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

LEIDE VANIA MIRANDA MOREIRA

Sistema de controle gerencial como fator de influência no ciclo de vida organizacional de empresas familiares

SÃO PAULO
2016

Prof. Dr. Marco Antônio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luiz Paulo Lopes Fávero
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

LEIDE VANIA MIRANDA MOREIRA

Sistema de controle gerencial como fator de influência no ciclo de vida organizacional de empresas familiares

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

Versão Corrigida

(versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

SÃO PAULO

2016

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

Moreira, Leide Vania Miranda
Sistema de controle gerencial como fator de influência no ciclo de vida organizacional de empresas familiares / Leide Vania Miranda Moreira. – São Paulo, 2016.
111 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2017.
Orientador: Fábio Frezatti.

1. Contabilidade gerencial 2. Sistema de controle gerencial 3. Ciclo de vida organizacional 4. Empresas familiares I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 658.151

A minha família, meus pais Aloisio e Fausta,
e meus irmãos Natanael e Daniela.

AGRADECIMENTOS

Este é um trabalho, assim como qualquer outro projeto, de muito aprendizado, paciência, tempo e muita dedicação. Significa uma escolha e procura de novos caminhos, buscando sentido no que se faz, mostrando novas oportunidades e redescobertas no que tange a valores, desenvolvimento pessoal e profissional. Por isso, sou muito grata por essa realização a Universidade de São Paulo, a todos os professores, colegas, amigos, familiares e participantes neste estudo.

Cabe a mim somente agradecer primeiramente a Deus, por ter planos maiores em nossas vidas que mal podemos imaginar até as coisas acontecerem e descobrirmos ao trilharmos pacientemente os caminhos...

Entre tantas pessoas que contribuíram nessa jornada, compartilhando ideias, apoiando, às vezes ouvindo atentamente e, outras vezes, de longe simplesmente torcendo.

A minha família, meus pais, pela educação a mim oferecida e por todo amor, confiança e incentivo. Aos meus irmãos, por todo amor, apoio e carinho.

Ao meu orientador, professor Dr. Fábio Frezatti, por ser um exemplo de professor, orientador, profissional e ser humano, muito obrigada pela orientação, apoio, atenção, paciência, dedicação e pelo convívio e ensinamentos durante essa jornada, fundamental para minha evolução e aprendizado na pesquisa e na vida acadêmica.

Além disso, sou muito grata ao pessoal do Laboratório de Práticas Gerenciais, pelos comentários e contribuições, especialmente ao Daniel e Franciele, pelo compartilhamento de ideias e indicações de artigos.

Fica meu agradecimento especial e admiração aos professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, com quem tive o privilégio de ter aulas e aprender, muitos deles desde a graduação.

Ao professor Dr. David Carter, pelas aulas em Teoria Crítica e Interpretativa em Contabilidade, por mostrar novas perspectivas e visões humanas e acadêmicas na área de Contabilidade.

Aos professores Doutores Emanuel Junqueira, Reinaldo Guerreiro e José Carlos Tiomatsu Oyadomary pela participação e pelas sugestões e colaborações valiosas na banca de qualificação.

A FIPECAFI, pela oportunidade de fazer monitoria na instituição e aos professores Alexandre Gonzalez e Rodrigo Paiva pelo compartilhamento de ideias gerais sobre a vida acadêmica e todo o aprendizado de conteúdo e didática de ensino.

A todos os meus colegas do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade (PPGCC), com quem compartilhei momentos de expectativa, aprendizado e colaborações uns aos outros nos trabalhos e disciplinas.

A todos os participantes da empresa do Estudo de Caso, cujo apoio, generosidade, colaboração e contribuição foram fundamentais na concretização da pesquisa.

A professora Dra. Janice Valia Santos pela ajuda e apoio na concretização deste trabalho e ao prof. Dr. José Carlos Souza Lima pelo incentivo e troca de ideias.

Ao meu amigo prof. Me. João Paulo Cavalcante Lima, por todo apoio e incentivo nessa mudança de trajetória profissional e início na vida acadêmica. Muito obrigada por acreditar em mim!

Aos meus demais amigos, que fizeram parte da minha trajetória de vida até esse momento, por todo apoio e torcida: Bruno Tedeschi, Daniel Pitelli de Britto, Fernanda Oliveira, Emerson Noronha, Grace Bernardo, Lucia Santana, Marcia Lima, Roberta Uliani e Roseli Eugenio, e a todos os demais que, de alguma maneira, contribuíram e torceram por mim rumo ao título de Mestra em Ciências Contábeis!

“Digo: o real não está na saída nem na chegada:
ele se dispõe para a gente é no meio da travessia”.
Guimarães Rosa

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo estudar o sistema de controle gerencial como fator de influência na transição entre estágios do Ciclo de Vida Organizacional de uma empresa familiar brasileira. Embora as empresas familiares são a forma predominante de negócios no mundo inteiro, as pesquisas em Contabilidade Gerencial, considerando suas peculiaridades na gestão, ainda são escassas. A teoria do Ciclo de Vida Organizacional visa classificar as diversas etapas do ciclo de vida das organizações de acordo com as características ao longo de sua existência, desde o nascimento, passando pelo crescimento, maturidade, possível renovação e eventual declínio; por outro lado o sistema de controle gerencial age como facilitador viabilizando a estruturação e definição de metas e estratégias, direcionando as ações de acordo com os objetivos da organização. Com isso, a presente pesquisa procura compreender como o sistema de controle gerencial, apoiado no modelo de (Malmi e Brown, 2008), podem ter influenciado, no sentido de ter viabilizado a empresa a passar pelas diversas etapas em seu ciclo de vida até o estágio atual. O estudo foi realizado em um grupo educacional privado, com mais de 50 anos de existência, que começou com apenas duas salas de aula e hoje é um dos maiores grupos privados no ramo educacional no país, gerenciado ainda por um dos fundadores, em conjunto com a segunda geração. Quanto à metodologia, foi adotada como estratégia de pesquisa o estudo de caso longitudinal retrospectivo, de natureza qualitativa. Para a coleta de dados, foram utilizadas múltiplas fontes de pesquisa, como a observação direta, análise de documentações e entrevistas semiestruturadas para identificação dos diversos estágios e entendimento da evolução do sistema de controle gerencial ao longo do tempo, além de aplicação de questionário para identificação do ciclo de vida atual da empresa. Entre as contribuições do estudo, destacam-se, as dinâmicas do sistema de controle gerencial como fator de sustentação e viabilização na mudança de estágios, assim como a identificação de subestágios de transição não identificados de forma explícita nas teorias de ciclo de vida organizacional ou estudos *cross sectionals*. O estudo de caso demonstrou as características de gestão, enquanto empresa familiar, o desenvolvimento e evolução do sistema de controle gerencial viabilizando as transições entre estágios, especialmente do estágio do Crescimento para a Maturidade e da Maturidade para Renovação, onde é necessário um período de preparação e reorganização dos controles para avançar nos estágios do ciclo de vida organizacional.

Palavras-chaves: Contabilidade gerencial. Sistema de controle gerencial. Ciclo de vida organizacional. Empresas familiares.

ABSTRACT

The study seeks to describe and understand the role of management control systems as factor of influence in the Organizational Life Cycle as result of a case study in a 50-year-old Brazilian University family-controlled business as it has been transformed from a small education business to one of the biggest private conglomerate of Universities in Brazil. Although familiar firms are predominant form of business around the world, the studies considering their peculiarities of management in managerial accounting are scarce. Organizational Life Cycle categorizes the various stages of firms considering predominant characteristics in each life cycle. Management control systems works offering tools to establish and direct actions in order to accomplish organizational goals. This study attempts to understand the nature of familiar management and dynamic of management control systems based in the framework of Malmi e Brown (2008) through Planning, Cybernetic controls, Reward and Compensation, Administrative Controls and Cultural Controls acting as influence becoming viable the development of the organization through Organizational Life Cycle stages. The research method for the study is a longitudinal case study using qualitative methodology where data for analyses are gathered from multiple sources including document analysis, observations, semi-structured interviews to identify the various stages and the level of management control systems, furthermore, a questionnaire was applied to identify the actual stage of Organization Life Cycle. Contributions of this work to the literature involves understanding the nature and peculiarities of familiar business through stages, their values and the adoption of management control system as factor of evolvement in the organizational life cycle and the identification of sub-stages in life cycle not presented in the traditional models or cross sectionals studies. The Case demonstrated characteristics of controls and involvement of the family during the various stages of Family Business, the role of management control systems as factor of influence in maintenance or development in Organizational Life Cycle, transition time (sub-stages) whereas it is necessary preparation and implementation of controls to achieve advanced stages, especially to Maturity and Renewal stages.

Keywords: Management accounting. Management control systems. Organizational life cycle. Family business.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Construto teórico: da Contabilidade Gerencial ao CVO 27
Figura 2. Sistema de controle gerencial. Adaptado de Malmi e Brown (2008) 32
Figura 3. Modelo de planejamento e sistema de controle adaptado de Collier (2006) 33
Figura 4. Fontes e tipos de evidências 51
Figura 5. Visão geral metodológica da pesquisa 57
Figura 6. Composição acionária atual 60
Figura 7. Organograma da empresa 60

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Resumo Modelo de Ciclo de Vida Organizacional de Miller & Friesen (1984) 38
Tabela 2 Comparação entre os Modelos de Ciclo de Vida Organizacional..... 43
Tabela 3 Etapas e Características da Empresa no CVO..... 63
Tabela 4 Evolução do Sistema de Controle Gerencial..... 84

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DA PESQUISA 17
1.1 Estudos anteriores e lacuna a ser tratada 19
1.2 Problematização, objetivo e questão de pesquisa 21
1.3 Contribuições e implicações esperadas 24
1.4 Estrutura do trabalho 25
2 REVISÃO DA LITERATURA 27
2.1 Construto teórico 27
2.2 Contabilidade Gerencial 29
2.3 Sistema de controle gerencial 30
2.4 Modelos de ciclo de vida organizacional 36
2.4.1 Modelo teórico do CVO de Miller & Friesen (1984) 38
2.4.2 Comparação e análise dos modelos de ciclo de vida organizacional 41
2.5 Empresas familiares 43
3 METODOLOGIA DE PESQUISA 47
3.1 Abordagem e estratégia de pesquisa 47
3.2 Objeto de estudo 49
3.3 Fontes de evidências 49
3.4 Método de coleta de dados 50
3.4.1 Documentação 51
3.4.2 Entrevistas 52
3.5 Métodos de análise dos dados 53
3.5.1 Análise e classificação de etapas no ciclo de vida organizacional 53
3.5.2 Análise do sistema de controle gerencial 55
3.6 Protocolo 56
3.6.1 Entrevista preliminar/inicial 57
4 O ESTUDO DE CASO 59
4.1 A empresa 59
4.2 Situação e estrutura organizacional na etapa atual 61
4.3 Classificação da empresa ao longo do Ciclo de Vida Organizacional 63
4.3.1 Nascimento: período de 1965 - 1975 65
4.3.1.1 Análise dos SCG no nascimento e marco de transição 66
4.3.2 Crescimento: período de 1976 a 2002 68
4.3.2.1 Análise de SCG no crescimento até 1992 69
4.3.3 Subestágio de transição: período de 1993 a 2002 72
4.3.3.1 Análise do SCG no subestágio de transição para maturidade 74
4.3.4 Maturidade: período de 2003 a 2010 78
4.3.4.1 Análise dos SCG na maturidade e marco de transição 79
4.3.5 Renovação: período: de 2011 a atual - análise complementar 82
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES FINAIS 89
REFERÊNCIAS 93
APÊNDICES 101
ANEXOS 108

1 INTRODUÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DA PESQUISA

As empresas familiares são a forma predominante de negócios, não somente no país, mas em todo o mundo (Chrisman, Chua, & Sharma, 2005; Hiebl, 2012; Prencipe, Bar-Yosef, & Dekker, 2014). Por exemplo, nos Estados Unidos representam 80% do total das corporações, responsáveis por cerca de 50% dos empregos e do Produto Interno Bruto (PIB) americano (Dyck, Mauws, Starke, & Mischke, 2002; Miller, 2003). Na Europa, elas dominam o segmento das pequenas e médias, mas chegam a compor a maioria das grandes. Na Ásia, ocupam posições dominantes em todas as economias e na América Latina são a principal forma de propriedade privada na maioria dos setores industriais, sendo que uma das maiores preocupações de seus dirigentes é a sobrevivência (Leone, 2005).

