença deles. Não havia conhecimento ou experiência a respeito, além de o processo de implementação requerer tempo adicional de trabalho. Vários entrevistados observaram que as novas práticas tiveram que ser acomodadas em meio a outras responsabilidades dos gestores. Segundo o relato de alguns, o ritmo da implementação poderia ser maior, se as áreas administrativas contassem com recursos específicos para as novas tarefas. Os próprios gestores das áreas comentam que inicialmente não previam tempo para as novas atividades de planejamento e controle. A delegação de outras atividades para os subordinados foi o expediente relatado por alguns como um meio de acomodar as tarefas adicionais. Era reconhecido que os gestores tinham um foco eminentemente operacional antes do orçamento, mas gradualmente foram se incumbindo das atividades gerenciais.

4.4.3 Resumo da análise das mudanças na Contabilidade Gerencial

Constatou-se que a descrição do processo de transição acima referido é aderente com o modelo de mudança organizacional elaborado por Greenwood e Hinings (1996). O processo sucessório era o motor principal da transição em curso. O grupo de sucessores patrocinava o estabelecimento de um modelo de governança corporativo que significava a substituição da atual configuração, informal e pessoal, por outra, profissionalizada, separando controle e gestão. Essa configuração competia com a existente, refletindo em um ritmo de mudança mais lento, embora houvesse espaço consentido para o seu progresso pelo poder dominante. A falta de capacidade interna para a implementação das mudanças requeridas foi suprida com a contratação de profissionais e consultores externos.

A explicação de Miller e Friesen (1984) sobre a transição entre estágios de ciclo de vida pode dar a impressão de que essa se processa sempre rapidamente e que os atributos se alinham entre si através da ação de uma “mão-invisível”. De fato, Miller e Friesen (1980b, p. 603) reconhecem que a mudança radical, que altera o *status quo*, pode ocorrer quando há uma insatisfação muito grande com a situação vigente ou há uma mudança significativa na base de poder entre os grupos com diferentes ideologias e perspectivas. As evidências do caso também parecem fundamentar essa explicação, pois, mesmo que o período observado favoreça um grau diferenciado de controle gerencial, tal desenvolvimento não ocorreu enquanto não houve um grupo com poder suficiente para patrociná-lo. A análise da transição do estágio (configuração) ‘pioneiro’, conforme se rebatizou a extensão do estágio de ‘nascimento’, para um estágio mais avançado de ‘crescimento’ ou ‘maturidade’, como o observado no caso em estudo, revelou um processo mais complexo e rico, no qual há uma forte dinâmica de poder como “pano de fundo” e o ritmo de progressão nem sempre é revolucionário.

Mais do que explicações concorrentes, pode-se constatar a complementaridade dos tipos-básicos de desenvolvimento (ver item 2.1.1) nessa tentativa de articulação de Teoria da Configuração e Teorias Institucionais empreendida por Greenwood e Hinings (1996). Inicialmente, pode-se atribuir a implementação do orçamento a uma causa direta que é a necessidade de instrumentos de controle compatíveis com as novas práticas de governança pretendidas. Nessa perspectiva, funcionaria o tipo-básico teleológico, no qual se define uma meta e os meios para que sua implementação fosse viabilizada. Ampliando a observação além

da causa imediata, constata-se a transição de configuração que está associada ao tipo-básico do ciclo de vida, ou seja, a passagem para um estágio organizacional mais complexo, o qual exige o realinhamento dos atributos da organização, entre os quais os de controle. O modelo de mudança organizacional de Greenwood e Hinings (1996) realça, no entanto, o caráter dialético, outro tipo-básico de desenvolvimento, por detrás da mudança radical, como é o caso da transição entre configurações. Grupos de poder podem alinhar seus interesses com configurações diferentes e dessa dinâmica pode advir uma mudança ou não. Finalmente, o tipo-básico evolutivo parece estar presente tanto na Teoria da Configuração, quanto no modelo de mudança organizacional de Greenwood e Hinings (1996), através da prescrição e legitimização de configurações alternativas pelo ambiente externo. Formas organizacionais válidas tenderiam a emergir de um processo de variação-seleção-retenção que ocorreria em um setor ou em uma população de organizações. Algo similar pode ser imaginado para práticas contábeis gerenciais: surgem no meio acadêmico ou empresarial, de experiências específicas, que, se bem-sucedidas, são adotadas e mantidas pelas outras organizações.

4.5 Revisão das proposições do estudo de caso

Nessa seção, revisaram-se as proposições originais do projeto (seção 1.5) à luz das evidências e análises realizadas. As proposições – teses expostas para serem demonstradas e defendidas – derivadas do referencial teórico, nortearam a coleta e a análise deste estudo. Os achados desta pesquisa, por sua vez, foram confrontados com as proposições, de modo a verificar se essas eram suportadas integralmente, parcialmente ou não. Nos comentários de suporte, buscou-se analisar as evidências utilizando a taxonomia de Miller e Friesen (1984) tal como ela foi caracterizada no estudo desses autores e, em complementação, as sugestões de adaptação dessa taxonomia apresentadas por este trabalho, em especial, na caracterização do estágio de ‘nascimento’ (‘pioneiro’) e ‘declínio’. No geral, ambas interpretações produziram conclusões similares.

Em relação às proposições derivadas do trabalho de Miller e Friesen (1984), encontraram-se evidências de suporte no estudo de caso, especialmente, se for considerada a extensão do estágio ‘nascimento’ – até que o controle deixe de ser pessoal e informal – e a perspectiva ampliada do estágio de ‘declínio’ – como a inadequação da configuração vigente às condições do ambiente e a possibilidade de transição para um novo estágio.

Proposição 1: há consistência entre os atributos organizacionais em um dado estágio organizacional (configuração).

A exemplo da descontinuação dos controles inovadores, na transição para o ‘declínio’, bem como a manutenção do sistema de custos-padrão, nessa mesma transição, reflexo do paradigma organizacional do pioneiro (foco operacional, gestão informal e pessoal), ou seja, os controles que não se encaixavam nesse modelo de gestão foram descontinuados, assim que o grupo que lhe dava suporte foi afastado. Por outro lado, um novo controle na ocasião, o custo-padrão para precificação, foi assimilado, pois se mostrou útil às necessidades de informação do pioneiro e de seu estilo de gestão.

Proposição 2: o desenvolvimento de um atributo dentro de uma configuração é evolutivo: gradual e incremental.

O custo-padrão foi desenvolvido ao longo do tempo, incorporando inovações conceituais e tecnológicas, em versões sucessivas. Considerando uma fase estendida de ‘nascimento’, que se denominou ‘pioneira’, pode-se dizer que, afora os períodos de ‘declínio’, persistiu uma só configuração e, ao longo dos períodos de sua vigência, o sistema de custos-padrão foi mantido e continuamente aperfeiçoado.

Proposição 3: o desenvolvimento de um atributo entre duas configurações é revolucionário: radical e rápido.

A introdução do orçamento teve caráter radical na forma como a empresa era gerida, embora a rapidez de sua implementação fosse comprometida pela prevalência da configuração (paradigma) anterior. O orçamento representou uma nova perspectiva de controle, formal e impessoal, distinta da que o estágio ‘pioneiro’ preconizava. No entanto, com a prevalência do estilo de gestão representado pelo pioneiro, a institucionalização do orçamento se dava lentamente, com eventuais ameaças de retrocesso. Antecipa-se que, com o inexorável afastamento do pioneiro, a consolidação do orçamento como prática gerencial se dê de forma mais acelerada.

Proposição 4: não há uma ordem preestabelecida para a sucessão de estágios de desenvolvimento.

Se for considerada a classificação segundo Miller e Friesen (1984), a sequência observada foi ‘declínio’-‘crescimento’-‘crescimento’-‘maturação’ (ou ‘declínio’). Ao primeiro período de ‘crescimento’ seguiu-se ‘crescimento’ e ao último estágio de ‘crescimento’ pode seguir ‘maturação’ ou ‘declínio’. Se forem consideradas as alterações propostas: ‘declínio’-‘pioneiro’-‘pioneiro’-‘maturação’ (ou ‘declínio’). Em particular, nesse caso, pular-se-ia do ‘nascimento’ estendido (‘pioneiro’) para ‘maturação’ ou ‘declínio’, deixando de passar pelo ‘crescimento’. Não há, portanto, uma ordem preestabelecida para a sucessão de estágios, como ficou claro com as transições observadas.

Proposição 5: há uma tendência à permanência em um mesmo estágio organizacional (inércia).

Ficou evidente pela persistência da configuração associada ao pioneiro, quer se denomine esse estágio de ‘crescimento’ disfuncional – com forte presença do pioneiro – ou de ‘nascimento’ estendido (‘pioneiro’) – com a prevalência de controles pessoais e informais. Enquanto o pioneiro esteve no comando da empresa, seu estilo de gestão era dominante, impedindo ou dificultando a introdução de práticas não alinhadas com seu modo de conduzir os negócios. Isso fica claro com os dois períodos de ‘crescimento’ ou, alternativamente, de estágio ‘pioneiro’. Se porventura os períodos de ‘declínio’ forem considerados como momentos de inadequação da configuração de ‘crescimento’ ou ‘pioneira’ ao ambiente externo, fica mais evidente ainda a inércia organizacional. Inércia, essa, que quase levou à venda da empresa em dado momento.

Proposição 6: a mudança drástica de atributos isolados tende a ser revertida se não acompanhada de mudanças consistentes dos demais atributos organizacionais.

Essa proposição é evidenciada pela descontinuação dos controles, introduzidos anteriormente pela Alice, na transição ao primeiro período de ‘declínio’ observado. Tal fato é coerente com a configuração ‘pioneira’, na qual a utilidade desses instrumentos não era reconhecida pelo pioneiro. Ele os julgava desnecessários à sua forma de gerenciar a empresa.

Proposição 7: o grau de formalização da Contabilidade Gerencial aumenta através dos estágios organizacionais – ‘nascimento’, ‘crescimento’, ‘maturidade’ e ‘renovação’ -, conforme a maior complexidade organizacional, exceto pelo estágio de ‘declínio’.

Tal proposição pode ser constatada pelos relatos do ‘crescimento’ (ou estágio ‘pioneiro’) e da possível transição para a ‘maturidade’ da empresa, em que, através do tempo, a formalidade dos controles gerenciais havia aumentado. O período de ‘declínio’ registrou um retrocesso, com a descontinuação de alguns controles, conforme esperado.

As proposições derivadas do trabalho de Moores e Yuen (2001), no entanto, não parecem ter sido suportadas tão bem pelas evidências coletadas quanto as anteriores.

Proposição 8: há maior amplitude na seleção de instrumentos de Contabilidade Gerencial nos estágios de ‘crescimento’ e ‘maturidade’ do que nos estágios de ‘nascimento’, ‘renovação’ e ‘declínio’.

O suporte é parcial. Verificou-se uma maior amplitude possível no ‘crescimento’ do que no ‘declínio’. Se a transição para a ‘maturidade’ se confirmar, parece que haverá maior amplitude nesse estágio do que no de ‘crescimento’. Certamente no ‘nascimento’, ou seja, no início da operação da empresa, o escopo era menor do que no ‘crescimento’; mas não é possível afirmar nada em relação à ‘renovação’, pois esse estágio não foi observado nesse caso. Chega-se a conclusões similares se for trocado ‘crescimento’ por estágio ‘pioneiro’.

Proposição 9: os níveis de agregação e integração das informações contábeis gerenciais serão maiores e o escopo mais amplo nos estágios de ‘crescimento’ e ‘renovação’ do que nos outros estágios.

A empresa, muito provavelmente, passou vários períodos de ‘crescimento’, incluindo aqueles observados, sem um detalhamento muito grande da informação gerencial; tal detalhamento está sendo proporcionado, agora, na transição para a ‘maturidade’, quando se prepara a profissionalização da empresa; logo, o ‘crescimento’ não é o ápice necessariamente dos níveis de agregação e integração, nem do escopo mais amplo. Nada se pode afirmar sobre o estágio de ‘renovação’, com base neste estudo de caso. Se forem considerados os períodos de

‘crescimento’ como estágio de ‘nascimento’ estendido, ‘pioneiro’, menos evidências ainda existem para suportar essa proposição.

Proposição 10: nos estágios de ‘crescimento’ e ‘renovação’, as informações devem ser mais tempestivas do que nos outros estágios.

Em relação à ‘renovação’, nada pode ser dito, por não ter sido um estágio observado. Parece que a organização conseguiu conviver com informações gerenciais relativamente morosas todos esses anos em que se observaram estágios de ‘crescimento’. Atualmente, quando o controle efetivamente se pretende fazer através de sistemas formais, na transição para o estágio de ‘maturidade’, a urgência por ter as informações mais próximas possíveis aos fatos ocorridos aparece mais claramente, portanto, a maior tempestividade não está associada necessariamente ao estágio de ‘crescimento’, como definido por Miller e Friesen (1984). Tomando os períodos de ‘crescimento’ como estágios ‘pioneiros’, conforme sugestão, os quais precederiam o ‘crescimento’ de fato, então, torna-se ainda mais difícil qualquer conclusão a respeito dessa proposição.

A análise das mudanças na Contabilidade Gerencial utilizando o modelo de mudança organizacional de Greenwood e Hinings (1996) permitiria introduzir uma nova proposição.

Proposição 11: a mudança de configuração ou a transição entre estágios de ciclo de vida, requer um grupo de interesses insatisfeito, comprometido com uma configuração alternativa, com poder e capacidade suficientes para implementá-la.

5 CONCLUSÕES

No caso estudado, pôde-se observar como os estágios de ciclo de vida, entendidos como configurações, afetam o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial: aprofundando as características dos instrumentos existentes de forma coerente com a idéia central da configuração vigente ou requerendo a alteração do conjunto de instrumentos, envolvendo a supressão de instrumentos antigos ou a introdução de novos instrumentos, de forma a alinhá-los com a idéia central de uma nova configuração. O aperfeiçoamento contínuo do sistema de custos-padrão foi um exemplo observado do primeiro tipo de influência do estágio de ciclo de vida. Até a retomada do processo sucessório, há relatos de poucos artefatos de Contabilidade Gerencial. O destaque foi o sistema de custo-padrão, que surgiu como resposta às exigências legais de controle de preços do período inflacionário. Esse sistema foi aprimorado em versões sucessivas ao longo do tempo para apoiar decisões de precificação. Nessa fase da história da empresa, iniciativas de introdução de outros controles gerenciais foram desestimuladas e descontinuadas pelo pioneiro. O conjunto restrito de artefatos contábeis gerenciais é compatível com a configuração associada ao pioneiro, em que ele concentrava todas as decisões e exercia o controle pessoalmente e de maneira informal. Nesse contexto, o pioneiro não via utilidade em controles formais. O sistema de custos-padrão, por outro lado, foi estimulado e desenvolvido por atender a uma necessidade de informação do pioneiro para a tomada de decisão sobre preços. O tamanho da empresa, refletido no número crescente de produtos, deve ter tido um papel importante na necessidade de um sistema de apoio à decisão. Vale ressaltar que essas informações eram mantidas a “sete-chaves”, sem participação da área comercial, acessíveis apenas ao diretor industrial, além do pioneiro e do gerente de custos.

A implementação do orçamento, por outro lado, exemplifica a influência de uma mudança de estágio de ciclo de vida. Com a retomada da sucessão, percebe-se a gênese de uma nova configuração, baseada em práticas formais de governança, conforme valorizado pela segunda geração da família. A idéia central, nessa configuração, era a de profissionalizar a empresa, permitindo segregar o controle (propriedade) da gestão (administração). Para isso, era necessário delegar a profissionais a administração dos negócios, sem, contudo, abdicar do controle. A necessidade de prestação de contas implicou a introdução, em um curto espaço de tempo, de novos artefatos contábeis gerenciais. Inicialmente, relatórios detalhados sobre diversos aspectos da operação foram solicitados. O ápice desse processo, no entanto, deu-se

com a introdução do processo orçamentário. Até aquele momento, não havia um planejamento formal no ciclo de gestão. O orçamento teve um efeito catalisador sobre outros processos, de modo a aumentar a qualidade do dado contábil: melhores controles operacionais, revisão de práticas contábeis, etc. Embora a ênfase ainda fosse sobre receita e lucro, já havia uma preocupação inicial com o retorno de investimentos e outros indicadores não-financeiros. O foco ainda era predominantemente interno, com maior tempestividade e maior detalhamento das informações. Pôde-se observar um crescente envolvimento e participação dos gestores no processo de planejamento e controle. O orçamento, portanto, apareceu como um “divisor de águas” entre as práticas gerenciais históricas e aquelas que serviriam à almejada configuração profissional, nas quais o planejamento e o controle deixavam de ser uma função concentrada na figura do pioneiro, para estar institucionalizada em um conjunto de regras e rotinas da organização.

O que chamou a atenção, no caso, é que esse processo não é necessariamente linear no tempo, ou seja, muda-se de estágio e daí surgem novos instrumentos. O exemplo estudado demonstrou que a existência prévia de um instrumento como o orçamento era crítica para o sucesso da transição e precedia à própria configuração profissionalizada, com a qual era compatível. De fato, o orçamento não fazia sentido dentro do modelo de gestão do Sr. João, o pioneiro. Sua implantação só faria sentido pela antecipação dos requerimentos de profissionalização da empresa. O caso demonstra que as configurações convivem em períodos de transição, em que os atributos podem ser alterados isoladamente sobre a pressão dos distintos grupos de interesse, até que um prevaleça e, com ele, a configuração com a qual ele está comprometido. Nesse momento, esperar-se-ia que os atributos remanescentes se realinhassem rapidamente com a nova configuração. O estágio refletiria a configuração dominante no período, mas a “semente” de uma configuração alternativa já poderia estar latente dentro da própria empresa, como no caso estudado.

As evidências coletadas permitem suportar as proposições de Miller e Friesen (1984), mas apenas parcialmente aquelas derivadas do trabalho de Moores e Yuen (2001). O efeito dos estágios (configurações) de ciclo de vida sobre o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, conforme as evidências do caso, reflete as premissas da Teoria da Configuração. A verificação das proposições derivadas de Moores e Yuen (2001), entretanto, ficou prejudicada, pois o caso não proporcionou a observação de um período de ‘renovação’. Portanto, muitas afirmações a respeito desse estágio ficaram sem respaldo evidencial.

Adicionalmente, Moores e Yuen (2001) tinham o estágio de ‘crescimento’ como o ápice do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, o que, efetivamente, não teve suporte integral das evidências analisadas. Por outro lado, o modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984) demonstrou algumas limitações, quando aplicado ao caso brasileiro. Em especial, a descrição de Miller e Friesen (1984) está calcada no modelo de financiamento anglo-saxão, isto é, na captação predominantemente de recursos no mercado de capitais. Tal modelo tende a diluir mais rapidamente o controle que o pioneiro tinha sobre a empresa no estágio inicial e a forçar a adoção de estruturas de governança formais e profissionais já nos primeiros períodos de crescimento. Não é o caso, necessariamente do Brasil, onde historicamente se privilegia a manutenção do controle na pessoa ou grupo pioneiro. Esse traço repercute nos modelos de controle e nas práticas gerenciais, as quais podem se manter informais e pessoais por um período de tempo maior, mesmo em fases de expansão da atividade, como verificado nesse caso.

Considerando as particularidades brasileiras, a análise do caso sugere que o estágio de ‘nascimento’ pudesse ser estendido em termos de duração, não o restringindo até os 10 anos de vida da empresa, mas até que o controle pessoal e informal deixasse de prevalecer. Essa seria uma alternativa para se tratar essa situação, tão comum no Brasil, como uma disfunção do ‘crescimento’, ou seja, uma organização que tem características de uma configuração de ‘crescimento’, mas com a forte presença e controle do pioneiro, o que estaria em contradição com a descrição de Miller e Friesen (1984). A ausência de um prazo para o estágio de ‘nascimento’, englobaria essas organizações, muitas vezes grandes e velhas, controladas e geridas em um estilo de controle informal e pessoal, nessa configuração inicial. O estágio de ‘declínio’, por sua vez, ganhou uma nova compreensão através das análises, podendo ser considerado como uma “ponte” a ser cruzada entre configurações. O período de ‘declínio’ poderia levar de volta à mesma configuração anterior, a uma nova configuração ou até à “morte” da empresa. O caso sugere que a alternância de períodos de expansão e contração em empresas familiares no Brasil pode ser mais comum do que se imagina e a alternância de estágios ‘pioneiros’ e de ‘declínio’ poderia explicar essa dinâmica.

Mais do que as descrições específicas dos estágios de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), que mostraram algumas limitações no caso estudado, o que o estudo de caso tende a reforçar é o conceito de configuração: um conjunto de atributos coerentes entre si, organizados por uma mesma idéia central. A relação de estágios e sua descrição, por outro

lado, podem variar a depender do contexto (país, setor, etc.). No entanto, subjacente a elas persiste o conceito de configuração a explicar a dinâmica de mudanças e de desenvolvimento. Ao se abordar o desenvolvimento de um conjunto de empresas pertencentes à mesma população, as conclusões do estudo recomendam que se leve em conta na definição dos estágios organizacionais as influências dos ciclos econômicos e as características de financiamento e regulação no país ou nos setores específicos de atuação. O longo período inflacionário brasileiro, por exemplo, exigiu o desenvolvimento de práticas contábeis gerenciais sofisticadas específicas ao nosso país. Mesmo após a hiperinflação, o estudo demonstra que se pode conceber um conjunto de configurações consistente com a realidade nacional, em geral, e com a dos setores econômicos, em particular.

O modelo de mudança organizacional de Greenwood e Hinings (1996) aplicado à análise da transição entre estágios de ciclo de vida revelou o caráter dialético desse processo. As evidências do caso sugerem que a mudança de estágio de ciclo de vida é uma mudança radical, a qual requer que pelo menos um grupo de interesses insatisfeito da organização eleja uma configuração alternativa, tenha poder suficiente e supra a organização com a capacidade para realizar a transição. Se os grupos de poder se associam a configurações diferentes, o processo se torna mais lento e até mesmo pode não acontecer. O modelo de Greenwood e Hinings (1996) complementa o de Miller e Friesen (1984) na explicação e na previsão das transições entre estágios de ciclo de vida. O conceito de configuração subjacente a ambos se mostrou suficientemente abrangente e uma plataforma flexível para acomodar as contribuições de outras teorias como a Institucional.

O estudo identificou que a empresa se encontra em um período de transição de uma configuração ‘pioneira’ para um estágio de ‘maturidade’, de controles formais, profissionalizado, focado na busca de resultados pela eficiência, mais do que pelo crescimento de vendas. A identificação do grupo de sucessores com a idéia central do estágio de ‘maturidade’ era o maior impulsionador da mudança. A adesão dos administradores e a tolerância do pioneiro para com essas mudanças aumentavam as possibilidades de que a transição viesse a se efetivar de fato. Os diferentes graus de compromisso dos grupos de interesse em relação à nova configuração se refletiam no ritmo mais lento das transformações. A continuidade da presença do pioneiro no comando dos negócios fazia prevalecer as práticas antigas onde houvesse um conflito com as práticas novas. O risco seria, em um recrudescimento do contexto externo, haver um retrocesso, derivando para um novo período

de ‘declínio’, o que historicamente havia sido a reação esperada do pioneiro a essas condições. No entanto, pelo avanço do processo de transição e pela inexorabilidade e proximidade cada vez maior do afastamento do pioneiro, pode-se considerar que esse risco, naquele momento, fosse baixo. Espera-se, portanto, que a institucionalização do processo orçamentário continue e que outras práticas gerenciais complementares sejam aperfeiçoadas ou introduzidas. Particularmente, deverão ser considerados um sistema integrado de custos, um sistema de indicadores (financeiros e não-financeiros) para o aumento da eficiência dos processos produtivos e, como fecho do ciclo de planejamento e controle, a junção dos instrumentos contábeis e operacionais com a avaliação do desempenho e de recompensas de indivíduos e áreas. No âmbito do planejamento, espera-se que a dimensão estratégica seja incorporada, com um posicionamento deliberado e uma visão de longo prazo.