Ainda assim, as pesquisas em Contabilidade, levando em consideração as peculiaridades das empresas familiares são escassas, principalmente em Contabilidade Gerencial, sendo desproporcional o número de estudos da disciplina em relação à contribuição desse tipo de negócio na economia das diversas nações (Morris, Williams, Allen, & Avila, 1997; Hiebl, 2012; Songini, Gnan, & Malmi, 2013).

Os números no Brasil, segundo o censo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) de 2012, apresentaram um total de 4,6 milhões de empresas; no ano seguinte, em 2013, o Cadastro Central de Empresas do mesmo instituto continha 4,8 milhões de empresas, sendo que 18,3% dessas empresas eram novas entradas. Com relação ao setor, segundo análise do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) referente ao Censo de 2012, as empresas de serviços eram as que possuíam mais empreendimentos sendo 43,91% do total, seguido por comércio 42%, indústria 7,16%, agronegócio 4,72% e setor financeiro 1,38%, ficando o setor público por último com 0,75% do total dos estabelecimentos (Amaral, Olenike, & Amaral, 2012).

Nesse cenário, sem menção à segmentação por porte ou setor, segundo Oliveira (2006), as empresas familiares brasileiras representam historicamente 80% das empresas privadas, sendo, a principal característica dessas empresas, a sucessão do poder decisório de maneira hereditária a partir de uma ou mais famílias, com seu início ligado a fundadores pertencentes a uma ou mais famílias.

Essas empresas, segundo o autor, são responsáveis por mais de 60% da receita e 66% dos empregos no país (Oliveira, 2006), tendo como algumas das causas de desaparecimento a falta de planejamento estratégico e problemas na sucessão (Leone, 2005); somente 30% das

empresas familiares passam para a segunda geração e apenas 10% sobrevivem até a terceira geração (Dyck et al., 2002; Hiebl, 2012).

No Brasil, segundo o censo do IBGE de 2012, a idade média das empresas ativas era de 10,1 anos contra 10,3 anos. Já o índice de mortalidade das empresas brasileiras em 2012 era de 15,41% no primeiro ano, 41,86% em até cinco anos e 75% em até 14 anos. Em 2013, esse índice foi de 14,6% no primeiro ano e de 52,5% em até quatro anos, ou seja, 52,5% das empresas que abriram em 2009 não existiam mais em 2013 (IBGE).

Com esses dados, é percebido que há uma certa dinâmica tanto nas taxas de entrada como saída de empresas e, segundo o próprio relatório do Censo Demográfico de 2013 (IBGE, 2015), "existem poucas informações sobre a sobrevivência das empresas e os seus condicionantes, ou seja, sobre o que distingue as experiências bem-sucedidas e quais as restrições que pesam sobre o crescimento das empresas e sua consolidação no mercado".

Como resposta ao entendimento do desenvolvimento das organizações, a teoria do ciclo de vida organizacional vem sendo objeto de estudo por diversos pesquisadores. Alguns autores relacionam o ciclo de vida organizacional ao sistema biológico humano, do nascimento à morte, separando de três a dez estágios; outros autores discordam e defendem que não necessariamente as empresas seguem um desenvolvimento linear, podendo a empresa do Declínio voltar para Maturidade ou Renovação/Rejuvenescimento (Lester & Parnell, 2008; Miller & Friesen, 1984).

Os fatores para o sucesso de uma companhia, tanto internos como externos, são relevantes. Como todas as organizações eventualmente enfrentam necessidade de mudanças, poucas questões de pesquisa relacionadas ao que causa o sistema persistir em existir ou em deixar de existir foram endereçadas aos sistemas de contabilidade gerencial (Moores & Yuen, 2001), ficando a reflexão sobre o que diferencia as empresas sobreviventes daquelas que declinam e a indagação do "papel" do Sistema de Controle Gerencial como fator de influência na manutenção, sustentação e/ou viabilização de evolução nos diversos estágios do Ciclo de Vida Organizacional.

Mais recentemente, tem-se desenvolvido estudos na área de Contabilidade Gerencial buscando investigar o uso de práticas e controles gerenciais relacionando-os com a teoria do Ciclo de Vida Organizacional. Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira, e Bido (2010) aplicaram o modelo do ciclo de vida organizacional de Lester, Parnell, e Carraher (2003), tendo pesquisado o uso de artefatos em empresas brasileiras de médio porte durante as diversas etapas do ciclo de vida e concluíram que estes não são homogêneos, podendo

influenciar a capacidade de evolução e crescimento das empresas que não utilizam tais ferramentas para suporte de sua gestão e tomada de decisão.

Necyk (2008) identificou em um estudo de caso que o orçamento como um instrumento de controle gerencial teve papel crítico na transição de etapas no ciclo de vida organizacional, e precedeu a configuração da teoria do ciclo de vida organizacional, demonstrando que há influências na transição entre etapas, ou seja, "a 'semente' de uma configuração alternativa já poderia estar latente dentro da própria empresa, como no caso estudado" (p. 132).

Seguindo essa semente, de que os controles e práticas de gestão podem influenciar no ciclo de vida organizacional, busca-se neste trabalho compreender como o sistema de controle gerencial viabiliza no desenvolvimento da empresa familiar no ciclo de vida organizacional, agindo como um facilitador, influenciando à transição entre estágios, visto que mecanismos como o planejamento, orçamento e monitoramento da performance ajudam os gestores a formular estratégias, estabelecer e limitar as ações, identificando prioridades operacionais de forma a se alcançar os objetivos da organização, rejuvenescendo-se e sobrevivendo às incertezas do ambiente externo (Simons, 1995; Widener, 2007; Ferreira & Otley, 2009).

Assim, nesse contexto, considerando que, na história de empresas familiares, muitas começam pequenas e evoluem no Ciclo de Vida Organizacional desde o Nascimento, passando pelo Crescimento, Maturidade e possível Renovação/Rejuvenescimento, apresentando longevidade e sucesso, isto é, acumulado recursos, ativos e valor financeiro (Chua, Chrisman, & De Massis, 2015) visa-se investigar o papel do sistema de controle gerencial, conforme o modelo de Malmi e Brown (2008), através do planejamento, controles cibernéticos, sistema de remuneração e recompensa, controles administrativos e culturais, agindo como fator de influência, contribuindo e direcionando o desenvolvimento da empresa familiar durante as diversas etapas do Ciclo de Vida Organizacional.

1.1 Estudos anteriores e lacuna a ser tratada

A revisão da literatura traz diversos autores que desenvolveram modelos conceituais e alguns trabalhos empíricos categorizando os estágios do ciclo de vida organizacional (Greiner, 1998; Churchill & Lewis, 1983; Quinn & Cameron, 1983; Miller & Friesen, 1984; Lester et al., 2003), no entanto poucos trabalhos abordaram os sistemas de controle gerencial relacionados com o ciclo de vida organizacional (Chenhall, 2007).

Beuren e Pereira (2013) pesquisaram bibliograficamente os artigos relacionados a ciclo de vida organizacional e controles de gestão, para periódicos nacionais, entre os anos de 2005 a 2009, e para periódicos internacionais de 1992 até 2009. Os autores encontraram quinze artigos no total, concluindo que o número reduzido de pesquisas localizadas revela uma lacuna em relação a essa temática. Carvalho, Saraiva Júnior, Frezatti, e Costa (2010) realizaram pesquisa semelhante em periódicos internacionais em Contabilidade Gerencial e haviam encontrado apenas seis publicações até 2008.

Como exemplos de pesquisas internacionais em relação aos controles gerenciais relacionando-os aos estágios de ciclo de vida, Auzair e Langfield-Smith (2005) analisaram empiricamente empresas de serviços na Austrália e a relação entre o nível de controle gerencial e o estágio de Ciclo de Vida Organizacional. Silvola (2008) pesquisou, empiricamente, os estágios juntamente com a estrutura de capital da empresa, em empresas na Finlândia, relacionando com o nível de uso de sistemas de controle gerencial referente a planejamento, orçamento e técnicas de controle gerencial. Também na Finlândia, Kallunki e Silvola (2008) analisaram os efeitos do ciclo de vida e o uso do sistema de custeio baseado em atividades (ABC).

Moores e Yuen (2001) concluíram que a formalidade dos sistemas de contabilidade gerencial aumenta conforme a empresa muda de etapas: do Nascimento para o Crescimento e da Maturidade para a Renovação. A pesquisa internacional mais recente publicada encontrada refere-se ao trabalho de Su, Baird, e Schoch (2015) no *Management Accounting Research,* em que pesquisaram empiricamente os estágios do ciclo de vida e a associação entre os sistemas de controle gerencial nos níveis de Uso Diagnóstico e Interativo de Simons (1995) com a performance organizacional, em empresas na Austrália.

Como exemplo de pesquisas nacionais, Frezatti et al. (2010) customizaram o trabalho de Lester et al. (2003), para identificar o estágio de ciclo de vida organizacional de empresas brasileiras de médio porte e incluíram na pesquisa o perfil de planejamento com relação ao uso do planejamento estratégico, orçamento e controle orçamentário.

Klann, Klann, Postai, e Ribeiro (2012) fizeram uma pesquisa para analisar o relacionamento entre os estágios de ciclo de vida e o processo de planejamento num setor específico, no município de Brusque em Santa Catarina, para identificar os ciclos de vida e seus artefatos nos processos de planejamento; Necyk e Frezatti (2010) estudaram o desenvolvimento da contabilidade gerencial na perspectiva contingencial dos estágios do ciclo de vida em um estudo de caso, no qual observaram que os estágios de ciclo de vida afetam o

desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, conforme a necessidade de novos instrumentos de acordo com a nova configuração da empresa.

A exemplo desses estudos, os autores ainda chamam atenção para as lacunas. Auzair e Langfield-Smith (2005) pontuaram que estudos de ciclo de vida organizacional e os sistemas de controle gerencial ainda são recentes na literatura. Souza, Necyk, e Frezatti (2008) concluíram em outro trabalho que ainda é pequeno o número de estudos publicados em periódicos indexados, embora se reconheça o potencial da abordagem de estágios de ciclo de vida. Ainda assim, até então, não houve evidência de fatores que provocam a mudança de estágio, especialmente do ponto de vista da Contabilidade Gerencial.

Silvola (2008) sugere a investigação de controles informais no ciclo de vida organizacional, inclusive com a abordagem através de estudo de caso, a fim de contribuir de maneira mais rica e holística para o entendimento das pesquisas que se basearam nos métodos de *surveys*, explicando anomalias e questões derivadas dessas pesquisas.

Lester et al. (2003) assumem em seus trabalhos a influência do ciclo de vida organizacional sobre a escolha estratégica, no entanto sugerem para trabalhos futuros a abordagem em que o sucesso de um negócio possa ser influenciado a estratégias implementadas anteriormente.