Metodologicamente, este estudo aplicou uma abordagem híbrida de diversas técnicas para evidenciar o desenvolvimento organizacional e, em particular, o da Contabilidade Gerencial. Ficou demonstrada a importância da abordagem qualitativa no estudo de fenômenos de mudança e desenvolvimento organizacional. O uso de entrevistas abertas, por exemplo, enriqueceu os achados da aplicação do questionário na análise da situação atual, realçando os aspectos da dinâmica da transição em curso. O fenômeno do desenvolvimento em si, ou seja, a sucessão de mudanças no tempo, foi apreendido através de uma retrospectiva histórica, baseada em técnicas de entrevistas e de análise qualitativas, as quais viabilizaram um estudo longitudinal retrospectivo.

Espera-se que as contribuições deste trabalho possam ser de utilidade em pesquisas futuras na área. Nos estudos de perspectiva *cross-sectional*, a pesquisa revelou a complexidade da caracterização do estágio de ciclo de vida, especialmente, quando se consideram os efeitos dos períodos de transição. Talvez, a captação do grau e do sentido da mudança em alguns atributos-chave seja uma informação que ajude a caracterizar melhor o estágio ou a transição em andamento, ao invés de apenas perguntar sua presença ou não. A perspectiva sobre o mesmo evento ou fenômeno de mudança pode variar dependendo de quem responde ao questionário ou é entrevistado. Portanto, em pesquisas quantitativas em múltiplas empresas com um entrevistado apenas, quando se aborda o tema do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, é preciso tomar cuidado sobre qual a perspectiva se deseja tratar no trabalho (acionista, primeiro executivo, responsável financeiro, etc.). Dada a complexidade das variáveis envolvidas, uma entrevista de validação seria recomendável, nesses casos. Nos

estudos de perspectiva longitudinal, auxiliaria a generalização dos achados a replicação desta pesquisa em casos similares, empresas familiares em vias de profissionalização, bem como sua extensão para casos nos quais se pudessem observar outros tipos de transição. Sem desconsiderar os custos e desafios envolvidos, um estudo longitudinal prospectivo, no qual a empresa é acompanhada ao longo do tempo, à medida que se desenvolve, poderia trazer outros detalhes do processo de desenvolvimento da Contabilidade Gerencial que em estudos retrospectivos seriam inviáveis de se observar.

REFERÊNCIAS

- ALBAUM, G. The Likert scale revisited: an alternative version. **Journal of the Market Research Society**, v. 39, n. 2, 1997.
- ALDRICH, H. *Organizations evolving*. London: Sage Publications, 2004.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Management Control Systems*. 10th ed. Boston: McGraw-Hill Irwin, 2000.
- AUZAIR, S. M.; LANGFIELD-SMITH, K. *The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations*. **Management Accounting Research**, v. 16, p. 399-421, 2005.
- BABBIE, E. *The Practice of Social Research*. 9th ed. CA, Belmont: Thomson Learning, 2000.
- BITNER; M. J.; BOOMS, B. H.; MOHR, L. A. *Critical Service Encounters: The Employee's View*. **Journal of Marketing**, v. 58, October, p. 95-106, 1994.
- _____; _____. TETREAULT, L. A. *The Service Encounter: Diagnosing Favorable and Unfavorable Incidents*. **Journal of Marketing**, v. 54, January, p. 71-84, 1990.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.
- CHANDLER, A. D. Jr. *Strategy and Structure: Chapters in the history of the industrial enterprise*. Cambridge, MA: MIT Press, 1962.
- CHAPMAN, C. S. *Reflections on a contingent view of accounting*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 189-205, 1997.
- CHELL, E. *Critical Incident Technique*. In: **Qualitative Methods and Analysis in Organizational Research: a Practical Guide**. GILLIAN, S.; CASSEL, C. (Orgs.) Thousand Oaks, CA: Sage, 51-72, 1998 *apud* GREMLER, D. D. *The Critical Incident Technique in Service Research*. **Journal of Service Research**, v. 7, n. 1, p. 65-89, 2004.
- _____; PITTAWAY, L. *A study of entrepreneurship in the restaurant and café industry: exploratory work using the critical incident technique as a methodology*. **Hospitality Management**, v. 17, p. 23-32, 1998.
- CHENHALL, R. H. *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 127-168, 2003.
- _____; LANGFIELD-SMITH, K. *The implementation of innovative management accounting systems*. **Australian Accounting Review**, v. 9, n.3, p. 37-46, 1999.

_____; MORRIS, D. *The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems*. **The Accounting Review**, v. 61, p. 16-35, 1986.

CHURCHILL JR, G. A. **Marketing Research: methodological foundations**. Chicago: Dryden Press, 1983.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7^a ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAJAY, S. *Managerial accounting research: the contribution of organizational and sociological theories*. **Journal of Management Accounting**, v. 8, 1996.

CHRISTENSEN, C.R.; SCOTT, B.R. *Summary of course activities*. In: SCOTT, B.R. **Stages of corporate development - part 1**. 1971. Case note n°. 9, p. 371-294. Boston: HBS Case Services, 1964 *apud*: LEVIE, J.; HAY, M. **Progress or just proliferation? A historical review of stages models of early corporate growth**. Working Paper, 1999.

DAVILA, T. *An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 223-248, 2005.

DENT, J. F. *Organizational research in accounting: perspectives, issues and a commentary*. In: BROMWICH, M.; HOPWOOD, A. G. (Org.) **Research and Current Issues in Management Accounting**. London: Pitman, p. 143-178, 1986.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. *The Iron Cage Revisited: Institutional isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, Apr, p. 147-160, 1983.

_____; _____. **The New Institutionalism in Organization Analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

DONALDSON, L. **American anti-management theories of organization: a critique of paradigm proliferation**. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

_____. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, p. 105-133, 1999.

DRAZIN, R.; VAN DE VEN, A. H. *Alternative forms of fit in contingency theory*. **Administrative Science Quarterly**, v. 30, p. 514-539, 1985.

FERREIRA, A. OTLEY, D. *Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems*. 2006. Disponível em: <<http://www.ssrn.com>>. Acesso em: 09/04/2007.

FLANAGAN, J. C. *The Critical Incident Technique*. **Psychological Bulletin**, v. 51, n. 4, p. 327-358, 1954.

FISHER, J. *Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity*. **Journal of Accounting Literature**, v. 14, 1995.

FREZATTI, F. *Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study*. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 9, 2^a ed. especial, 2005.

GERDIN, J.; GREVE, J. Forms of contingency fit in management accounting research – a critical view. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, p. 303-326, 2004.

GHERARDI, S.; TURNER, B. A. *Real men don't collect soft data*. **Quaderno 13**, Dipartimento di Politica Sociale, Università di Trento, 1987 apud MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative Data Analysis**. 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1994.

GLICK, W. H. et al. *Studying Changes in Organizational Design and Effectiveness: Retrospective Event Histories and Periodic Assessments*. In: HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.) **Longitudinal Field Research Methods: Studying Processes of Organizational Change**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

GRANLUND, M.; TAIPALEENMAKI, J. *Management control and controllership in new economy firms- a life cycle perspective*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 16, p. 21-57, 2005.

GREENWOOD, R.; HININGS, C. R. *Understanding strategic change: the contribution of archetypes*. **Academy of Management Journal**, v. 36, n. 5, 1993.

_____; _____. *Understanding radical organizational change: bringing together the old and the new institutionalism*. **The Academy of Management Review**, v. 21, n. 4, 1996.

GREINER, L. E. *Evolution and revolution as organizations grow*. **Harvard Business Review**, July-August, 1972.

_____. *Evolution and revolution as organizations grow*. **Harvard Business Review**, May-June, 1998.

GREMLER, D. D. *The Critical Incident Technique in Service Research*. **Journal of Service Research**, v. 7, n. 1, p. 65-89, 2004.

GRESOV, C.; DRAZIN, R. *Equifinality: functional equivalence in organization design*. **Academy of Management Review**, v. 22, n. 2, p. 403-428, 1997.

HAMILTON, W. H. *Institution*. In: SELIGMAN, E. R. A.; JOHNSON, A. (Orgs.). **Encyclopedia of Social Science**, v. 73, n. 4, 1932 apud BURNS, J.; SCAPENS, R. W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.) **Longitudinal Field Research Methods: Studying Processes of Organizational Change**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais**. São Paulo: EPU, 1980.

KHANDWALLA, P. N. *The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls*. **Journal of Accounting Research**, v. 10, p. 275-285, 1972.

KOTECKI, M. L. *Building a future: creating and leveraging organization resilience within the context of history, change, and continuity*. Lisle, 2001. Tese (Doutorado) – Benedictine University.

LEONARD-BARTON, D. *A Dual Methodology for Case Studies: Synergistic Use of Longitudinal Single Site with Replicated Multiple Sites*. In: HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.) **Longitudinal Field Research Methods: Studying Processes of Organizational Change**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

LEVIE, J.; HAY, M. *Progress or just proliferation? A historical review of stages models of early corporate growth*. Working Paper, 1999.

LIPPETT, G.L., SCHMIDT, W.H. *Crises in a developing organization*. **Harvard Business Review**, (November/December); p.102-112, 1967.

MARSHALL, C.; ROSSMAN, G. B. **Designing Qualitative Research**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

MARTINS, G. A. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MAZZON, J. A. **Análise do programa de alimentação do trabalhador sob o conceito de marketing social**. São Paulo, 1981. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MCKENZIE, B. *Collecting Oral Histories for Entrepreneurship Research*. **New England Journal of Entrepreneurship**, v. 8, n. 1, Spring, 2005.

MEIHY, J. C. S. B. **Manual de História Oral**. 5^a ed. São Paulo: Ed. Loyola, 2005.

MEYER, A. D.; TSUI, A. S.; HININGS, C. R. *Configurational approaches to organizational analysis*. **Academy of Management Journal**, Dec, v. 36, n. 6, p. 1175-1195, 1993.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative Data Analysis**. 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1994.

_____, R. E.; SNOW, C. C. **Organizational strategy, structure, and process**. New York: McGraw-Hill, 1978.

MILLER, D. *Configurations of strategy and structure: towards a synthesis*. **Strategic Management Journal**, v. 7, n. 3, May/June, 233-249, 1986.

_____. *The genesis of configurations*. **Academy of Management**, v. 12, n. 4, Oct., p. 686-701, 1987.

_____. *Configurations revisited*. **Strategic Management Journal**, v. 17, n. 1, Jul., p. 505-512, 1996.

_____; FRIESEN P. H. *Archetypes of organizational transition*. **Administrative Science Quarterly**, v. 25, June, p. 268-299, 1980a.

_____; _____. *Momentum and Revolution in Organizational Adaptation*. **Academy of Management Journal**, v. 23, Dec., p. 591-614, 1980b.

_____; _____. *A Longitudinal Study of the Corporate Life Cycle*. **Management Science**, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.

MOORES, K. e YUEN, S. *Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 26, p. 351-389, 2001.

OLIVER, C. *Strategic Responses to Institutional Processes*. **Academy of Management Review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

_____. *The antecedents of deinstitutionalization*. **Organization Studies**, v. 13, n. 4, p. 563-588, 1992.

OTLEY, D. T. *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n.4, p. 413-428, 1980.

PATTON, M. Q. *Qualitative evaluation and Research Methods*. 2nd ed. CA, Newbury Park: Sage Publications, 1990.

PEREIRA, J. C. R. **Análise de Dados Qualitativos**: estratégias metodológicas para as Ciências da Saúde, Humanas e Sociais. São Paulo: Edusp, 1999.

PETTIGREW, A. M. *Longitudinal Field Research on Change: Theory and Practice*. In: HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.) **Longitudinal Field Research Methods: Studying Processes of Organizational Change**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

PFEFFER, J.; SALANCIK, G. R. *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*. New York: Harper and Row, 1978 *apud* DONALDSON, L. **American anti-management theories of organization: a critique of paradigm proliferation**. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

QUINN, R. E.; CAMERON K. *Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: some preliminary evidence*. **Management Science**, v. 29, n. 1 (January), 1983.