Nesse sentido, este estudo visa preencher lacunas de trabalhos anteriores, em que as abordagens privilegiadas foram *cross-sectionals*, nos quais não foi possível analisar os fatores que viabilizam a transição entre os estágios, sem entendimento claro de como as variáveis se inter-relacionam ou evoluem historicamente (Miller & Friesen, 1984) e nos quais não foram consideradas as particularidades de gestão da empresa familiar, sendo que as análises anteriores entre o nível do controle gerencial se deram medindo o porte da empresa e a existência de controles gerenciais, todas no mesmo tempo, não sendo possível identificar a dinâmica de mudança entre os estágios, ou seja, os subestágios e as relações causa-e-efeito quanto à contribuição da contabilidade gerencial na mudança de etapas (Necyk, 2008).

1.2 Problematização, objetivo e questão de pesquisa

Greiner (1998) constata que os problemas de algumas empresas estão mais enraizados em decisões passadas do que em eventos presentes ou na dinâmica dos mercados, e que as empresas subestimam questões como: “Onde nossa empresa esteve? Onde está indo agora? E o que as respostas a essas perguntas significam em termos de para onde estamos indo?”. Em linha com as questões abordadas por Greiner (1998), outros autores, ao estudarem as

características das empresas no Ciclo de Vida Organizacional, constatam que, nos primeiros anos, a formalização de planejamento ou sistemas é mínima ou inexistente, sendo a tomada de decisões baseada na intuição do empreendedor (Miller & Friesen, 1984; Churchill & Lewis, 1983).

Segundo Merchant e Van der Stede (2012), o controle gerencial é uma função crítica, e sua falha pode levar a perdas financeiras, danos à reputação e até mesmo à falência da organização. Já quanto às empresas familiares, Leone (2010) destaca que apresenta peculiaridades, sendo uma das principais causas de desaparecimento, a falta de planejamento estratégico.

Planejar consiste em decidir antecipadamente, optar por uma alternativa em detrimento de outras, considerando todas as opções e riscos, ou seja, constitui-se em controlar o seu próprio futuro (Frezatti, 2015). O conceito de planejamento e controle implica em atenção permanente sobre os elementos e variáveis relevantes à vida da empresa, implícita na crença de que uma administração competente pode gerenciar e controlar essas variáveis (Welsch, 1983).

Com isso, a falta de adoção formal de planejamento e prioridade na elaboração de controles gerenciais pode ser um problema, visto que muitas empresas nunca ganham aceitação de seus produtos e o negócio não se torna viável. Já na transição da fase do Nascimento para o Crescimento, em alguns casos, muitas empresas fecham seus negócios (Lester et al., 2003). Assim, pode-se explicar a mortalidade das empresas nos primeiros anos, com a falta de planejamento e sem gerenciamento das atividades de curto, médio e longo prazo, não há desenvolvimento estratégico e análises para acompanhamento do potencial efetivo da empresa, sendo a tomada de decisões, gerenciamento de custos e riscos feitos sem maiores análises (Miller & Friesen, 1984).

Já das empresas que passam da fase do Nascimento para o Crescimento, algumas organizações crescem o suficiente para entrar na próxima fase, outras se “perdem” e não geram receitas suficientes para sobreviverem (Lester & Parnell, 2008). Considerando que ainda não há controles formais ou mais estruturados para continuar em crescimento, isso implica que as empresas carecem de planejamento e estrutura para a implantação de controles e procedimentos que se fazem necessários para atender o aumento de volume e a análise dos resultados vindos com a ampliação dos negócios, o que possibilita à companhia passar pelas diversas fases até atingir o estágio da Maturidade quando há melhores gestores com habilidades desenvolvidas, sistemas de informações e o controle orçamentário toma prioridade (Churchill & Lewis, 1983).

Quando a empresa tem pouco foco tanto no planejamento quanto no controle, fica vulnerável, sem atividades de monitoramento do alcance dos objetivos e tendem a desaparecer, ao contrário de uma empresa madura que, com planejamento e controle adequados, tem condições de desenvolver suas atividades de forma mais segura e consistente com os cenários (Frezatti, 2015).

Johnson e Kaplan (1991) argumentam que mesmo que um excelente sistema de contabilidade gerencial sozinho não seja garantia de sucesso economicamente, o não uso efetivo dos sistemas de controle pode minar o desenvolvimento e melhoria de processos e esforços. Os sistemas de controle também ajudam a evitar fraudes e erros não intencionais (Merchant & Van der Stede, 2012).

Dado o problema de que a falta de planejamento e adoção de controle gerenciais pode impactar na não sobrevivência de algumas empresas a longo prazo, este trabalho se propõe com o objetivo amplo de investigar a contribuição do sistema de controle gerencial como fator de desenvolvimento da empresa familiar influenciando a passagem entre as etapas do ciclo de vida organizacional. Como consequência a questão de pesquisa a se responder aqui é: **Como o sistema de controle gerencial pode influenciar viabilizando a transição entre estágios do Ciclo de Vida Organizacional?** Com isso, a questão de pesquisa visa investigar o suporte do sistema de controle gerencial, no "papel" estrutural e facilitador, levando a empresa a progredir nos estágios de forma evolutiva.

Assim, para responder à questão de pesquisa e atingir o objetivo amplo, os objetivos específicos dividem-se em três: Primeiramente, analisar historicamente a evolução de uma organização de origem familiar sobrevivente e de sucesso, desde seu Nascimento até a fase atual, baseado nas características do modelo do Ciclo de Vida Organizacional (CVO) de Miller e Friesen (1984) para classificação dos estágios.

Em seguida, a cada estágio identificado, análise e investigação dos mecanismos de controle gerencial, assim como controles administrativos e culturais existentes baseados no mapeamento do modelo de Malmi e Brown (2008) que possam ter contribuído, facilitando e viabilizado, agindo como um fator de influência na transição entre as etapas seguintes do CVO ou apenas como suporte a se sustentar em determinado estágio e eventualmente, como a falta dos controles pode ter limitado ou retardado a passagem pelos estágios e, por fim, dada a situação atual da empresa, quais os controles e implementações de práticas gerenciais são necessários para a empresa se manter ou atingir o estágio desejado, de forma a alcançar a eficiência organizacional.

1.3 Contribuições e implicações esperadas

Este trabalho visa contribuir para a literatura no que tange as empresas familiares, ciclo de vida organizacional e sistema de controle gerencial, assim como a prática da Contabilidade Gerencial. No que tange à literatura, um primeiro ponto refere-se à consideração das peculiaridades de gestão das empresas familiares durante os vários estágios do ciclo de vida organizacional. Em geral, a maioria dos modelos tradicionais de CVO assumem uma tipologia de negócios com a separação entre propriedade e gestão, e as empresas familiares são mais complexas nesse sentido (Morris et. al., 1997). Os modelos ignoram passagens de sucessão, motivações na profissionalização e desconsideram a figura do fundador e envolvimento de membros da família na gestão, conforme a empresa passa pelos diversos estágios do ciclo de vida organizacional, especialmente nos estágios mais avançados como a Maturidade e Renovação.

O segundo ponto refere-se à identificação de períodos de transição, os subestágios, com a adequação, organização e preparação de controles, com a descrição das práticas de contabilidade e controles gerenciais ao longo do tempo, permitindo a análise e visão dos fatores e seus antecedentes, capturando as influências do sistema de controle gerencial na evolução dos estágios, trazendo a perspectiva da contabilidade gerencial ao complementar as outras variáveis contingenciais abordadas nos diversos modelos.

Quanto as contribuições para a prática da Contabilidade Gerencial, o trabalho visa agregar ao repertório de exemplos contribuindo para o aprendizado, primeiramente para a empresa objeto de estudo de caso, com a aplicação da teoria do CVO, permitindo à empresa discutir e ter conhecimento de suas práticas de gestão que influenciaram até a chegada à etapa atual e a reflexão sobre os próximos passos, buscando a eficiência organizacional e sustentável, evitando problemas futuros, pela falta de mecanismos no planejamento e controle.

Em segundo lugar, para outras empresas orientadas ao desenvolvimento que, através de suas configurações internas, podem adaptar o caso, para contornar possíveis crises relativas às suas práticas de gestão, com soluções compatíveis e implementação de controles e mecanismos que permitam influenciar decisões futuras, passando pelas diversas etapas do ciclo de vida organizacional, já que os sistemas de controle gerencial podem prover soluções que não só resolvam crises atuais, mas possibilitem novo período de evolução nas próximas fases (Greiner, 1998).

A abordagem de estudo de caso, de natureza longitudinal, possibilita estudar as características das práticas e controles de gestão ao longo do tempo, evento não possível nos estudos anteriores *cross-sectionals.* O estudo de caso traz exemplos que podem ser usados para muitos propósitos, pois um bom caso estimula a reflexão e aprendizado sobre ações de todos os envolvidos, inclusive do pesquisador. A reflexão em um caso pode ser generalizada para outros casos, não somente levantando princípios gerais, mas contribuindo para o repertório de exemplos que, na prática, podem ser adaptados de acordo com as diversas variações (Cooper & Morgam, 2008).

Ainda que não exista "uma fórmula única que seja útil para todas as organizações, mas balizadores podem ser interessantes no sentido de direcionar os gestores no processo decisório ao longo dos estágios evolutivos das organizações" (Beuren & Pereira, 2013, p. 125), inclusive nas empresas mais jovens e *start-ups companies*, que são mais orientadas ao desenvolvimento (Silvola, 2008), "uma vez que o controle gerencial precisa acompanhar e atender as necessidades de informações de cada estágio pelo qual a organização passa ao longo de sua vida, denominado de ciclo de vida organizacional" (Beuren & Pereira, 2013, p.124).

1.4 Estrutura do trabalho

O restante do trabalho está organizado da seguinte forma: Revisão da Literatura e Construto Teórico, a Metodologia de Pesquisa, o Estudo de Caso e, por fim, as Conclusões, Limitações e Recomendações Finais.

A Revisão da Literatura está dividida em quatro partes: Contabilidade Gerencial, onde é importante destacar a Contabilidade na adoção de sistemas de informações gerenciais no auxílio à tomada de decisões. Sistema de Controle Gerencial com referência aos mecanismos usados para planejamento e controle de objetivos e metas, assim como a abordagem de controles administrativos e culturais. A teoria do Ciclo de Vida Organizacional, com revisão e comparação entre modelos e razões pela escolha do modelo utilizado, e, por fim, caracterização da Empresa Familiar.

O capítulo referente à Metodologia de pesquisa aborda as razões para a estratégia de estudo de caso único longitudinal retrospectivo, considerando a complexidade do fenômeno estudado e o fato de envolver análise histórica do desenvolvimento de uma empresa familiar para exemplificar e entender contribuições da investigação proposta. Os métodos de coleta e

fontes de evidências para a análise dos dados na pesquisa foram detalhados, assim como o protocolo, descrevendo os processos e a base de dados.

O capítulo do Estudo de caso traz um histórico, de forma a traçar, na linha do tempo, o desenvolvimento da empresa estudada nos diversos estágios alcançados desde sua formação, com identificação dos períodos e o nível de controle gerencial em cada etapa, sua situação atual e investigação das características do sistema de controle gerencial como fator de influência ao longo do Ciclo de Vida da organização. E, por fim, as conclusões e análises finais, limitações e sugestões para próximas pesquisas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Construto teórico

A Revisão da Literatura foi feita de forma a fundamentar a questão de pesquisa, primeiramente do que se constitui a Contabilidade Gerencial; em seguida, foi feita uma revisão dos conceitos e modelos de Sistema de Controle Gerencial. Nesse sentido, buscou-se, entre os modelos, a tipologia que melhor se adequasse aos objetivos propostos neste trabalho, sendo escolhido o modelo de Malmi e Brown (2008) que aborda os sistemas de controle gerencial e traz mapeamento dos controles como pacote, incluindo controles culturais e administrativos.