RHENMAN, E. **Organization theory for long-range planning**. London: Wiley, 1973.

ROSSMAN, G. B.; WILSON, B. L. **Numbers and Words**: combining quantitative and qualitative methods in a single large scale evaluation study. **Evaluation Review**, v. 9, p. 627-643, 1985 *apud* MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative Data Analysis**. 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1994.

_____; _____. **Numbers and Words revisited:** being “shamelessly eclectic”. **Quality and Quantity**, v. 28, n. 3, 1994 *apud* MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative Data Analysis**. 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1994.

SCAPENS, R. W.; *Management accounting: a survey*. In: SCAPENS, R. W.; OTLEY, D. T.; LISTER, T. J. (Org.) **Management Accounting, Organisational Behaviour and Capital Budgeting**. London: Macmillan/ESRC, p. 15-95, 1984.

_____. *Never mind the gap: towards na institutional perspective on mangement accounting paractice*. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 301-321, 1994.

_____. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

_____; ARNOLD, J. *Economics and management accounting research*. In: BROMWICH, M.; HOPWOOD, A. G. (Org.) **Research and Current Issues in Management Accounting**. London: Pitman, p. 78-102, 1986.

SCOTT, R. W. **Institutions and Organizations**. 2nd ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2001.

SEIDMAN, I. E. **Interviewing as Qualitative Research: a Guide for Researchers in Education and the Social Sciences**. New York: Teachers College, Columbia University, 1991.

SELTO, F. H.; RENNER, C. J.; YOUNG, S. M. *Assessing the organizational fit of a just-in-time manufacturing system: testing selection, interaction and systems models of contingency theory*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n.7/8, p. 665-684, 1995.

SELZNICK, P. **Leadership in Administration**. New York: Harper and Row, 1957.

SHOPES, L. **Making sense of oral history**. 2005 Disponível em: <<http://historymatters.gmu.edu/mse/oral/>>. Acesso em: 09/04/2007.

SIEBER, J. D. *The Integration of Field Work and Survey Methods*. **American Journal of Sociology**, v. 78, n. 6, p. 1335-1359, 1973.

SIMONS, R. **Performance measurement and control systems for implementing strategy**. New Jersey: Prentice-Hall, 2000.

SMITH, H. W. **Strategies of social research**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1975.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras**. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SUTTON, R. I.; STAW, B. M. *What theory is not*. **Administrative Science Quaterly**, v. 40, p. 371-384, 1995, *apud* YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3^a ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

URQUHART, C. *et al.* *Critical incident technique and explication interviewing in studies of information behavior.* ***Library & Information Science Research***, v. 25, p. 63–88, 2003.

VAN DE VEN, A. H.; POOLE, M. S. *Explaining development and change in organizations.* ***The Academy of Management Review***, v. 20, n. 3, Jul., p. 510-540, 1995.

_____; _____. *Methods for studying Innovation Development in the Minnesota Innovation Research Program.* In: HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.) ***Longitudinal Field Research Methods: Studying Processes of Organizational Change.*** Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

YIN, R. K. *Life histories of innovations: how new practices become routinized.* ***Public Administration Review***, v. 41, p. 21-28.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3^a ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICES

APÊNDICE A: VARIÁVEIS E QUESTÕES DO MODELO

APÊNDICE B: QUESTIONÁRIO

APÊNDICE C: RESPOSTAS CONSOLIDADAS AO QUESTIONÁRIO

APÊNDICE D: COMPATIBILIDADE DA MÉDIA DAS RESPOSTAS AO
QUESTIONÁRIO COM OS ESTÁGIOS DE CICLO DE VIDA

APÊNDICE A: Variáveis e Questões do Modelo

	Variáveis	Questões
	Contexto organizacional	
V20	Idade da firma	Entrevista preliminar
V21	Número de funcionários	Entrevista preliminar
V22	Tamanho relativo aos competidores	Entrevista preliminar
V23	A propriedade é:	Entrevista preliminar
V24	Impacto do conselho de administração sobre as decisões e operações da firma	O impacto do conselho de administração (ou proprietários) sobre as decisões estratégicas e operacionais da firma é alto
V25	Influência dos proprietários/acionistas	Há muita influência dos proprietários ou acionistas da firma na gestão da empresa (orientação predominante da gestão é interna)
V26	Influência dos clientes	O influência dos clientes sobre as decisões da empresa é grande em relação a dos acionistas/proprietários (orientação da gestão é predominantemente externa)
V27	Dinamismo do ambiente é manifestado pela quantidade de imprevisibilidade de mudança nas preferências dos clientes, tecnologias de produção/serviço e na forma de competição nos principais setores de atuação da firma	O ambiente de atuação da empresa é caracterizado por ser dinâmico sujeito a mudanças imprevisíveis em termos das preferências dos clientes, tecnologias de produção/serviço e na forma de competição nos principais setores de atuação da empresa
V28	Hostilidade no ambiente é evidenciada pela competição por preço, produto, tecnologia e distribuição, restrições regulatórias severas, indisponibilidade de mão-de-obra e matérias-primas e tendências demográficas desfavoráveis (ex:diminuição de mercados)	O ambiente é caracterizado por alta competição (preço, produto, tecnologia, distribuição) ou o contexto é desfavorável (restrições regulatórias, escassez de mão-de-obra, matérias-primas, mercados em diminuição)
V29	Heterogeneidade no ambiente concerne diferenças nas táticas competitivas, preferências dos clientes, linhas de produto, canais de distribuição, etc. nos mercados da firma.	A empresa atua em mercados onde as táticas competitivas, preferências dos clientes, linhas de produto, canais de distribuição, etc são significativamente diferentes entre si
	Estratégias	
V1	Inovações de produtos e serviços frequentes e importantes	Há introdução frequentes e importantes na linha de produtos/serviços
V2	modificações de produtos e serviços pequenas e incrementais	As modificações no portfolio de produtos/serviços são pequenas e incrementais (ex: adaptação para novos mercados/clientes)
V3	seguir a liderança dos competidores	Quanto a inovações, preferimos seguir a liderança dos competidores

V4	diversificação para linhas não relacionadas (produtos/serviços significativamente diferentes das linhas existentes) por aquisição de empresas	Temos diversificado para linhas não relacionadas (produtos significativamente diferentes das linhas existentes) através de aquisições de outras empresas
V5	diversificação para linhas não relacionadas (produtos/serviços significativamente diferentes das linhas existentes) pelo estabelecimento do próprio departamento ou subsidiária	Temos diversificado para linhas não relacionadas (produtos significativamente diferentes das linhas existentes) através do estabelecimento de nosso próprio departamento ou subsidiária
V6	expansão geográfica	Temos crescido através da expansão geográfica ou de capacidade
V7	integração vertical: acima (ex: comprar fontes de matéria-prima)	Praticamos a integração vertical a montante, comprando fontes de matéria-prima, por exemplo
V8	integração vertical: abaixo (ex: comprar estabelecimentos de varejo)	Praticamos a integração vertical a jusante, comprando os beneficiadores ou revendedores de nossos produtos, por exemplo
V9	propaganda extensiva	Fazemos propaganda extensivamente
V10	domínio dos canais de distribuição	Dominamos os canais de distribuição
V11	abordagem "shotgun" ("atirar para todos os lados"), tentar diferentes produtos e mercados para reduzir o risco	Tentamos a introdução de diferentes produtos ou mercados para reduzir riscos
V12	abordagem seletiva para a introdução de novos produtos	Somos altamente seletivos na introdução de novos produtos
V13	uso de intermediários em marketing	Utilizamos preferencialmente terceiros para as atividades marketing/distribuição
V14	segmentação de mercado: linhas diferentes para mercados diferentes	Atuamos em mercados diversificados, adaptando nossas ofertas de produtos/serviços para melhor atender as necessidades de cada segmento, ou criando linhas específicas para cada segmento
V15	estratégia de nicho: ficar entre os competidores	Buscamos restringir nossa atuação a nichos de mercado, evitando confrontar os grandes competidores
V16	práticas de oligopólio ou cartel	Há práticas de oligopólio ou cartel
V17	lobby com o governo	Há práticas de lobby com o governo
V18	diminuição de preços para ganhar participação de mercado	Adotamos a diminuição de preços para manter/ganhar participação de mercado
V19	precificação diferenciada ("premium/prestige pricing")	Adotamos a precificação diferenciada ("premium/prestige pricing")
	Características estruturais	
V30	Gestão Participativa é aquela em que os gerentes se reúnem com seus subordinados para tomar decisões. Subordinados precisam tomar parte ativa na definição de objetivos e na decisão de questões de modo que tenham real influência sobre os resultados. A extensão na qual a gestão participativa é usada é:	Tomamos decisões em grupo, envolvendo ativamente os subordinados
V31	Sistemas de informação gerenciais sofisticados são sistemas automatizados para disseminação e acesso à informação	Temos um alto nível de automação e integração de nossos sistemas de informações

V32	Controle de desempenho são sistemas contábeis que monitoram o desempenho financeiro das sub-unidades, departamentos, produtos e divisões da organização	Temos um conjunto completo de instrumentos formais de controle de desempenho contábil-financeiro da empresa (sub-unidades, departamentos, produtos ou divisões)
V33	Planejamento das ações inclui o planejamento formal estratégico (e de projetos) e procedimentos de revisão, o uso de técnicas de orçamento de capital e de previsão de mercado	Temos uma prática formal de planejamento e controle (estratégia, orçamento e <i>forecast</i>)
V34	Monitoramento envolve o mapeamento de problemas e oportunidades no ambiente externo da firma. As firmas devem ser avaliadas em termos do grau de monitoramento realizado sobre preferências dos clientes, competição, desenvolvimento tecnológicos e administrativos, etc. O monitoramento pode ser feito por departamentos "staff", executivos, força de vendas, etc. Quanto maior o número de fatores acompanhado e mais ampla a participação no monitoramento, maior o grau de avaliação.	Há um número grande de fatores externos (oportunidades e ameaças) sendo monitorados por um amplo conjunto de pessoas/áreas de forma contínua e sistemática
V35	Controles monitoram as tendências internas e os incidentes relevantes para o desempenho organizacional. Sistemas de informação gerenciais, avaliação de desempenho, controles da qualidade, centros de custo ou lucro, orçamento e contabilidade de custos são alguns tipos de instrumentos de controle. A avaliação é alta conforme a ênfase sobre estes tipos de controle.	O desempenho (financeiro e não-financeiro) de nossas atividades internas é monitorado e avaliado através de controles formais
V36	Sistemas de comunicação interna concerne a abertura e a fidedignidade dos canais de informação utilizados na organização. Um avaliação alta é dada quando a informação alcança os decisores rapidamente, quando é relevante e não distorcida, quando a comunicação flui desimpedida <i>top-down</i> , <i>bottom-up</i> e lateralmente.	A comunicação interna é fluída, tanto verticalmente, quanto entre áreas, facilitando a coordenação geral ou a formação de comitês, forças-tarefa e grupos multi-funcionais de trabalho
V37	Poder de elaboração estratégica centralizado envolve a distribuição de poder para tomar decisões estratégicas sobre aquisições, diversificação, introdução importante de novos produtos, metas de longo prazo, etc. A centralização é alta se os principais executivos sozinhos tomam a maioria das decisões com um mínimo de consulta; e baixa, se a média gerência determinam estratégias por ausência ou aquiescência do alto escalão (gerente geral para cima).	O alto escalão centraliza todas as decisões estratégicas (aquisições, diversificação, introdução importante de novos produtos, metas de longo prazo, etc) com um mínimo de consulta à média gerência