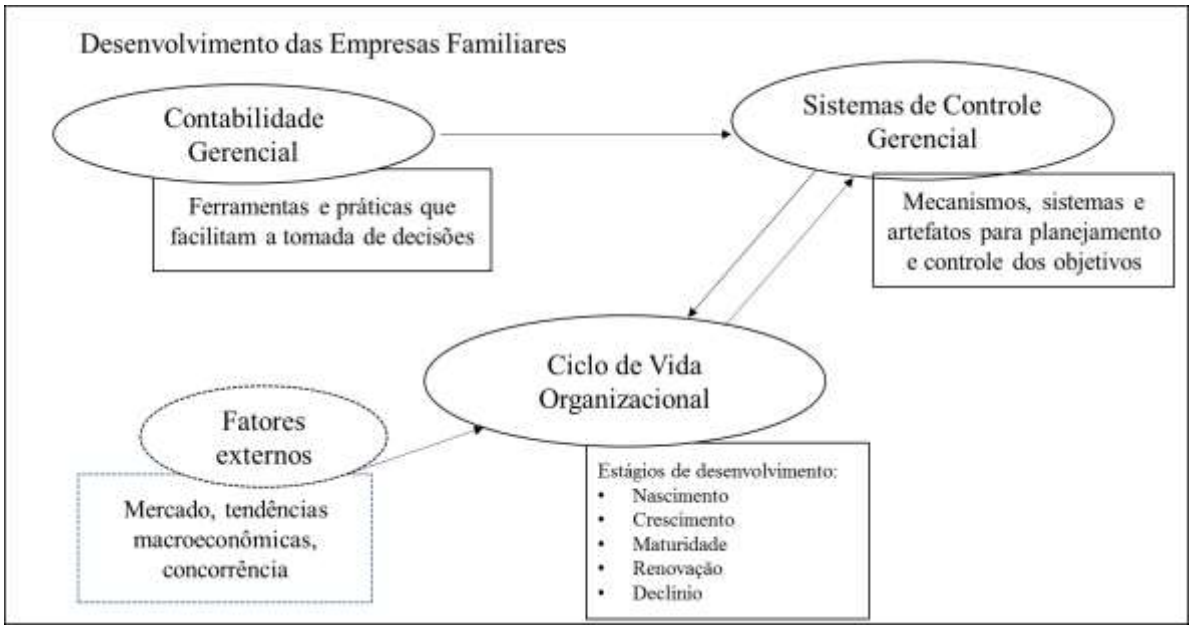

Figura 1. Construto teórico: da Contabilidade Gerencial ao CVO

A Figura 1 retrata, de um lado, a Contabilidade Gerencial, através dos sistemas de informações gerenciais, fornecendo informações por meio dos relatórios gerenciais, para acompanhamento dos resultados e a tomada de decisões. A integração com o Sistema de Controle Gerencial está no uso de mecanismos e artefatos, contando com informações gerenciais e avaliação de performance para direcionar o comportamento, influenciando as pessoas a agirem de acordo com os objetivos da organização através de ferramentas como planejamento e estabelecimento de objetivos e metas, elaboração do orçamento e posteriormente o acompanhamento, monitoramento e controle, comparação entre os

resultados alcançados e os estabelecidos pela organização, feitos de forma sistemática de modo a guiar os gestores a dirigir esforços e corrigir desvios para alcançar os resultados almejados pela organização. O *link* entre os sistemas de controle e as metas organizacionais é bem explícito, pois, como uma função primária, o sistema de controle gerencial visa medir o progresso através dos resultados desejados (Chenhall, 2007) e pode estar alinhado ao desenvolvimento da organização no ciclo de vida organizacional.

Como terceiro tópico, referente à teoria do Ciclo de Vida Organizacional, traz a revisão da literatura de modelos, comparação entre autores, buscando-se o melhor modelo para fundamentar a pesquisa na identificação dos estágios de forma teórica e conceitual. Trabalhos anteriores sugeriram que os controles gerenciais ficam mais sofisticados a cada etapa do ciclo de vida, considerando o estágio do ciclo de vida organizacional como fator contingencial (Moores & Yuen, 2001) juntamente com mudanças nas características da empresa referentes a situação organizacional, estrutura, estratégias e estilo de tomada de decisão.

Kallunki e Silvola (2008) deduzem que os sistemas de contabilidade gerencial diferem nos estágios de ciclo de vida organizacional já que diferentes sistemas são necessários em diferentes fases. Se de um lado a necessidade de controles e sistemas gerenciais formais são maiores conforme a empresa avança nas etapas de ciclo de vida devido ao aumento da complexidade nas operações (Dekker, Lybaert, Steijvers, Depaire, & Mercken, 2012), por outro lado, os sistemas de controle gerencial podem contribuir na evolução e sustentação dos estágios alcançados, através da implantação de planejamento e controles sistemáticos para acompanhamento do potencial da empresa.

Su et al. (2015) investigaram empiricamente, em empresas de manufatura na Austrália, a associação entre o uso de controles gerenciais nos níveis de Uso Interativo e Diagnóstico do *framework Level of Control* de Simons (1995) e o impacto na performance organizacional durante as etapas do ciclo de vida organizacional segundo o modelo de Miller e Friesen (1984), e concluíram que ambos os controles nos Uso Interativo e Diagnóstico influem moderadamente nas etapas do ciclo de vida organizacional.

Assim, o construto teórico visa considerar os fatores em conjunto aplicados ao desenvolvimento das empresas familiares. Fatores externos como regulações no setor, abertura de mercado, crescimento econômico e nível de concorrência também podem pressionar as empresas em sofisticar os controles gerenciais do ponto de vista da contabilidade gerencial (Hiebl, Duller, Feldbauer-Durstmüller, &Ulrich, 2008) e serão considerados na análise do desenvolvimento do Estudo de Caso.

2.2 Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial tem seu desenvolvimento juntamente com a Revolução Industrial e a necessidade de controle dos custos, pela determinação de custeio por objeto, seja produto, atividade ou um segmento de negócio. Com o crescimento das corporações, aumentou-se a demanda por informações contábeis, incluindo avaliação de performance e orçamento, incorporando também informações não financeiras (Collier, 2006). Como consequência, os sistemas de contabilidade gerencial incluem avaliação da eficiência dos processos internos, visando aperfeiçoar processos e desempenhos de forma a ajudar os gestores a atingir as metas da organização (Atkinson, Banker, Kaplan, & Young, 2000).

A definição de Contabilidade Gerencial inclui mensuração e fornecimento de informações financeiras, assim como outros tipos de informações não financeiras: operacionais ou físicas, por meio da formulação das estratégias gerais e planos de longo prazo, decisões de alocação de recursos, planejamento e controle, e mensuração da performance e avaliação das pessoas (Horngren, Foster, & Datar, 1997).

Brooks (1988), ao conceituar a Contabilidade Gerencial, a diferencia da Contabilidade Financeira, pontuando, como principal diferença, quanto aos aspectos dos diferentes usuários, sendo que a Contabilidade Financeira está primeiramente preocupada com os usuários externos da companhia, como credores e investidores, e a Contabilidade Gerencial foca na performance dos gestores e no usuário interno da organização. Essa diferenciação resulta na abrangência e tipo de informação, pois esses dois tipos de usuário apresentam necessidades, perspectivas e expectativas diferentes da utilização da informação contábil (Frezatti, Guerreiro, & Braga, 2007).

Ainda segundo o estudo feito pelos autores (Frezatti et al., 2007) relatando as características da Contabilidade Gerencial entre vários países no mundo, o grau de liberdade é muito maior, pois não se apoia em normas, leis ou princípios, assim como a frequência de relatórios, que varia conforme as necessidades de cada empresa. Enquanto a Contabilidade Financeira tem ênfase para fins de comparabilidade e divulgação baseadas em regras e convenções de órgãos normativos e reguladores, a Contabilidade Gerencial fornece relatórios mais detalhados, com informações desagregadas, com detalhes por departamento, unidade de negócio, produto ou cliente (Horngren et al., 1997).

Os sistemas de contabilidade gerencial integram os sistemas de informações que, através dos *inputs* das atividades de coleta, mensuração, análise, reporte e gerenciamento de

dados, geram os *outputs*, ou seja, os relatórios com informações referentes a custo por produto, cliente, orçamento, controle orçamentário e performance (Hansen & Mowen, 2005) e são de grande importância dentro do *range* do sistema de controle gerencial, usado para motivar, monitorar, mensurar e sancionar as ações que os gestores e empregados nas organizações tomam e coordenar todo o *range* de componentes como ativos, tecnologia, informação e comunicação (Macintosh & Quattrone, 2010).

Assim, a contabilidade gerencial refere-se ao conjunto de práticas, como planejamento, orçamento e controle orçamentário, mensuração e avaliação de indicadores financeiros e não financeiros, enquanto os sistemas de contabilidade gerencial referem-se ao uso sistemático desse conjunto de ferramentas e práticas, que facilitam a tomada de decisões através das informações aos gestores que querem maximizar os lucros da companhia, provendo informações para custeio, planejamento e controle, avaliação e contínuo melhoramento dos processos (Hansen & Mowen, 2005; Anderson, 2006; Chenhall, 2007).

Com isso, a Contabilidade Gerencial tem uma orientação para o futuro, com orçamento e horizonte de tempo mais flexível (Horngren et al., 1997) e, para atingir seus objetivos, o Sistema de Contabilidade Gerencial deve prover informações de forma acurada e tempestiva para facilitar os esforços, controle dos custos, medir a produtividade, a fim de promover melhorias nos processos produtivos (Johnson & Kaplan, 1991), sendo o desafio dos contadores gerenciais assegurar informações relevantes, confiáveis e em níveis apropriados de agregação e integração (escopo) de forma ainda a serem adaptáveis às várias necessidades de gerenciamento durante os estágios de ciclo de vida (Moores & Yuen, 2001).

2.3 Sistema de controle gerencial

Anthony (1965) definiu os sistemas gerenciais como o processo pelo qual os gestores asseguram que recursos são obtidos e usados de forma eficiente e eficaz para alcançar os objetivos das organizações. Sendo diferenciadas em três funções de planejamento e controle: 1) Formulação das estratégias referente aos objetivos, estratégias e políticas; 2) Controle gerencial de forma a implementar as estratégias; e 3) Controle de tarefas, para eficiência e eficácia das tarefas individuais. Com o tempo outros autores trouxeram novas perspectivas e complemento à definição inicial de Anthony (1965), incluindo o controle gerencial como sistema, onde contempla um conjunto de mecanismos inter-relacionados (Collier, 2006).

Simons (1995) trouxe a perspectiva de controles gerenciais baseados em quatro níveis de forças, que funcionam simultaneamente, para diferentes propósitos: sistema de crenças,

sistema de limites, sistema de controle diagnóstico e sistema de controle interativo, tendo definido o sistema de controle gerencial como rotinas e procedimentos formais, baseados em informações que os gestores usam para manter ou alterar o percurso das atividades organizacionais. Como exemplos de procedimentos e rotinas formais, o planejamento, orçamento, avaliação de performance e sistemas de monitoramento de indicadores, como o *Market Share*.