V38	Delegação da autoridade operacional diz respeito ao grau de autoridade transferida para os níveis médios e inferiores de gerência (qualquer grupo abaixo do VP) para administração das operações do dia-a-dia do negócio. Decisões operacionais envolvem a reposição de equipamentos, planejamento da produção, ajuste de preços, compras, contratação de pessoal operacional, etc.	Decisões operacionais (reposição de equipamentos, ajuste de preços, compras, contratação de pessoal, etc.) são delegadas para os níveis médios e inferiores
V39	Tecnocratização é o número de profissionais especialistas altamente treinados e pessoal qualificado (contadores, engenheiros, cientistas, doutores) como percentual do número total de empregados.	A maior parte dos empregados são especialistas altamente treinados e/ou profissionais especialmente qualificados para as suas funções
V40	Disponibilidade de recursos concerne o estado dos recursos materiais e humanos da firma. Evidências de falta de recursos são escassez de mão-de-obra, instalações produtivas degradadas, etc. Se os recursos forem abundantes, a avaliação neste quesito é alta.	Há abundância ou facilidade de obter recursos financeiros, materiais, de infra-estrutura e humanos na empresa
V41	Diferenciação organizacional mede o grau de diferença entre as divisões organizacionais em termos de suas metas gerais, métodos de marketing e produção, e estilos de tomada-de-decisão. Quanto mais díspares forem as divisões, maior a avaliação. Mesmo organizações funcionalmente organizadas com uma só divisão pode apresentar alto grau de diferenciação se existirem muitos estilos diferentes de marketing e produção, etc. dentro dos departamentos respectivos em função da natureza dos produtos e mercados.	Nossas divisões funcionam com metas gerais, métodos de trabalho, e estilos de tomada-de-decisão muito diferentes entre si ou nossas áreas funcionais trabalham com estilos de marketing e produção muito diferentes em função da natureza dos produtos e mercados
	Estilo de tomada de decisão	
V42	Proatividade das decisões: a firma reage às tendências no ambiente ou influencia o ambiente introduzindo novos produtos, tecnologias, técnicas administrativas, etc.? Uma firma reativa (baixa proatividade) segue o líder, enquanto uma proativa é a primeira a agir.	A empresa é proativa, a primeira a agir em resposta às tendências do ambiente, introduzindo novos produtos, tecnologias ou técnicas administrativas
V43	Apetite por risco: há evidência de que o alto escalão é avesso ao risco (avaliação baixa) ou a firma freqüentemente toma compromissos altos e arriscados de recursos, i.e., do tipo que tem uma chance razoável de se tornar uma falha custosa?	A empresa tem apetite por risco, fazendo compromissos altos e arriscados de recursos, com chance razoável de falhar

V44	Inovação de produto-mercado: a firma parece particularmente inovadora em termos do número e grau de novidade de novos produtos e serviços que são introduzidos e em termos de novos mercados que são penetrados?	A empresa enfatiza a novidade em termos de lançamento de produtos/serviços ou abertura de mercados, em lugar de conservar os produtos/mercados existentes, mantendo ou aumentando sua eficiência
V45	Análise de decisões importantes: decisores devotam muito pensamento, reflexão e deliberação a um problema e ao conjunto de respostas propostas? O tempo gasto no inter-relação dos sintomas para chegar à (causa) raiz dos problemas e o esforço dispendido para gerar soluções (boas ou más) são exemplos de processos analíticos. Uma avaliação baixa seria dada quando há um processo rápido e intuitivo a uma questão (esta resposta poderia ser a ideal ou a pior possível). Evidência de análise compreende atrasos, reuniões freqüentes e discussões, o uso de especialistas, a preparação de longos relatórios, etc.	Os decisores devotam muito pensamento, reflexão e deliberação a um problema e ao conjunto de possíveis respostas, agindo de forma analítica/metódica, ao invés de intuitiva/casual.
V46	Multiplexidade de decisões: o alto escalão leva em conta um amplo conjunto de fatores quando toma uma decisão estratégica ou meramente um conjunto restrito de fatores (avaliação baixa)? Por exemplo, ao decidir a aquisição de uma companhia, um estrategista multiplexo consideraria aspectos de marketing, produção, finanças, demografia, administração e outros complementares e problemas, enquanto um com baixa multiplexidade seria percebido por um foco, digamos, em fatores apenas de marketing.	O alto escalão leva em conta um amplo conjunto de fatores (ponto de vista do marketing, produção, finanças, etc.) quando toma uma decisão estratégica
V47	Integração das decisões: as ações em uma área da firma são complementares ou suportam aquelas de outras áreas (i.e., divisões, funções) ou são conflituosas e mutuamente opostas? Alta integração resultaria em (ou seria resultado de) uma estratégia bem coordenada, enquanto uma baixa integração se manifestaria em táticas fragmentas e desencontradas (ex: aquisição de novas companhias quando há baixa capacidade para financiar ou operar, vender produtos que competem entre si).	As ações em uma área da firma são complementares ou suportam aquelas de outras áreas, evitando-se táticas fragmentas e descoordenadas, ou decisões que conflitam umas com as outras
V48	Futuridade das decisões concerne o quanto a firma olha para o futuro ao planejar suas estratégias e operações. Um horizonte de tempo relativamente longo (5 anos) significa uma avaliação alta. Um foco em tomada de decisão motivada por crises ou desastres significa uma avaliação baixa.	A orientação de planejamento da empresa é estratégica com um horizonte de tempo longo (mínimo de 5 anos) e não somente operacional de curto prazo

V49	Consciência das estratégias diz respeito ao grau de comprometimento consciente do alto escalão a uma estratégia corporativa explícita (i.e., um conjunto de objetivos associados a um número de meios enunciados para o alcance daqueles). Uma avaliação baixa, é evidência de metas obscuras e o alcance de objetivos na base do jeito ou da sorte.	A estratégia corporativa é explícita (i.e., um conjunto de objetivos associados a um número de meios enunciados para o alcance daqueles), no lugar de metas obscuras e de objetivos que são alcançados na base do jeito ou da sorte
V50	Antiguidade da gerência mede o tempo que o principal estrategista ou executivo da firma está no comando	O principal estrategista está há muito tempo no comando da empresa
V51	Adaptatividade das decisões concerne a adequação das decisões às condições do ambiente externo. Por exemplo, uma decisão de preço adaptável levaria em conta estratégias competitivas, hábitos de compra dos clientes, regulações governamentais, etc. Decisões não adaptáveis (avaliação baixa) negligenciaria consistentemente um importante conjunto de fatores.	Fatores externos (estratégias competitivas, hábitos de compra dos clientes, regulações governamentais, etc.) são considerados na tomada de decisões, levando a empresa a estar mais adaptada ao seu contexto externo
V52	Expertise do alto escalão no setor: o alto escalão (VP e acima) são familiarizados com os produtos e mercados? Isto é, estão eles aptos a tomar as decisões mais rotineiras por causa de seu excelente conhecimento das operações internas e do ambiente externo, ou os gerentes estão distanciados do campo de ações e conhecem apenas os rudimentos do quadro geral (avaliação baixa)?	O alto escalão está familiarizado com os produtos e mercados com os quais atuamos, conhecem as particularidades das operações internas e do ambiente externo, estão próximos do campo de ação
V53	Tradições: a firma repensa freqüentemente suas estratégias (i.e., objetivos e meios para alcançá-los) ou estão elas atadas ao passado (avaliação alta)?	As estratégias (objetivos e meios para alcançá-las) estão atadas ao passado, são repensadas muito raramente
	SCG - Seleção de informações	As seguintes fontes de informação são utilizadas para tomada-de-decisão e para propósitos de controle:
A6.2.1	Demonstrativo de resultado mensal	Demonstrativo de resultado mensal
A6.2.2	Balanço patrimonial mensal	Balanço patrimonial mensal
A6.2.3	Demonstrativo de fluxo de caixa	Demonstrativo de fluxo de caixa
A6.2.4	Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de mix, estabelecimento de padrões de custos, análise da eficiência operacional	Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de mix, estabelecimento de padrões de custos, análise da eficiência operacional
A6.2.5a	Orçamento autoritário , quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras	Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras
A6.2.5b	Orçamento participativo , quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras	Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras

A6.2.6	Orçamento de capital através do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas	Orçamento de capital através do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas
A6.2.7	Planejamento de longo-prazo e "forecast" (previsões) de vendas e resultados	Planejamento de longo-prazo e "forecast" (previsões) de vendas e resultados
A6.2.8	Contabilidade por centros de responsabilidade ("Responsibility Accounting") análise das variâncias de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento	Contabilidade por centros de responsabilidade ("Responsibility Accounting") análise das variâncias de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento
A6.2.9	Controles da Qualidade , embutidos no sistema de gestão da qualidade, que englobam indicadores operacionais	Controles da Qualidade, embutidos no sistema de gestão da qualidade, que englobam indicadores operacionais
A6.2.10	Monitoramento ambiental , de variáveis competitivas externas	Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas
	SCG - Apresentação de informações	
	Agregação e Integração:	A alta direção pede que a informação seja apresentada nos seguintes formatos:
A6.5.1	Modelos de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/"what if", custo-volume-lucro, etc.)	Modelos de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/"what if", custo-volume-lucro, etc.)
A6.5.2	Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual)	Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual)
A6.5.3	Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidade de negócio ou funções da organização)	Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidade de negócio ou funções da organização)
A6.5.4	Reporte de transações entre sub-unidades (ex: informações de outras unidades de negócio/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)	Reporte de transações entre sub-unidades (ex: informações de outras unidades de negócio/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)
	Escopo:	Os seguintes tipos de informação são utilizados:
A6.6.1	Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc.)	Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc.)
A6.6.2	Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.)	Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.)
A6.6.3	Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.)	Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.)
A6.6.4	Não-Financeiro (ex: volumes de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc.)	Não-Financeiro (ex: volumes de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc.)
A6.6.5	Orientado ao passado (ex: históricos, realizado)	Orientado ao passado (ex: históricos, realizado)
A6.6.6	Orientado ao futuro (ex: estimativas, "forecasting")	Orientado ao futuro (ex: estimativas, "forecasting")
	SCG - Apresentação de informações	

	Tempestividade:	
A6.7	Velocidade de reporte , quando se requisita uma informação	Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez
A6.8	Automação do reporte , grau em que a informação necessária está automatizada	As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistemas)
A6.9	Frequência do reporte , alta se relatórios são disponibilizados diariamente ou semanalmente, regularmente	Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia)
A6.10	Atualidade do reporte , alta se o tempo entre o evento ocorrido e seu reporte for curto	O reporte sobre um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o report irrelevante para análise e tomada-de-decisões
	Desempenho organizacional	
	Grau de utilização do indicador:	As medidas a seguir são usadas intensamente para avaliar desempenho da empresa:
A7.3.1	- taxa de crescimento de vendas	taxa de crescimento de vendas
A7.3.2	- margem de lucro	margem de lucro
A7.3.3	- fluxo livre de caixa	fluxo livre de caixa
A7.3.4	- retorno sobre capital	retorno sobre capital
	Desempenho em relação à média dos competidores:	Nossa percepção é que estamos acima da média em relação aos concorrentes com respeito às medidas de desempenho abaixo:
A7.4.1	- taxa de crescimento de vendas	taxa de crescimento de vendas
A7.4.2	- margem de lucro	margem de lucro
A7.4.3	- fluxo livre de caixa	fluxo livre de caixa
A7.4.4	- retorno sobre capital	retorno sobre capital
	SCG - Uso	Os sistemas de informação gerenciais são utilizados:
D1	Base para o estabelecimento e negociação metas e objetivos	Como base para o estabelecimento e negociação metas e objetivos
D2	Meio de alinhamento de medidas de desempenho com metas e prioridades estratégicas	Como meio de alinhamento de medidas de desempenho com metas e prioridades estratégicas
D3	Fonte de indicadores de desempenho para recompensas e incentivos	Como fonte de indicadores de desempenho para recompensas e incentivos
D4	Identificação e análise de exceções	Para identificação e análise de exceções
D5	Acompanhar o tratamento de exceções e desvios significativos	Para acompanhar o tratamento de exceções e desvios significativos
I1	Identificar áreas estratégicas chaves, críticas para o sucesso do negócio	Para identificar áreas estratégicas chaves, críticas para o sucesso do negócio
I2	Como uma ferramenta de aprendizado sobre o funcionamento do negócio	Como uma ferramenta de aprendizado sobre o funcionamento do negócio
I3	Discutir construtivamente dados com os gestores responsáveis	Para discutir construtivamente dados com os gestores responsáveis
I4	Desafiar e debater continuamente os dados, suposições e planos de ações	Para desafiar e debater continuamente os dados, suposições e planos de ações

APÊNDICE B – Questionário

O desenvolvimento da Contabilidade Gerencial nas organizações: uma perspectiva de ciclo de vida

Questionário - Instruções Gerais

Este questionário tem por objetivo avaliar o atual estágio de ciclo de vida da organização e detalhar as características de suas práticas contábeis gerenciais.