Na formulação do sistema de controle gerencial de Simons (1995), as ações são tomadas pelos gestores de alto escalão, na tentativa de mudanças estratégicas de forma evolucionária ou revolucionária, de forma a reverter qualquer inércia, sendo o modelo relacionado entre estratégia, sistemas de controle e aprendizado organizacional, de forma a reduzir incertezas (Collier, 2006).

Já para Ferreira e Otley (2009), o sistema de controle gerencial pode contemplar processos formais ou informais e envolve mecanismos, sistemas e artefatos usados pelas organizações para assistir no processo estratégico, por meio de análises, planejamento, controle e acompanhamento de performance, de forma a suportar e a avaliar os objetivos traçados pela companhia, como também facilitar o aprendizado organizacional e mudanças.

O sistema de controle gerencial inclui os sistemas de contabilidade gerencial, sendo um termo mais amplo, portanto mais abrangente, que evoluiu do foco de mecanismos formais com informações para auxílio na tomada de decisões para um escopo maior de informações externas envolvendo o mercado, como clientes e concorrentes, informações não financeiras da produção de processos, informações preditivas e controles pessoais e informais, como controles culturais e de clãs (Chenhall, 2007; Malmi & Brown, 2008; Macintosh & Quattonne, 2010).

Nesse sentido, Malmi e Brown (2008) diferenciam o sistema de controle gerencial do sistema de contabilidade gerencial, sendo o sistema de controle gerencial um conjunto de regras, procedimentos, práticas e valores que são usados para monitorar e direcionar o comportamento dos empregados e a tomada de decisões de forma a atingir os objetivos e estratégias da organização, já os sistemas de contabilidade gerencial, quando não são monitorados, são apenas auxiliares na tomada de decisões.

Dentre os diversos modelos de sistemas de controle gerencial, para a aplicação neste estudo, será utilizado o modelo dos autores Malmi e Brown (2008), por conter um mapeamento dos controles e tipologia baseada como um pacote categorizado em cinco grupos: **planejamento, controles cibernéticos, sistema de remuneração e recompensa, controles culturais e controles administrativos**. A tipologia dos autores baseada em pacote

não implica que os controles são implementados de forma interdependente (Grabner & Moers, 2013).

Malmi e Brown (2008) ressaltam que as razões para se estudar os controles gerenciais como pacote são: primeiramente eles não funcionam isoladamente, as variáveis contingenciais isoladamente entre os controles podem levar a conclusões fracas e fragmentadas, por exemplo, quais controles melhor se encaixam na organização e quais direcionam a performance. O segundo ponto justifica-se pelo fato de que esses controles podem estar relacionados uns com os outros. E por último, o desenvolvimento de teoria considerando outros tipos de controle como administrativo e cultural traz melhor entendimento no impacto em outros tipos de controles de como e se eles se complementam ou substituem outros controles, facilitando o desenvolvimento de teoria e desenho de um *range* de controles para apoiar os objetivos, controle das atividades e direcionar a performance organizacional.

A Figura 2 demonstra a estruturação do modelo de Malmi e Brown (2008), em cinco etapas: Planejamento, Controles cibernéticos, Sistemas de remuneração e recompensas, Controles Administrativos e Controles Culturais.

<table>
<tr><th colspan="7">5 - Controles Culturais</th></tr>
<tr><td colspan="2">Clãs</td><td colspan="3">Valores</td><td colspan="2">Símbolos</td></tr>
<tr><th colspan="2">1 -Planejamento</th><th colspan="3">2 - Controles Cibernéticos</th><th colspan="2" rowspan="2">3 - Sistemas de remuneração e recompensas</th></tr>
<tr><td>Planejamento de Longo Prazo</td><td>Planejamento de Ações</td><td>Orçamento</td><td>Indicadores Financeiros</td><td>Indicadores não Financeiros</td><td>Indicadores Híbridos</td></tr>
<tr><th colspan="7">4 - Controles Administrativos</th></tr>
<tr><td colspan="2">Estrutura de Governança</td><td colspan="3">Estrutura Organizacional</td><td colspan="2">Políticas e Procedimentos</td></tr>
</table>

Figura 2. Sistema de controle gerencial. Adaptado de Malmi e Brown (2008)

1 - Planejamento: Nessa etapa, a organização precisa estabelecer metas para as áreas funcionais, direcionando esforços e comportamentos individuais e em equipe de forma a atingir os resultados desejados. Decisões de ações estabelecidas no planejamento para até doze meses são de curto prazo, quando o foco é para médio e longo prazos são mais estratégicos. Podem ter focos financeiros ou qualitativos, planejamento estratégico e podem ser criados projetos estratégicos e outras iniciativas, todas direcionando as pessoas ao que fazer. Planejamento operacional também oferece lista de tarefas, provendo guia no que fazer, podendo não ter *link* direto com finanças ou contabilidade (Malmi & Brown, 2008).

O planejamento estratégico considera a empresa no todo e seus objetivos de longo prazo, por isso deve-se considerar sua relação com o seu ambiente externo, em quais mercados atuar e como competir nesses mercados, assim como a relação da empresa com

fornecedores, funcionários e a comunidade; o planejamento tático considera a otimização de certa área de resultado, para execução com melhores resultados, e o planejamento operacional é o desenvolvimento para alcance de resultados em si e alcance dos indicadores desejados (Atkinson et al., 2000).

Uma vez estabelecidas as metas e objetivos de longo prazo da empresa, uma avaliação interna dos pontos fortes e fracos e análise externa das oportunidades e ameaças levam à formulação das estratégias. A consequência de se efetuar o planejamento estará posteriormente nos controles, pois estes devem estar integrados, sendo o planejamento um controle a *priori* e o sistema de controle em si é a observação e o acompanhamento para minimizar erros e/ou corrigi-los, modificando comportamentos e alocação/utilização de recursos, com o uso, por exemplo, do orçamento e controle orçamentário (Atkinson et al., 2000; Collier, 2006).

A Figura 3 demonstra a integração entre sistema de planejamento *(feedforward)* e sistema de controle (*feedback)*, sendo, o sistema de controle no modelo de Malmi e Brown (2008), chamado de Controles cibernéticos.

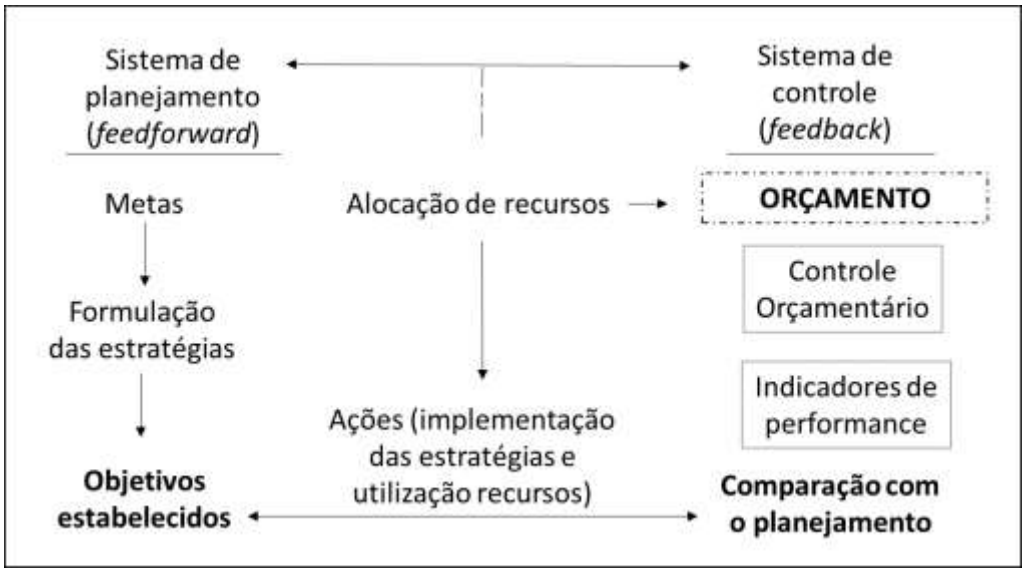

Figura 3. Modelo de planejamento e sistema de controle adaptado de Collier (2006)

2 – Controles cibernéticos: nessa etapa, os sistemas são usados para mensuração da performance e comparação com as metas definidas, monitoramento das informações sobre as variações não desejadas e modificações de comportamento ou atividades que influenciam as variações. Assim os controles cibernéticos consistem no uso das informações para tomada de decisões e na avaliação das variações em direcionar as atividades e modificar os

comportamentos que influenciaram as variações não desejadas em direção aos resultados desejados, utilizando orçamento, indicadores financeiros, indicadores não financeiros e indicadores híbridos. Na tipologia de Malmi e Brown (2008), os controles cibernéticos dividem-se em quatro: Orçamento, Indicadores Financeiros, Indicadores não Financeiros e Indicadores híbridos.

A-) O Orçamento é o artefato central dos sistemas de controle gerencial sendo seu uso quase universal por causa da facilidade de se colocar de forma compreensível o planejamento em termos financeiros, performance e posterior avaliação do real contra planejado. Na elaboração do orçamento, há integração dos processos e decisões de alocações de recursos por um certo período de tempo, de acordo com as estratégias traçadas. Assim, torna-se um mecanismo de controle com foco nos níveis aceitáveis de comportamento e avaliação e comparação de performance contra o planejado (Malmi & Brown, 2008; Collier, 2006).

O *rolling forecast* inclui meses adicionais até o final do período, sendo utilizado de forma contínua, então se o período for de um ano, sempre haverá a visão de 12 meses, alternativamente o orçamento pode ser sempre revisto e construído por centros de lucros, centros de custos ou departamentos e, como artefato, orienta na coordenação das atividades, na comunicação entre as diferentes partes e unidades da organização, motivando os gestores a alcançar os resultados, controlar as atividades e avaliar a performance. O controle orçamentário é a atividade de comparar e avaliar se os resultados estão em linha com os objetivos traçados, ao investigar as variações e tomar as ações corretivas (Collier, 2006; Frezatti, 2015).

B-) Indicadores financeiros: Forma de controle na qual se direciona comportamento sob metas estabelecidas em medidas financeiras específicas. Algumas dessas medidas podem estar relacionadas com o orçamento, no entanto as medidas financeiras são mais estreitas que o orçamento em si que é uma técnica mais abrangente, cabendo apenas alguns estabelecimentos de metas como Retorno sobre Investimentos e Avaliação do Valor Agregado (EVA) (Malmi & Brown, 2008).

C-) Indicadores não financeiros preenchem a lacuna de indicadores financeiros e identificam direcionadores de performance como, por exemplo, qualidade, satisfação de clientes, inovação de produtos e *market share* (Malmi & Brown, 2008).

D-) Indicadores híbridos combinam medidas de performance financeiras e não financeiras como, por exemplo, o *Balanced Scorecard* (Malmi & Brown, 2008).

O *Balanced Scoredcard* desenvolvido por Kaplan e Norton funciona como alinhamento estratégico da organização, ao comunicar as metas específicas, e como controle

na avaliação do desempenho e resultados alcançados. Cada empresa deve optar pelo uso de medidas relevantes e balanceadas de acordo com sua missão, visão e estratégias sob quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos, e aprendizagem e crescimento (Kaplan, 2008). No entanto, pode haver uso de indicadores financeiros e não financeiros sob outros nomes e formas, não necessariamente sob as mesmas perspectivas e formato do *Balanced Scoredcard.*

3 – Sistemas de remuneração e recompensas focam em motivar e aumentar os esforços da performance individual e em equipe pela congruência dos objetivos e atividades com os da organização. O *link* entre esforços nas atividades e impacto na performance pode ocorrer com ênfase na direção dos esforços, ou seja, o foco das atividades, ou na duração dos esforços, o quanto os indivíduos se dedicam às tarefas, ou seja, a intensidade dos esforços e o quanto de atenção é dedicada às tarefas. A remuneração e compensação provida pelas organizações podem ter os seguintes motivos: retenção de empregados e encorajamento da manutenção do controle cultural via recompensa de equipes (Malmi & Brown, 2008).