A avaliação do estágio de ciclo de vida está baseada em um conjunto de variáveis acerca do contexto ambiental da organização, como também de suas estratégias, características estruturais e estilo de tomada de decisão.

Leia atentamente as afirmativas abaixo e para cada uma indique na coluna de resposta a alternativa (1 a 6) que melhor corresponda ao seu grau de discordância ou concordância. Se não souber opinar, indique a alternativa 'não sei' (0).

Em suas respostas procure refletir sobre as justificativas ou evidências que possam ser oferecidas durante a entrevista de revisão.

O preenchimento deste questionário deve levar cerca de 30 minutos.

			Discordo			Concordo			
		Não sei	Totalme	Muito	Pouco	Pouco	Muito	Totalme	Resposta
Contexto Organizacional									
1	O impacto do conselho de administração (ou proprietários) sobre as decisões estratégicas e operacionais da firma é alto	0	1	2	3	4	5	6	
2	Há muita influência dos proprietários ou acionistas da firma na gestão da empresa (orientação predominante da gestão é interna)	0	1	2	3	4	5	6	
3	A influência dos clientes sobre as decisões da empresa é grande em relação a dos acionistas/proprietários (orientação da gestão é predominantemente externa)	0	1	2	3	4	5	6	

4	O ambiente de atuação da empresa é caracterizado por ser dinâmico sujeito a mudanças imprevisíveis em termos das preferências dos clientes, tecnologias de produção/serviço e na forma de competição nos principais setores de atuação da empresa	0	1	2	3	4	5	6	
5	O ambiente é caracterizado por alta competição (preço, produto, tecnologia, distribuição) ou o contexto é desfavorável (restrições regulatórias, escassez de mão-de-obra, matérias-primas, mercados em diminuição)	0	1	2	3	4	5	6	
6	A empresa atua em mercados onde as táticas competitivas, preferências dos clientes, linhas de produto, canais de distribuição, etc. são significativamente diferentes entre si	0	1	2	3	4	5	6	

Estratégias									
7	Há introdução freqüentes e importantes na linha de produtos/serviços	0	1	2	3	4	5	6	
8	As modificações no <i>portfolio</i> de produtos/serviços são pequenas e incrementais (ex: adaptação para novos mercados/clientes)	0	1	2	3	4	5	6	
9	Quanto a inovações, preferimos seguir a liderança dos competidores	0	1	2	3	4	5	6	
10	Temos diversificado para linhas não relacionadas (produtos significativamente diferentes das linhas existentes) através de aquisições de outras empresas	0	1	2	3	4	5	6	
11	Temos diversificado para linhas não relacionadas (produtos significativamente diferentes das linhas existentes) através do estabelecimento de nosso próprio departamento ou subsidiária	0	1	2	3	4	5	6	
12	Temos crescido através da expansão geográfica ou de capacidade	0	1	2	3	4	5	6	
13	Praticamos a integração vertical a montante, comprando fontes de matéria-prima, por exemplo	0	1	2	3	4	5	6	
14	Praticamos a integração vertical a jusante, comprando os beneficiadores ou revendedores de nossos produtos, por exemplo	0	1	2	3	4	5	6	
15	Fazemos propaganda extensivamente	0	1	2	3	4	5	6	
16	Dominamos os canais de distribuição	0	1	2	3	4	5	6	

17	Tentamos a introdução de diferentes produtos ou mercados para reduzir riscos	0	1	2	3	4	5	6	
18	Somos altamente seletivos na introdução de novos produtos	0	1	2	3	4	5	6	
19	Utilizamos preferencialmente terceiros para as atividades marketing/distribuição	0	1	2	3	4	5	6	
20	Atuamos em mercados diversificados, adaptando nossas ofertas de produtos/serviços para melhor atender as necessidades de cada segmento, ou criando linhas específicas para cada segmento	0	1	2	3	4	5	6	
21	Buscamos restringir nossa atuação a nichos de mercado, evitando confrontar os grandes competidores	0	1	2	3	4	5	6	
22	Há práticas de oligopólio ou cartel	0	1	2	3	4	5	6	
23	Há práticas de lobby com o governo	0	1	2	3	4	5	6	
24	Adotamos a diminuição de preços para manter/ganhar participação de mercado	0	1	2	3	4	5	6	
25	Adotamos a precificação diferenciada (" <i>premium/prestige pricing</i> ")	0	1	2	3	4	5	6	

Características Estruturais									
26	Tomamos decisões em grupo, envolvendo ativamente os subordinados	0	1	2	3	4	5	6	
27	Temos um alto nível de automação e integração de nossos sistemas de informações	0	1	2	3	4	5	6	
28	Temos um conjunto completo de instrumentos formais de controle de desempenho contábil-financeiro da empresa (subunidades, departamentos, produtos ou divisões)	0	1	2	3	4	5	6	
29	Temos uma prática formal de planejamento e controle (estratégia, orçamento e <i>forecast</i>)	0	1	2	3	4	5	6	
30	Há um número grande de fatores externos (oportunidades e ameaças) sendo monitorados por um amplo conjunto de pessoas/áreas de forma contínua e sistemática	0	1	2	3	4	5	6	
31	O desempenho (financeiro e não-financeiro) de nossas atividades internas é monitorado e avaliado através de controles formais	0	1	2	3	4	5	6	
32	A comunicação interna é fluída, tanto verticalmente, quanto entre áreas, facilitando a coordenação geral ou a formação de comitês, forças-tarefa e grupos multifuncionais de trabalho	0	1	2	3	4	5	6	

33	O alto escalão centraliza todas as decisões estratégicas (aquisições, diversificação, introdução importante de novos produtos, metas de longo prazo, etc.) com um mínimo de consulta à média gerência	0	1	2	3	4	5	6	
34	Decisões operacionais (reposição de equipamentos, ajuste de preços, compras, contratação de pessoal, etc.) são delegadas para os níveis médios e inferiores	0	1	2	3	4	5	6	
35	A maior parte dos empregados são especialistas altamente treinados e/ou profissionais especialmente qualificados para as suas funções	0	1	2	3	4	5	6	
36	Há abundância ou facilidade de obter recursos financeiros, materiais, de infra-estrutura e humanos na empresa	0	1	2	3	4	5	6	
37	Nossas divisões funcionam com metas gerais, métodos de trabalho, e estilos de tomada-de-decisão muito diferentes entre si ou nossas áreas funcionais trabalham com estilos de marketing e produção muito diferentes em função da natureza dos produtos e mercados	0	1	2	3	4	5	6	

Estilo de Tomada de Decisão									
38	A empresa é proativa, a primeira a agir em resposta às tendências do ambiente, introduzindo novos produtos, tecnologias ou técnicas administrativas	0	1	2	3	4	5	6	
39	A empresa tem apetite por risco, fazendo compromissos altos e arriscados de recursos, com chance razoável de falhar	0	1	2	3	4	5	6	
40	A empresa enfatiza a novidade em termos de lançamento de produtos/serviços ou abertura de mercados, em lugar de conservar os produtos/mercados existentes, mantendo ou aumentando sua eficiência	0	1	2	3	4	5	6	
41	Os decisores devotam muito pensamento, reflexão e deliberação a um problema e ao conjunto de possíveis respostas, agindo de forma analítica/metódica, ao invés de intuitiva/casual.	0	1	2	3	4	5	6	
42	O alto escalão leva em conta um amplo conjunto de fatores (ponto de vista do marketing, produção, finanças, etc.) quando toma uma decisão estratégica	0	1	2	3	4	5	6	

43	As ações em uma área da firma são complementares ou suportam aquelas de outras áreas, evitando-se táticas fragmentas e descoordenadas, ou decisões que conflitam umas com as outras	0	1	2	3	4	5	6	
44	A orientação de planejamento da empresa é estratégica com um horizonte de tempo longo (mínimo de 5 anos) e não somente operacional de curto prazo	0	1	2	3	4	5	6	
45	A estratégia corporativa é explícita (i.e., um conjunto de objetivos associados a um número de meios enunciados para o alcance daqueles), no lugar de metas obscuras e de objetivos que são alcançados na base do jeito ou da sorte	0	1	2	3	4	5	6	
46	O principal estrategista está há muito tempo no comando da empresa	0	1	2	3	4	5	6	
47	Fatores externos (estratégias competitivas, hábitos de compra dos clientes, regulações governamentais, etc.) são considerados na tomada de decisões, levando a empresa a estar mais adaptada ao seu contexto externo	0	1	2	3	4	5	6	
48	O alto escalão está familiarizado com os produtos e mercados com os quais atuamos, conhecem as particularidades das operações internas e do ambiente externo, estão próximos do campo de ação	0	1	2	3	4	5	6	
49	As estratégias (objetivos e meios para alcançá-las) estão atadas ao passado, são repensadas muito raramente	0	1	2	3	4	5	6	

Contabilidade Gerencial - Seleção de Informações									
	As seguintes fontes de informação são utilizadas para tomada-de-decisão e para propósitos de controle:								
50	Demonstrativo de resultado mensal	0	1	2	3	4	5	6	
51	Balanço patrimonial mensal	0	1	2	3	4	5	6	
52	Demonstrativo de fluxo de caixa	0	1	2	3	4	5	6	
53	Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de mix, estabelecimento de padrões de custos, análise da eficiência operacional	0	1	2	3	4	5	6	

54	Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras	0	1	2	3	4	5	6	
55	Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras	0	1	2	3	4	5	6	
56	Orçamento de capital através do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas	0	1	2	3	4	5	6	
57	Planejamento de longo-prazo e " <i>forecast</i> " (previsões) de vendas e resultados	0	1	2	3	4	5	6	
58	Contabilidade por centros de responsabilidade (" <i>Responsibility Accounting</i> ") análise das variâncias de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento	0	1	2	3	4	5	6	
59	Controles da Qualidade, embutidos no sistema de gestão da qualidade, que englobam indicadores operacionais	0	1	2	3	4	5	6	
60	Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas	0	1	2	3	4	5	6	

Contabilidade Gerencial - Apresentação de Informações									
	A alta direção pede que a informação seja apresentada nos seguintes formatos:								
61	Modelos de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/" <i>what if</i> ", custo-volume-lucro, etc.)	0	1	2	3	4	5	6	
62	Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual)	0	1	2	3	4	5	6	
63	Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidade de negócio ou funções da organização)	0	1	2	3	4	5	6	
64	Reporte de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócio/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)	0	1	2	3	4	5	6	
	Os seguintes tipos de informação são utilizados:								
65	Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc.)	0	1	2	3	4	5	6	

66	Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.)	0	1	2	3	4	5	6	
67	Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.)	0	1	2	3	4	5	6	
68	Não-Financeiro (ex: volumes de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc.)	0	1	2	3	4	5	6	
69	Orientado ao passado (ex: históricos, realizado)	0	1	2	3	4	5	6	
70	Orientado ao futuro (ex: estimativas, "forecasting")	0	1	2	3	4	5	6	

Contabilidade Gerencial - Apresentação de Informações									
71	Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez	0	1	2	3	4	5	6	
72	As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistemas)	0	1	2	3	4	5	6	
73	Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia)	0	1	2	3	4	5	6	
74	O reporte sobre um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o report irrelevante para análise e tomada-de-decisões	0	1	2	3	4	5	6	