Metas de performance são importantes no controle de resultado porque afetam o comportamento em dois modos: primeiro porque melhoram a motivação provendo metas claras aos empregados e segundo porque permitem aos empregados entender e acompanhar suas performances individuais, buscando resultados estipulados, agindo como "donos" da organização, a fim de obterem as recompensas ao passarem pela avaliação de performance (Merchant & Van der Stede, 2012).

4 – Controles administrativos: Direcionam os comportamentos de indivíduos e grupos da organização, monitorando comportamento, processos e tarefas a serem cumpridas ou não cumpridas. São três tipos de controle administrativos:

- Estrutura e desenho organizacional, encorajando os tipos de contatos e relacionamentos.
- Estrutura de governança corporativa referente à estrutura e composição do conselho administrativo representando as várias funções e unidades de negócio coordenando as atividades horizontal e verticalmente, criando agendas e reuniões que direcionam o comportamento dos membros na organização.
- Políticas e procedimentos que são processos, regras e práticas de comportamento na organização, como, por exemplo, alçada de aprovação de despesas.

5 – Controles Culturais: conjunto de valores, crenças e normas sociais compartilhadas entre os membros de forma a influenciar pensamentos e ações. Podem ser baseados em valores e símbolos.

- **Controle estruturado em valores**, baseado no sistema de crenças de Simons (1995), são controles comunicados formalmente e reforçados sistematicamente dos valores bases, propósitos e direção da organização, cuja expectativa da alta direção é de seguimento por parte dos subordinados, como exemplo a missão, visão e os propósitos da organização, gerando impacto na contratação de empregados com mesmos valores, mudança dos valores dos empregados para se adequar aos da organização ou explicados para se adequarem, mesmo que pessoalmente não compartilhados, mas para que se comportem como tal, de qualquer forma o controle é desenhado para impactar no comportamento do empregado (Malmi & Brown, 2008);
- **Controle baseado em símbolos** são expressões visíveis no ambiente de trabalho como *layout* do escritório e uso de uniforme também influenciando comportamentos. Controle de clãs são subculturas ou microculturas ou grupo de indivíduos como, por exemplo, profissional (médicos ou contadores) com processo de socialização com conjunto de habilidades, valores e crenças próprios.

Os dois últimos itens na tipologia de Malmi e Brown (2008) são definidos por Merchant e Van der Stede (2012) como Controles de Ações, Controles de Pessoal e Controle Cultural. Esses controles visam que os empregados ajam de forma benéfica à organização, estabelecendo padrões e encorajando o monitoramento e influência nos comportamentos uns dos outros. Com estabelecimento de políticas, procedimentos, alçada de aprovações de despesas, limites de acesso a informações confidenciais, códigos de conduta, treinamentos, etc.

2.4 Modelos de ciclo de vida organizacional

Lester e Parnell (2008) listam diversos autores que desenvolveram modelos sobre o Ciclo de Vida Organizacional, datados desde 1952, buscando compreender as etapas de desenvolvimento das organizações, desde modelos mais orientados para pequenas organizações, como para grandes empresas. Para a escolha do modelo mais apropriado para o

estudo desta pesquisa, foi feita uma revisão dos modelos de Greiner (1998), Churchill e Lewis (1983), Miller e Friesen (1984) e Lester, Parnell, e Carraher (2003).

Greiner (1972, republicado em 1998) foi um dos primeiros autores a elaborar um modelo conceitual de ciclo de vida, no qual discorre que, conforme as empresas aumentam de tamanho e mudam de estágio, surgem problemas diferentes a cada etapa, até atingir um nível de crise, no qual as empresas procuram solucionar com novos métodos. Essas crises são as propulsoras na mudança de estágio, o que o autor chama de momentos de revolução.

A base conceitual do modelo de Larry Greiner (1998) se faz importante por considerar que os controles gerenciais evoluem em cada fase, além da necessidade de mudanças e implementações de práticas novas de gestão para superar as eventuais crises de revolução e assim avançar para as próximas etapas e se sustentar no novo período de evolução. Para o autor, historicamente as práticas gerenciais na organização não são mantidas ao longo do tempo ou durante as etapas do ciclo de vida organizacional, ocorrendo a institucionalização das atitudes gerenciais.

Cada fase começa com um período de evolução, com crescimento e estabilidade e termina com um período de revolução, por exemplo, quando a prática é centralizadora e eventualmente demanda por descentralização. O autor considerou cinco dimensões para classificação das etapas, sendo **Idade:** historicamente as práticas não são as mesmas; **Tamanho:** Os problemas e soluções tendem a mudar conforme o aumento no número de funcionários e no volume de vendas; essas duas variáveis juntas impactam nos estágios de evolução e revolução; e, por último, a **taxa de crescimento da indústria**. Assim, dividiu as fases do seu modelo em cinco fases evolutivas.

Criatividade como a fase de nascimento, cuja ênfase é na criação de um produto ou mercado. A crise se dá com o crescimento das atividades, requerendo procedimentos contábeis e controle financeiro. **Direção:** Há perfis, cargos e responsabilidades mais especializados. Implantação de sistemas contábeis, inventário e compras. Comunicação mais formal. Crise se dá com a centralização. **Delegação:** Maiores responsabilidades a gerentes médios, responsabilidades por centros de custos, avaliação periódica. Crise acontece quando a alta gerência sente a perda de controle. **Coordenação:** Melhorias nos sistemas para gerenciamento e coordenação no nível alta gerência, procedimentos de planejamento formal são estabelecidos e intensamente revisados. A crise nesse estágio se dá com inúmeros sistemas acima das necessidades. **Colaboração:** Tentativa de superar a burocracia, maior flexibilidade comportamental dos gestores. Estilo de estrutura matricial. A alta gerência foca

em problemas maiores. Experimentos de novas práticas e maior foco na performance em equipe que na performance individual.

As características de cada estágio foram elaboradas com base em observações e experiência do autor. No entanto, o modelo foi usado como uma das bases no desenvolvimento dos autores seguintes, incluindo Churchill e Lewis (1983) e Miller e Friesen (1984).

2.4.1 Modelo teórico do CVO de Miller & Friesen (1984)

O modelo foi elaborado baseado em um estudo longitudinal de uma amostra de 161 períodos, onde 36 empresas foram analisadas diante de 4 variáveis contingenciais como influências na evolução dos estágios: situação organizacional, estratégia, estrutura e estilo de tomada de decisão. A Tabela 1 mostra as principais características levando em conta as variáveis contingenciais para classificação do ciclo de vida organizacional em cinco estágios: Nascimento, Crescimento, Maturidade, Renovação e Declínio, no entanto os autores concluíram que não necessariamente o ciclo organizacional segue essas cinco etapas de forma sequencial.

Tabela 1

Resumo Modelo de Ciclo de Vida Organizacional de Miller & Friesen (1984)

Fase	**Situação**	**Estrutura**	**Estilo de tomada de decisões**
Nascimento	Pequena em relação aos concorrentes. Concentração de poder nos proprietários.	Simples e centralizada. Poucos controles formais ou uso mínimo de sistemas de informações.	Riscos substanciais, pró-atividade em desenvolvimento de novos produtos e serviços. Decisões baseadas em intuição, sem análise detalhada de projetos ou alternativas.
Crescimento	Maiores que na fase anterior, maior ênfase nos clientes.	Mais complexa e descentralizada. Departamentalização, maior processamento de informações, monitoramento e controle.	Tendência de maior aversão a riscos do que na fase anterior. Tomada de decisões mais analíticas e integradas, racionais e baseadas em informações.
Maturidade	Mais velhas e maiores que nas fases anteriores. Possuem vantagem competitiva.	Departamentalização, funcional, gerenciada por profissionais especializados. Maior controle de custos, uso do orçamento e indicadores de performance.	Maior aversão a risco, mais conservadora, foco em controle de custos, e margens de lucros. Maior análise de alternativas.

Renovação	Maiores que nas fases anteriores, ambiente mais dinâmico e hostil.	Descentralizada e maior autonomia operacional por divisões, sistemas sofisticados para monitorar performance das divisões. Maior processamento de informações.	Maior foco por inovação, diversificação e expansão de produtos e mercados. Tomada de decisão reflexiva, analítica e participativa, devido a maior propensão a risco e análise do ambiente (oportunidades e ameaças). Planejamento e foco na evolução futura da empresa.
Declínio	Estagnação, sem estratégia definida. Ambiente hostil.	Tamanho pode ser similar à maturidade, porém simples e centralizada. Falta de controles formais e mecanismos de processamento de informações ou abandono destes.	Conservadora, sem uso das informações e análises para tomada de decisões, foco no curto prazo. Falta de planejamento estratégico.

Nascimento (*birth*): Quanto à estratégia, é a fase em que a nova organização visa tornar-se viável, desenvolvendo produtos e serviços e gerando competências, é o primeiro estágio, chamado por Greiner (1998) de "Criatividade", por Quinn e Cameron (1983) de fase "Empreendedora" e por Lester e Parnell (2008) como "Existência". Quanto à situação organizacional, são novas e pequenas em tamanho, estrutura simples e centralizada, dirigida pelos donos, com atividades administrativas simples. O estilo de tomada de decisões se dá com o mínimo de informação, o dono usa basicamente a intuição sobre a situação, sem maiores detalhamentos na análise de projetos ou consideração de alternativas.

Crescimento (*growth*): A situação das organizações nessa fase é maior em tamanho do que na fase anterior, com estruturas mais complexas e menos centralizadas, como estratégia, as organizações procuram crescer e se desenvolver com diversificação e inovação em *range* de produtos. A parte estrutural se torna mais formalizada, com departamentalização e especialização funcional e contratação de profissionais mais especializados. A direção delega as tarefas rotineiras e dá maior autonomia aos subordinados. Devido à heterogeneidade e competitividade do ambiente externo, a organização se apoia mais em informações para lidar com grau de incerteza, e a tomada de decisões tende a ser mais racional e analítica baseada em informações relevantes como, por exemplo, medidas de performance financeiras dos produtos.

Maturidade (*maturity*): As organizações são maiores e mais velhas, além de possuírem vantagem sobre os competidores, há menor grau de incerteza, o ambiente é mais estável e, portanto, estrategicamente mais conservadoras. A estrutura segue a tendência da fase do crescimento com procedimentos formais e departamentais, funcionais, gerenciados por profissionais especializados. Há maior ênfase em controles formais face a novos desafios, como controle de custos, orçamento e indicadores de performance devido à necessidade de

maior eficiência e margens de lucros em ambiente mais competitivo. A alta direção é mais dispersa, porém centralizada em poucos gestores, com maior foco em análises das informações. A tomada de decisão fica nas mãos de poucos diretores devido a estabilidade e simplicidade das operações, no entanto há maior peso na análise de alternativas, prevalecendo a procura pela produtividade e eficiência com maior aversão ao risco.

Renovação (*revival*): Miller e Friesen (1984) descrevem que se trata da fase mais dinâmica de todas, em termos de estratégia, com foco por maior inovação, diversificação e expansão de produtos e mercados, com maiores riscos, revertendo à estagnação da fase da Maturidade. As necessidades dos clientes são colocadas acima das dos membros da organização. Nessa fase, as organizações são maiores em termos de tamanho comparadas às fases anteriores e os proprietários estão mais dispersos, requerendo estrutura mais sofisticada e orientação nas informações para tomada de decisões.