Contabilidade Gerencial - Desempenho									
	As medidas a seguir são usadas intensamente para avaliar desempenho da empresa:								
75	taxa de crescimento de vendas	0	1	2	3	4	5	6	
76	margem de lucro	0	1	2	3	4	5	6	
77	fluxo livre de caixa	0	1	2	3	4	5	6	
78	retorno sobre capital	0	1	2	3	4	5	6	
	Nossa percepção é que estamos acima da média em relação aos concorrentes com respeito às medidas de desempenho abaixo:								
79	taxa de crescimento de vendas	0	1	2	3	4	5	6	
80	margem de lucro	0	1	2	3	4	5	6	
81	fluxo livre de caixa	0	1	2	3	4	5	6	
82	retorno sobre capital	0	1	2	3	4	5	6	

Contabilidade Gerencial - Uso das Informações								
Os sistemas de informação gerenciais são utilizados:								
83	Como base para o estabelecimento e negociação metas e objetivos	0	1	2	3	4	5	6
84	Como meio de alinhamento de medidas de desempenho com metas e prioridades estratégicas	0	1	2	3	4	5	6
85	Como fonte de indicadores de desempenho para recompensas e incentivos	0	1	2	3	4	5	6
86	Para identificação e análise de exceções	0	1	2	3	4	5	6
87	Para acompanhar o tratamento de exceções e desvios significativos	0	1	2	3	4	5	6
88	Para identificar áreas estratégicas chaves, críticas para o sucesso do negócio	0	1	2	3	4	5	6
89	Como uma ferramenta de aprendizado sobre o funcionamento do negócio	0	1	2	3	4	5	6
90	Para discutir construtivamente dados com os gestores responsáveis	0	1	2	3	4	5	6
91	Para desafiar e debater continuamente os dados, suposições e planos de ações	0	1	2	3	4	5	6

APÊNDICE C: Respostas consolidadas ao questionário

		Oswaldo	Alice	Bosco	Ricardo	Tomé	Otávio	Média 1	D.Padrão 1	Dispersão	Média 2	D.Padrão 2
Contexto Organizacional												
1	O impacto do conselho de administração (ou proprietários) sobre as decisões estratégicas e operacionais da firma é alto	6	6	6	6	6	5	6	0,4	0,1	1	0,0
2	Há muita influência dos proprietários ou acionistas da firma na gestão da empresa (orientação predominante da gestão é interna)	5	6	5	6	5	5	5	0,5	0,1	1	0,0
3	A influência dos clientes sobre as decisões da empresa é grande em relação a dos acionistas/proprietários (orientação da gestão é predominantemente externa)	4	5	5	4	4	5	5	0,5	0,1	1	0,0
4	O ambiente de atuação da empresa é caracterizado por ser dinâmico sujeito a mudanças imprevisíveis em termos das preferências dos clientes, tecnologias de produção/serviço e na forma de competição nos principais setores de atuação da empresa	2	2	3	3	3	3	3	0,5	0,2	0	0,0
5	O ambiente é caracterizado por alta competição (preço, produto, tecnologia, distribuição) ou o contexto é desfavorável (restrições regulatórias, escassez de mão-de-obra, matérias-primas, mercados em diminuição)	5	6	6	6	5	6	6	0,5	0,1	1	0,0
6	A empresa atua em mercados onde as táticas competitivas, preferências dos clientes, linhas de produto, canais de distribuição, etc. são significativamente diferentes entre si	1	1	3	1	3	3	2	1,1	0,5	0	0,0
Estratégias												
7	Há introdução frequentes e importantes na linha de produtos/serviços	2	3	2	4	3	4	3	0,9	0,3	0	0,5
8	As modificações no <i>portfolio</i> de produtos/serviços são pequenas e incrementais (ex: adaptação para novos mercados/clientes)	4	5	4	5	4	5	5	0,5	0,1	1	0,0
9	Quanto a inovações, preferimos seguir a liderança dos competidores	4	6	4	6	6	5	5	1,0	0,2	1	0,0
10	Temos diversificado para linhas não relacionadas (produtos significativamente diferentes das linhas existentes) através de aquisições de outras empresas	1	1	1	1	1	2	1	0,4	0,3	0	0,0
11	Temos diversificado para linhas não relacionadas (produtos significativamente diferentes das linhas existentes) através do estabelecimento de nosso próprio departamento ou subsidiária	1	1	1	1	1	1	1	0,0	0,0	0	0,0

12	Temos crescido através da expansão geográfica ou de capacidade	5	2	5	6	6	5	5	1,5	0,3	1	0,4
13	Praticamos a integração vertical a montante, comprando fontes de matéria-prima, por exemplo	6	4	5	6	5	5	5	0,8	0,1	1	0,0
14	Praticamos a integração vertical a jusante, comprando os beneficiadores ou revendedores de nossos produtos, por exemplo	1	3	1	1	1	1	1	0,8	0,6	0	0,0
15	Fazemos propaganda extensivamente	2	1	3	2	4	4	3	1,2	0,5	0	0,5
16	Dominamos os canais de distribuição	6	5	6	2	6	5	5	1,5	0,3	1	0,4
17	Tentamos a introdução de diferentes produtos ou mercados para reduzir riscos	2	3	3	1	2	3	2	0,8	0,3	0	0,0
18	Somos altamente seletivos na introdução de novos produtos	5	3	5	5	5	5	5	0,8	0,2	1	0,4
19	Utilizamos preferencialmente terceiros para as atividades marketing/distribuição	2	3	1	2	1	1	2	0,8	0,5	0	0,0
20	Atuamos em mercados diversificados, adaptando nossas ofertas de produtos/serviços para melhor atender as necessidades de cada segmento, ou criando linhas específicas para cada segmento	5	4	5	3	5	4	4	0,8	0,2	1	0,4
21	Buscamos restringir nossa atuação a nichos de mercado, evitando confrontar os grandes competidores	2	6	2	5	2	2	3	1,8	0,6	0	0,5
22	Há práticas de oligopólio ou cartel	1	3	1	2	1	1	2	0,8	0,6	0	0,0
23	Há práticas de lobby com o governo	1	3	1	1	5	2	2	1,6	0,7	0	0,4
24	Adotamos a diminuição de preços para manter/ganhar participação de mercado	5	4	5	5	4	5	5	0,5	0,1	1	0,0
25	Adotamos a precificação diferenciada ("premium/prestige pricing")	5	6	4	6	5	5	5	0,8	0,1	1	0,0

Características Estruturais												
26	Tomamos decisões em grupo, envolvendo ativamente os subordinados	4	4	5	4	5	5	5	0,5	0,1	1	0,0
27	Tem um alto nível de automação e integração de nossos sistemas de informações	4	2	4	2	4	4	3	1,0	0,3	1	0,5
28	Tem um conjunto completo de instrumentos formais de controle de desempenho contábil-financeiro da empresa (subunidades, departamentos, produtos ou divisões)	5	2	5	3	5	5	4	1,3	0,3	1	0,5
29	Tem uma prática formal de planejamento e controle (estratégia, orçamento e <i>forecast</i>)	5	2	5	5	5	5	5	1,2	0,3	1	0,4
30	Há um número grande de fatores externos (oportunidades e ameaças) sendo monitorados por um amplo conjunto de pessoas/áreas de forma contínua e sistemática	3	2	5	2	4	5	4	1,4	0,4	1	0,5

31	O desempenho (financeiro e não-financeiro) de nossas atividades internas é monitorado e avaliado através de controles formais	5	2	5	3	5	5	4	1,3	0,3	1	0,5
32	A comunicação interna é fluída, tanto verticalmente, quanto entre áreas, facilitando a coordenação geral ou a formação de comitês, forças-tarefa e grupos multifuncionais de trabalho	3	2	4	3	5	4	4	1,0	0,3	1	0,5
33	O alto escalão centraliza todas as decisões estratégicas (aquisições, diversificação, introdução importante de novos produtos, metas de longo prazo, etc.) com um mínimo de consulta à média gerência	5	4	6	5	6	4	5	0,9	0,2	1	0,0
34	Decisões operacionais (reposição de equipamentos, ajuste de preços, compras, contratação de pessoal, etc.) são delegadas para os níveis médios e inferiores	5	2	5	2	5	5	4	1,5	0,4	1	0,5
35	A maior parte dos empregados são especialistas altamente treinados e/ou profissionais especialmente qualificados para as suas funções	5	3	5	2	5	5	4	1,3	0,3	1	0,5
36	Há abundância ou facilidade de obter recursos financeiros, materiais, de infra-estrutura e humanos na empresa	5	4	4	4	4	5	4	0,5	0,1	1	0,0
37	Nossas divisões funcionam com metas gerais, métodos de trabalho, e estilos de tomada-de-decisão muito diferentes entre si ou nossas áreas funcionais trabalham com estilos de marketing e produção muito diferentes em função da natureza dos produtos e mercados	2	4	1	3	4	3	3	1,2	0,4	0	0,5

Estilo de Tomada de Decisão												
38	A empresa é proativa, a primeira a agir em resposta às tendências do ambiente, introduzindo novos produtos, tecnologias ou técnicas administrativas	4	2	4	3	3	4	3	0,8	0,2	1	0,5
39	A empresa tem apetite por risco, fazendo compromissos altos e arriscados de recursos, com chance razoável de falhar	2	1	2	1	2	2	2	0,5	0,3	0	0,0
40	A empresa enfatiza a novidade em termos de lançamento de produtos/serviços ou abertura de mercados, em lugar de conservar os produtos/mercados existentes, mantendo ou aumentando sua eficiência	4	3	3	3	2	4	3	0,8	0,2	0	0,5
41	Os decisores devotam muito pensamento, reflexão e deliberação a um problema e ao conjunto de possíveis respostas, agindo de forma analítica/metódica, ao invés de intuitiva/casual.	3	2	4	2	4	4	3	1,0	0,3	1	0,5
42	O alto escalão leva em conta um amplo conjunto de fatores (ponto de vista do marketing, produção, finanças, etc.) quando toma uma decisão estratégica	6	4	6	4	5	6	5	1,0	0,2	1	0,0

43	As ações em uma área da firma são complementares ou suportam aquelas de outras áreas, evitando-se táticas fragmentas e descoordenadas, ou decisões que conflitam umas com as outras	4	4	4	4	4	5	4	0,4	0,1	1	0,0
44	A orientação de planejamento da empresa é estratégica com um horizonte de tempo longo (mínimo de 5 anos) e não somente operacional de curto prazo	4	1	3	3	2	3	3	1,0	0,4	0	0,4
45	A estratégia corporativa é explícita (i.e., um conjunto de objetivos associados a um número de meios enunciados para o alcance daqueles), no lugar de metas obscuras e de objetivos que são alcançados na base do jeito ou da sorte	2	1	2	2	2	3	2	0,6	0,3	0	0,0
46	O principal estrategista está há muito tempo no comando da empresa	6	6	6	6	6	6	6	0,0	0,0	1	0,0
47	Fatores externos (estratégias competitivas, hábitos de compra dos clientes, regulações governamentais, etc.) são considerados na tomada de decisões, levando a empresa a estar mais adaptada ao seu contexto externo	5	4	6	5	5	6	5	0,8	0,1	1	0,0
48	O alto escalão está familiarizado com os produtos e mercados com os quais atuamos, conhecem as particularidades das operações internas e do ambiente externo, estão próximos do campo de ação	6	4	6	5	6	6	6	0,8	0,2	1	0,0
49	As estratégias (objetivos e meios para alcançá-las) estão atadas ao passado, são repensadas muito raramente	4	4	5	5	4	4	4	0,5	0,1	1	0,0

Contabilidade Gerencial - Seleção de Informações												
	As seguintes fontes de informação são utilizadas para tomada-de-decisão e para propósitos de controle:											
50	Demonstrativo de resultado mensal	6	5	6	6	6	6	6	0,4	0,1	1	0,0
51	Balanço patrimonial mensal	6	4	6	2	6	6	5	1,7	0,3	1	0,4
52	Demonstrativo de fluxo de caixa	6	4	6	1	6	5	5	2,0	0,4	1	0,4
53	Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de mix, estabelecimento de padrões de custos, análise da eficiência operacional	6	5	6	5	6	6	6	0,5	0,1	1	0,0
54	Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras	1	2	1	1	1	1	1	0,4	0,3	0	0,0
55	Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras	6	4	6	5	6	6	6	0,8	0,2	1	0,0
56	Orçamento de capital através do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas	5	4	5	1	5	5	4	1,6	0,4	1	0,4
57	Planejamento de longo-prazo e "forecast" (previsões) de vendas e resultados	6	2	5	3	5	5	4	1,5	0,3	1	0,5

58	Contabilidade por centros de responsabilidade (" <i>Responsibility Accounting</i> ") análise das variâncias de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento	6	4	4	5	4	4	5	0,8	0,2	1	0,0
59	Controles da Qualidade, embutidos no sistema de gestão da qualidade, que englobam indicadores operacionais	6	4	5	4	5	5	5	0,8	0,2	1	0,0
60	Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas	5	3	1	2	3	5	3	1,6	0,5	0	0,5

Contabilidade Gerencial - Apresentação de Informações												
	A alta direção pede que a informação seja apresentada nos seguintes formatos:											
61	Modelos de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/" <i>what if</i> ", custo-volume-lucro, etc.)	5	4	5	4	5	5	5	0,5	0,1	1	0,0
62	Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual)	5	4	5	5	5	5	5	0,4	0,1	1	0,0
63	Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidade de negócio ou funções da organização)	5	5	5	5	5	5	5	0,0	0,0	1	0,0
64	Reporte de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócio/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)	4	4	5	4	5	5	5	0,5	0,1	1	0,0
	Os seguintes tipos de informação são utilizados:											
65	Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc.)	5	4	5	4	5	5	5	0,5	0,1	1	0,0
66	Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.)	5	3	4	2	3	5	4	1,2	0,3	1	0,5
67	Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.)	6	4	5	4	5	5	5	0,8	0,2	1	0,0
68	Não-Financeiro (ex: volumes de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc.)	6	4	5	4	5	5	5	0,8	0,2	1	0,0
69	Orientado ao passado (ex: históricos, realizado)	6	5	5	5	5	5	5	0,4	0,1	1	0,0
70	Orientado ao futuro (ex: estimativas, " <i>forecasting</i> ")	5	3	5	3	5	5	4	1,0	0,2	1	0,5

Contabilidade Gerencial - Apresentação de Informações												
71	Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez	6	4	5	2	5	5	5	1,4	0,3	1	0,4
72	As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistemas)	4	0	5	3	5	5	4	0,9	0,2	1	0,4

73	Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia)	5	5	4	3	4	4	4	0,8	0,2	1	0,4
74	O reporte sobre um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o <i>report</i> irrelevante para análise e tomada-de-decisões	5	2	5	1	3	5	4	1,8	0,5	1	0,5

Contabilidade Gerencial - Desempenho												
	As medidas a seguir são usadas intensamente para avaliar desempenho da empresa:											
75	taxa de crescimento de vendas	6	5	5	6	5	5	5	0,5	0,1	1	0,0
76	margem de lucro	6	5	6	6	5	6	6	0,5	0,1	1	0,0
77	fluxo livre de caixa	6	1	3	1	0	4	3	2,1	0,7	0	0,5
78	retorno sobre capital	4	1	3	1	0	4	3	1,5	0,6	0	0,5
	Nossa percepção é que estamos acima da média em relação aos concorrentes com respeito às medidas de desempenho abaixo:											
79	taxa de crescimento de vendas	0	0	0	0	0	0					
80	margem de lucro	0	0	0	0	0	0					
81	fluxo livre de caixa	0	0	0	0	0	0					
82	retorno sobre capital	0	0	0	0	0	0					

Contabilidade Gerencial - Uso das Informações												
	Os sistemas de informação gerenciais são utilizados:											
83	Como base para o estabelecimento e negociação metas e objetivos	5	4	5	4	5	5	5	0,5	0,1	1	0,0
84	Como meio de alinhamento de medidas de desempenho com metas e prioridades estratégicas	5	4	5	4	5	5	5	0,5	0,1	1	0,0
85	Como fonte de indicadores de desempenho para recompensas e incentivos	2	1	3	1	3	4	2	1,2	0,5	0	0,4
86	Para identificação e análise de exceções	4	4	5	5	5	4	5	0,5	0,1	1	0,0
87	Para acompanhar o tratamento de exceções e desvios significativos	4	4	5	6	5	5	5	0,8	0,2	1	0,0
88	Para identificar áreas estratégicas chaves, críticas para o sucesso do negócio	5	4	5	3	5	5	5	0,8	0,2	1	0,4
89	Como uma ferramenta de aprendizado sobre o funcionamento do negócio	1	4	2	6	5	4	4	1,9	0,5	1	0,5
90	Para discutir construtivamente dados com os gestores responsáveis	5	5	5	4	5	5	5	0,4	0,1	1	0,0
91	Para desafiar e debater continuamente os dados, suposições e planos de ações	5	4	4	4	4	5	4	0,5	0,1	1	0,0

APÊNDICE D: Compatibilidade da média das respostas ao questionário com os estágios de ciclo de vida

Grupo Variável	Descrição	Média das Respostas	Nasciment	Crescimen	Maturidad	Renovação	Declínio
Estratégias							
V1	inovações de produtos e serviços freqüentes e importantes	3			X		X
V2	modificações de produtos e serviços pequenas e incrementais	5			X		X
V3	seguir a liderança dos competidores	5			X		
V4	diversificação para linhas não relacionadas por aquisição	1		X	X		
V7	integração vertical: acima	5	X				
V12	abordagem seletiva para a introdução de novos produtos	5				X	
V13	uso de intermediários em marketing	2					
V14	segmentação de mercado - linhas diferentes para mercados diferentes	4			X	X	
V15	estratégia de nicho - ficar entre os competidores	3		X	X		
V18	diminuição de preços	5					X
Contexto organizacional							
V20	idade da firma	-		X	X	X	X
V23	nível de concentração da propriedade	-	X	X			X
V24	impacto o conselho de administração (ou proprietários) sobre as decisões e operações da firma	6	X	X			X
V25	influência dos proprietários/acionistas	5	X	X			X
V26	influência dos clientes	5		X		X	
V28	hostilidade no ambiente	6			X	X	X
V29	heterogeneidade no ambiente	2	X	X			X
Estrutura							
V30	gestão participativa	5			X	X	
V31	sistemas de informação gerenciais sofisticados	3	X	X			X
V32	controle de desempenho	4			X	X	
V33	planejamento das ações	5				X	
V34	monitoramento	4			X	X	
V35	controles	4			X	X	
V36	sistemas de comunicação interna	4			X	X	
V37	poder de elaboração estratégica centralizado	5		X	X	X	
V38	delegação da autoridade operacional	4		X		X	
V39	tecnocratização	4			X	X	
V41	diferenciação organizacional	3	X	X			
Estilo de tomada de decisão							
V42	proatividade	3			X		X
V43	apetite por risco	2			X		X
V44	inovação de produto-mercado	3			X		X
V45	análise de decisões importantes	3	X	X			X

V46	multiplexidade de decisões	5			X	X	
V47	integração das decisões	4			X	X	
V48	futuridade das decisões	3			X		X
V49	consciência das estratégias	2			X		X
V51	adaptatividade das decisões	5				X	

ANEXOS

ANEXO A: CARTA DE APRESENTAÇÃO

ANEXO B: BASE DE DADOS

ANEXO A: Carta de apresentação

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

São Paulo, 16 de abril de 2007.

Prezados Senhores,

Agradecemos sua colaboração no sentido de participar desta pesquisa, que tem por objetivo de ampliar o entendimento de como os sistemas de contabilidade gerencial se desenvolvem ao longo do tempo em uma organização, tomando por base um modelo de ciclo de vida organizacional.

A pesquisa será desenvolvida na forma de um estudo de caso, a qual exigirá a participação de alguns profissionais selecionados da empresa em um ciclo de entrevistas que cobrirá temas organizacionais e da Contabilidade Gerencial, em retrospectiva, partindo da situação presente.

Desde já, afirmamos nosso compromisso de disponibilizar o relatório final da pesquisa à empresa. Esperamos que a reflexão, da qual os profissionais da empresa participarão, contribua para um melhor entendimento da evolução que ocorreu do passado até os dias atuais, promovendo, assim, uma maior compreensão das alternativas futuras de desenvolvimento da organização e de seus instrumentos de gestão.

Todos os dados coletados serão tratados como confidenciais: não haverá divulgação dos nomes dos participantes, nem da empresa. Os registros estarão sob a guarda do pesquisador cujo acesso será controlado, mediante requisições formais ao autor e com a assinatura de um termo de confidencialidade por parte do requerente.

Estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais que se façam necessários.

Atenciosamente,

Fábio Frezatti
Professor
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Universidade de São Paulo

George A. Necyk
Pesquisador

ANEXO B – Base de Dados

Tipo	Descrição	Data	Observações
Anotações	Notas Entrevista preliminar		
Anotações	Notas Entrevista Bloco 1 - Alice e Ricardo		
Anotações	Notas Entrevista Bloco 2 - Alice e Ricardo		
Anotações	Notas Entrevista Bloco 3 - Alice		
Arquivo Eletrônico	Séries históricas dos indicadores financeiros e operacionais		Indicadores.xls e Indicadores MI x ME.xls
Arquivo Eletrônico	Notas da Entrevista Bloco 1		Notas Entrevistas Bloco 1.doc
Arquivo Eletrônico	Comentários ao Questionário		Questionário - comentários.xls
Arquivo Eletrônico	Notas da Entrevista Bloco 2		Notas Entrevistas Bloco 2.doc
Arquivo Eletrônico	Relação de eventos		Eventos.xls
Arquivo Eletrônico	Notas da Entrevista Bloco 3		Notas Entrevistas Bloco 3.doc
Documento impresso	Apresentação do Acompanhamento Orçamentário		
Documento impresso	Apresentação do Orçamento para 2007		
Documento impresso	Apresentação reunião ISO 9000		
Documento impresso	Ata reunião ISO 9000		
Documento impresso	Exemplo de estudo de custos		
Documento impresso	Exemplo de ficha-padrão		
Documento impresso	Follow-up das medidas corretivas do acompanhamento orçamentário		
Documento impresso	Histórico da empresa		
Documento impresso	Relatório Comercial		
Documento impresso	Relatório da importações		
Documento impresso	Relatório de despesas por centro de custo		
Documento impresso	Relatório sobre os estoques		
Gravação	Entrevista preliminar	04/07/07	Entrev Preliminar.wav
Gravação	Entrevista Bloco 1 - Tomé	23/08/07	E1 - Tomé.wav
Gravação	Entrevista Bloco 1 - Otávio	23/08/07	E1 - Otávio.wav
Gravação	Entrevista Bloco 1 - Bosco	24/08/07	E1 - Bosco.wav
Gravação	Entrevista Bloco 1 - Osvaldo	24/08/07	E1 - Osvaldo.wav
Gravação	Entrevista Bloco 1 - Ricardo	24/08/07	E1 - Ricardo.wav
Gravação	Entrevista Bloco 1 - Alice	29/08/07	E1 - Alice.wav
Gravação	Entrevista Bloco 2 - Otávio	26/09/07	E2 - Otávio.wav
Gravação	Entrevista Bloco 2 - Ricardo	26/09/07	E2 - Ricardo.wav
Gravação	Entrevista Bloco 2 - Tomé	26/09/07	E2 - Tomé.wav
Gravação	Entrevista Bloco 2 - Bosco	27/09/07	E2 - Bosco.wav
Gravação	Entrevista Bloco 2 - Osvaldo	27/09/07	E2 - Osvaldo.wav
Gravação	Entrevista Bloco 2 - Alice	01/10/07	E2 - Alice.wav
Gravação	Entrevista Bloco 3 - Osvaldo	25/10/07	E3 - Osvaldo.wav
Gravação	Entrevista Bloco 3 - Otávio	25/10/07	E3 - Otávio.wav
Gravação	Entrevista Bloco 3 - Bosco	30/10/07	E3 - Bosco.wav
Gravação	Entrevista Bloco 3 - Ricardo	30/10/07	E3 - Ricardo.wav
Gravação	Entrevista Bloco 3 - Tomé	30/10/07	E3 - Tomé.wav
Gravação	Entrevista Bloco 3 - Alice	07/11/07	E3 - Alice.wav