Para lidar com a crescente heterogeneidade do mercado, a estrutura divisional é adotada para autonomia e decisões, assim as responsabilidades sobre as performances das operações são delegadas às gerências responsáveis de cada divisão. Os sistemas de controle são altamente sofisticados para monitorar a performance das divisões. A estratégia, no entanto, ainda continua centralizada, com maior uso do processamento de informações pelos altos executivos de forma a gerenciar as estratégias das divisões. Nessa fase o planejamento e análise de oportunidades e ameaças são privilegiados e análises financeiras orientam a evolução da estratégia e objetivos da empresa. Assim, devido a maior inovação e propensão a riscos, a tomada de decisões é mais reflexiva, analítica e participativa, de forma a lidar com a crescente heterogeneidade do mercado. Nessa fase, o planejamento e o foco no futuro são privilegiados, análise de oportunidades e ameaças do ambiente externo e análises financeiras orientam a evolução, estratégia e objetivos da empresa.

Declínio (*decline*): Fase final, revela estagnação. Rentabilidade cai devido a desafios externos e falta de inovação, a empresa geralmente não tem uma estratégia a ser seguida. O tamanho da companhia pode ser similar à fase da maturidade, porém com o poder dos negócios ainda centralizado nos proprietários, a empresa não atende a necessidade dos clientes e sim dos donos. O ambiente é hostil e a estrutura é simples, sem mecanismos formais de processamento de informações ou controles efetivos, o que se torna um problema face ao ambiente hostil e às vulnerabilidades internas. A tomada de decisões é conservadora, devido ao temperamento de gestores ou à falta de informações e a não adoção de planejamento estratégico. Assim, os gestores gastam bastante tempo gerenciando crises e pouco tempo em análises, e as ações são focadas em curto prazo.

2.4.2 Comparação e análise dos modelos de ciclo de vida organizacional

A base do modelo de Greiner (1998) aplica-se melhor, conceitualmente, para empresas manufatureiras com considerações entre centralização e descentralização entre administração e as unidades fabris, encaixando-se melhor para empresas industriais. Além disso, o modelo é menos flexível por considerar os estágios de forma evolutiva, o desenvolvimento é feito de forma natural, e não abrange os estágios do Declínio ou Renovação e sim uma sucessão natural de etapas desde que a empresa supere cada crise de revolução e entre em nova fase de evolução, sendo um modelo puramente conceitual e não testado empiricamente (Miller & Friesen, 1984).

O modelo de Churchill e Lewis (1983) é focado para empresas de pequeno porte e empresas em desenvolvimento, contudo o modelo dos autores é interessante para análise da empresa familiar, pois considera as características dos estágios começando com o processo inicial da formação da empresa, sempre relacionado com a figura dos proprietários em cada etapa, além disso ainda inclui maior número de estágios entre o Crescimento e a Maturidade. O modelo foi desenvolvido, segundo os autores, com a combinação de suas experiências, pesquisas na literatura baseadas em Greiner (1998) e Steinmetz (1969) e aplicação empírica. Porém como focam nas pequenas empresas, não incluem nenhum estágio similar a Renovação ou abrangência de controles gerenciais sofisticados necessários quando há aumento de tamanho ou volume.

Já o modelo de Miller e Friesen (1984) difere pela abordagem longitudinal, de modo a traçar as características de diferentes tipos de segmentos e estruturas das organizações em vários estágios, comportando a influência e descrição das variáveis gerenciais: **estratégia, estrutura, contexto e estilo de tomada de decisões.** Essas variáveis se tornam especialmente importantes neste trabalho, por influenciar na tomada de decisões baseadas em controles gerenciais em cada etapa do ciclo de vida organizacional.

O estudo longitudinal também permitiu observar que a evolução entre os estágios não segue necessariamente uma ordem, e inclui as fases de Renovação e Declínio, por exemplo a empresa pode estar no estágio da Renovação ou Declínio e voltar para Maturidade, ou da fase do Declínio ir para a Renovação ou Maturidade, outros “modelões” desconsideram essas duas fases por serem parecidas com as fases iniciais, sendo talvez o modelo mais usado em diversos trabalhos na área de Contabilidade Gerencial (Granlund & Taipaleenmäki, 2005),

testados empiricamente através de questionários por diversos trabalhos (Moores & Yuen, 2001; Silvola, 2008; Kallunki & Silvola, 2008; Su et al., 2015).

Já os autores Lester et al. (2003), e posteriormente Lester e Parnell (2008), elaboraram um modelo de cinco fases, incorporando os "melhores" pontos de trabalhos anteriores, adaptando as fases desses modelos, generalizando-os para um escopo maior de empresas, empresas pequenas e com mais idade ou empresas maiores e mais novas, onde testaram empiricamente, abrangendo diversas corporações independentes do tamanho ou idade.

No modelo do ciclo de vida de vida de Lester et al. (2003), os estágios do ciclo de vida são: Existência, Sobrevivência, Sucesso, Rejuvenescimento e Declínio, baseando-se nas premissas: estratégia, estrutura, estilo de tomada de decisões e situação organizacional, e encaixaram as empresas pesquisadas nas etapas do ciclo de vida organizacional, de forma semelhante aos cinco estágios do modelo de Miller e Friesen (1984), concluindo-se que as etapas de ciclo de vida não são progressivas, ou seja, a empresa pode entrar em no estágio do Declínio e voltar para o Crescimento ou Rejuvenescimento a qualquer momento.

Testado empiricamente, e com predominância na pesquisa de campo, com análise *cross-section* em empresas do Sudeste americano, o modelo determina a fase do ciclo de vida da empresa sendo aplicado para qualquer tipo de organização. O objetivo é que, conhecendo a fase do ciclo de vida organizacional num determinado momento, auxilia os gestores no relacionamento entre competitividade, estratégia e performance.

Assim, as vantagens do modelo de Lester et al. (2003) são: (i) que pode ser utilizado para vários tipos de empresas, (ii) leva em conta sistemas de informações, o que é básico para trabalhos que tratem a contabilidade; e (iii) baseado em variáveis que suportam o modelo de Miller e Friesen (1984), podendo-se contar com um questionário estruturado de apenas 20 questões, sendo adaptado para ser aplicado para qualquer empresa de tamanho ou idade, na identificação das etapas do ciclo de vida organizacional. O modelo já foi testado no cenário brasileiro (Beuren et al., 2012; Frezatti et al., 2010; Souza, Guerreiro, & Oliveira, 2015). O ponto fraco do modelo, observado pelos próprios autores, é que não é possível capturar os subestágios para os pequenos negócios.

Comparativamente os modelos analisados não diferem no número de estágios e se complementam, conceitualmente as etapas são parecidas, diferenciando-se nas características com base na operacionalização entre trabalhos empíricos realizados, porte e segmento de empresas, com exceção do modelo de Greiner (1998) que não considera os estágios de forma flexível e não foi testado empiricamente. A Tabela 2 traz um resumo e comparação entre os modelos analisados.

Tabela 2

Comparação entre os Modelos de Ciclo de Vida Organizacional

Modelo de Greiner (1972)	Modelo de Miller & Friesen (1984)	Modelo de Lester et al. (2003)
1. Criatividade Ênfase na criação de produto ou mercado. Fundadores são técnicos ou empreendedores. Estrutura simples e informal.	1) **Nascimento**: Empresa pequena e jovem. Dirigida pelos donos. Ambiente homogêneo. Estrutura informal e centralizada. Pouca informação na tomada de decisões. Encontro de nicho de mercado e bastante inovadora. Risco substancial.	1- **Existência**: Pequena, estrutura informal. Fase empreendedora. O foco é a viabilização do negócio. Tomada de decisões está nas mãos dos donos.
	2) **Crescimento**: Mais velha, ambiente mais heterogêneo e competitivo. Alguma formalização de estrutura. Expansão no escopo de produto e inovação substancial. Rápido crescimento.	2- **Sobrevivência**: Crescimento e desenvolvimento formal de alguma estrutura. Foco na geração de receita e crescimento financeiro.
2. Direção Estrutura funcional e centralizada. Sistemas contábeis. **3. Delegação** Adoção de centros de responsabilidade. Remuneração com base no desempenho.	3) **Maturidade**: Maior em tamanho e mais velha. Ambiente competitivo. Estrutura formal e burocrática. Base funcional de organização. Centralização moderada. Consolidação das estratégias de produto e mercado. Conservadora. Crescimento moderado.	3- **Sucesso**: Maior que a maioria dos competidores. Estrutura funcional e mais formalizada. Burocrática. Políticas e procedimentos escritos. Estrutura hierárquica formal. Mais estabilizada. Processamento de informações mais sofisticado.
4. Coordenação Análise por produto. Planejamento formal. Maiores análises retorno e risco. **5. Colaboração** Tentativa de superar a burocracia. Estrutura matricial. Foco no trabalho em equipe. Gestão Participativa.	4) **Renovação**: Muito grande. Ambiente hostil, dinâmico e competitivo. Base divisional. Alta diferenciação e segmentação de produtos. Sistemas de controles sofisticados. Maior análise formal na tomada de decisões. Crescimento substancial.	4- **Rejuvenescimento** Muito grande. Desejo de voltar a "aprender". Colaboração e trabalho em equipe. Inovação. Estrutura divisional ou matricial. Sistemas de informações complexos. Ênfase no crescimento e maior participação.
	5) Declínio Estrutura formal e burocrática. Base funcional e centralizada. Abandono nos sistemas de informações e nos mecanismos de tomada de decisões. Pouco nível de inovação. Corte de preços. Aversão a risco e crescimento lento.	5- **Declínio** Maior preocupação com metas pessoais dos donos do que com as metas da organização. Poucos controles. Perda de *Market Share*. Controles e decisões voltam a ser centralizadas nos donos. Conservadora.

2.5 Empresas familiares

A definição de empresa familiar tem sido tema de divergência e fragmentação de conceitos entre diversos autores, com isso, Chrisman et. al. (2005) conciliam a essência da empresa familiar em quatro pontos na literatura: primeiramente, a influência da família na

direção estratégica da empresa; segundo, a intenção da família em se manter no controle da empresa; o terceiro ponto refere-se ao comportamento como empresa familiar, incluindo o desejo e visão de se sustentar e passar por diversas gerações preservando seus valores; e, por fim, recursos únicos, inseparáveis e sinergéticos, e capacidade ou competências que se estabeleceram na empresa pela integração e envolvimento da família.

A origem da empresa familiar normalmente se inicia com o empreendedor, com o propósito de gerar produtos ou serviços aliados a afinidades e competências técnicas particulares a um tipo de negócio, com poucos funcionários e apoio de membros da família (Oliveira, 2006; Craig & Moores, 2010). O grau de envolvimento da família de forma a influenciar os negócios, seja na forma de propriedade, gestão e governança, seja na presença como membro no conselho de administração é o requisito convergente e está em todas as definições de empresa familiar (Songini et al., 2013); antecede e é pré-condição a outros construtos, pois o comportamento e a busca em se permanecer no controle, passando por diversas gerações, contribuindo em longo prazo inclusive para preservação de fatores não econômicos, como os valores e as conquistas de forma socioemocional e afetiva (Carney, 2005; Gomez-Mejia, Cruz, Berrone & De Castro, 2011; Dawson & Mussolino, 2014; Prencipe et al., 2014).

Com isso, o estilo e a tomada de decisões gerenciais nas empresas familiares são diferentes das empresas não familiares, primeiramente pelo fato da não separação entre propriedade e gestão (Morris et. al., 1997), e a sobreposição entre os valores familiares com os valores da companhia caracterizam de forma particular a cultura corporativa da empresa familiar (Songini et. al., 2013) com a busca da integração da vida familiar nos negócios e à preservação de fatores de apego emocionais e afetivos, muitas vezes não diretamente relacionados com a performance financeira dos negócios, priorizando projetos de longo prazo, e preocupações com reputação, considerações do nome associado da família à organização e à satisfação dos membros familiares trabalhando na empresa (Kalm & Gomez-Mejia, 2016).

Como características próprias na preservação de valores e apegos emocionais, as empresas familiares também se diferenciam no quesito como empregadores (Block et. al., 2016) sendo não somente mais paternal, mas maternal na relação e no tratamento com seus empregados, com isso, encaixando-se a influência do controle de clãs e cultural na contratação e construção de relacionamento com funcionários com mais tempo na empresa, sendo também influência do controle cultural na tomada de decisões e atividades no dia a dia de forma mais flexível e menos burocrática (Acquaah, 2013).

No entanto, o grau de flexibilidade e burocratização pode se distinguir dependendo do grau de envolvimento familiar e estrutura de governança corporativa (Carney, 2005), sendo as empresas familiares categorizadas em “propriedade familiar”, “gerenciamento familiar”, “propriedade e gerenciamento familiar” e “controle familiar” (Gomez-Mejia et. al., 2011), sendo mais centralizadas nos processos de tomada de decisão e menos formalizada nos controles gerenciais, embora, ao passar pelos estágios ciclos de vida, o nível de controles gerencias formais possam aumentar e ficarem similares as empresas não familiares.

No caso da empresa familiar brasileira, Lethbridge (1998) classifica em três níveis: tradicional, híbrida ou de influência familiar. A empresa familiar tradicional é aquela de capital fechado, com pouca transparência administrativa e financeira e domínio completo e influência total sobre os negócios. Na híbrida, o capital é aberto, a família detém o controle, porém há maior transparência e participação na administração por profissionais não familiares. Já na empresa de influência familiar, a maior parte das ações está no mercado, mas a família mantém influência estratégica com participação acionária significativa.

Durante as passagens dos ciclos de vida organizacional, as empresas familiares enfrentam necessidades de mudanças para superar eventuais crises (Greiner, 1998). Beuren e Pereira (2013) destacam que “mudanças no ambiente interno e externo das organizações promovem inquietações em quem precisa buscar soluções para os desafios que se apresentam, sejam eles de ordem prática ou teórica” (p. 124). As práticas gerenciais que funcionam bem em uma fase e fazem com que a organização evolua em crescimento e estabilidade, chamados de estágios de evolução, os períodos mais tranquilos e que precisam de apenas ajustes modestos para continuar em crescimento, num determinado momento chegam em seu limite, emergindo crises, provocando os estágios de revolução, que fazem com que a empresa procure novas práticas gerenciais para passarem para a próxima fase (Greiner, 1998).

A forma como a empresa resolve cada período de revolução é determinante para conseguir seguir em frente na próxima etapa de evolução. Com novas práticas gerenciais adotadas, a empresa cria condições para passar para o próximo estágio de forma sustentável. “Aquelas companhias que insistem nas práticas antigas estariam condenadas à estagnação ou declínio” (Necyk, 2008, p. 26), assim entende-se que o uso de práticas gerenciais de forma proativa pode influenciar para que a empresa, familiar ou não, avance de etapa, como também para que tenha condições de se sustentar no próximo estágio.

O sistema de controle gerencial aliado às mudanças traz importantes ferramentas de valor para planejamento e alcance das metas de empresas, com isso, naturalmente se enquadra na empresa familiar, com a diferença de que estes são trabalhados entre executivos

profissionais e executivos parentes e podem ter diferentes usos e perspectivas de uma empresa não familiar (Acquaah, 2013) com maior possibilidade de conflitos e considerações peculiares referente ao planejamento do processo sucessório e profissionalização (Dick et. al., 2002; Oliveira, 2006; Leone, 2005).

O processo sucessório é um dos mais críticos e traumáticos nas empresas familiares, pois influi diretamente na otimização e continuidade da empresa familiar, sendo divididos em dois tipos: a sucessão familiar e a sucessão profissional (Morris et. al., 1997). A profissionalização acontece quando executivos profissionais passam a ocupar cargos diretivos da empresa familiar e os representantes da família ficam em conselho administrativo ou não, embora haja graus diferentes de profissionalização, com menor ou maior abertura a cargos de gestão para membros não familiares, e diferentes níveis de adoção e formalização de mecanismos de controles gerenciais e estrutura de governança da empresa (Dekker et al., 2012), representando também um aspecto importante do ponto de vista do sistema de controle gerencial (Songini et al., 2013), levando em consideração visão de curto, médio e longo prazos nas decisões para melhor implementação das ações de forma bem sucedida.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 Abordagem e estratégia de pesquisa

A presente pesquisa quanto à abordagem metodológica é de caráter qualitativo, através da estratégia de pesquisa baseada em estudo de caso, em campo. Ahrens e Chapman (2006) descrevem que o que diferencia a pesquisa qualitativa é o conhecimento do campo e que fazer a pesquisa qualitativa não é somente levantar dados empíricos, mas fazer uma atividade teórica profunda.

Ahrens e Chapman (2006) descrevem o campo como a realidade social aberta a diversas interpretações de participantes e observadores e que somente pode fazer sentido com referência a uma teoria que ilumine as atividades. Os autores também mencionam que a questão de como a contabilidade se comporta em campo é de preocupação central da Contabilidade Gerencial e uma das principais razões teóricas pelas quais os pesquisadores buscam expressar as práticas do campo. Nesse sentido, esta pesquisa visa analisar a prática e a influência do Sistema de Controle Gerencial com o enfoque da Contabilidade Gerencial na adoção de controle gerenciais, assim como controles informais e culturais, comparando-os à teoria e às características de desenvolvimento da empresa junto à teoria de Ciclo de Vida Organizacional.

O estudo de caso serve como estratégia de pesquisa na investigação de questões particulares e individuais, contribuindo para conhecimento dos fenômenos organizacionais, no seu *mundo real*, quando a situação é complexa e envolve diversas variáveis, variáveis essas não quantitativas e quando não é claro o relacionamento entre elas (Smith, 2015; Yin, 2014). Assim, o estudo de caso foca uma situação particular, num caso corrente, e "servem para questões que necessitam de aprofundamento ao objeto ou fenômeno estudado" (Marques, Camacho, & Alcantara, 2015, p. 30).

Martins e Theóphilo (2009) descrevem que a avaliação qualitativa através de estudo de caso é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos e o estudo de caso é a estratégia que se adequa na pesquisa qualitativa, "pois seu objetivo é o estudo de uma unidade social que se analisa profunda e intensamente" (p.61).

> Trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto. Mediante um mergulho profundo e exaustivo

> em um objeto delimitado – problema de pesquisa -, o Estudo de Caso possibilita a penetração na realidade social, não conseguida plenamente pela avaliação quantitativa. (Martins & Theóphilo, 2009, p. 61)

Considerando o estudo dentro de uma instituição em particular, a seguinte definição atende o propósito deste trabalho: "A essência de um estudo de caso, a tendência central entre todos os tipos de estudo de caso é que ele tenta iluminar uma *decisão* ou um conjunto de decisões: por que elas são tomadas, como elas são implementadas e com que resultado" (Schramm, 1975 *apud* Yin, 2014, p. 16).

O estudo de caso tem valor no desenvolvimento de teoria e explicação da prática e está relacionado a perguntas que se iniciam e para as quais se deseja explicar alguma circunstância do tipo "Como" e "Por que", levando a uma pesquisa histórica, sendo o estudo de caso útil para entender situações únicas. Os estudos de caso proporcionam exemplos que podem ser usados para diversos propósitos, como desenvolvimento da teoria e potencial para gerar novos conhecimentos (Cooper & Morgan, 2008; Yin, 2014).

Yin (2014) explica as características para desenvolvimento de estudo no caso único, sendo a *longitudinal* uma delas, abordando dois ou mais pontos diferentes do tempo, explicando mudanças, acontecimentos e processos ao longo do tempo, como é o caso deste estudo. Tendo como objeto um grupo empresarial no ramo de educação, de origem familiar, a pesquisa visa contemplar fatores históricos ao investigar os controles gerenciais que influenciaram a empresa a se desenvolver ao longo do Ciclo de Vida Organizacional, de forma retrospectiva, na medida em que visa estudar diferentes períodos no tempo e, por ser possível através das entrevistas com gestores, capturar o processo de transição da instituição durante as diversas fases.

Marques et al. (2015) discutem que uma característica inerente ao estudo de caso é sua capacidade de aprofundamento em relação aos dados e às análises de resultado em comparação com outras estratégias de pesquisa. Assim, para responder à questão de pesquisa deste trabalho, a estratégia de estudo de caso longitudinal se adequa melhor, considerando fatores históricos e complexos, o que seria difícil de identificar em pesquisas *surveys*, devido a diferentes características, etapas de ciclo de vida e longevidade particular de cada empresa, o que pode exigir diferentes respondentes, de forma a contemplar e alinhar o desenvolvimento da empresa durante as etapas no ciclo de vida organizacional.

Assim, diante do propósito da pesquisa em buscar entender o fenômeno, sem qualquer controle dos acontecimentos, por meio da pesquisa em campo, de forma a compreender e descrever acontecimentos e feitos referentes às dinâmicas envolvendo o sistema de controle

gerencial e o que eles podem significar potencialmente em influenciar nas mudanças de etapas no ciclo de vida organizacional, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa e descritiva.

3.2 Objeto de estudo

O objeto de estudo refere-se a quem, quando e o que observar. Assim, a busca pela empresa, objeto de estudo, tinha por preferência uma empresa de origem familiar, nacional, de médio ou grande porte e que tivesse uma história de sucesso e longevidade no mercado em que atua, com possibilidade de ter passado por várias etapas e assim evoluído suficientemente no ciclo de vida organizacional, de forma que tornasse possível um estudo longitudinal retrospectivo. A preferência por empresa de serviços, deu-se pelo fato de ser o setor com maior número de empresas no país.

A empresa escolhida é de controle e influência familiar, no ramo educacional, de grande porte e que atua no cenário brasileiro desde 1965, sendo todos esses fatores importantes, pois indica que a empresa pode ter passado por diversos estágios. O contato inicial foi feito através da Pró-Reitoria que intermediou o contato com o Diretor Financeiro e Administrativo, que é o principal ponto de contato da empresa nesta pesquisa, responsável pela área financeira e controladoria, elaboração das demonstrações financeiras e relatórios gerenciais.

Outros contatos se fizeram importantes como a gerência de Recursos Humanos e Diretoria de Desenvolvimento para entrevistas referentes ao processo de evolução da empresa, em números de funcionários, organograma, estratégias, crescimento e o processo de profissionalização da empresa. No entanto, por um acordo de confidencialidade, o nome da empresa e de seus entrevistados não serão divulgados. Após a inserção na empresa, procurou-se observar o rigor metodológico para estudos de casos, descrito nos próximos itens, conforme roteirizado por Marques et al. (2015).

3.3 Fontes de evidências

Nesta pesquisa, a fim de aumentar o rigor metodológico exigido em um estudo de caso, múltiplas fontes de evidências foram analisadas e comparadas, aumentando a validade interna da pesquisa, sendo a principal o depoimento de profissionais e pessoas ligadas à empresa estudada por meio de entrevistas que, segundo Yin (2014, p. 114), “é uma das fontes mais importantes de informação para o estudo de caso”.

A coleta de depoimentos foi feita através de entrevistas com diretores, gerentes e outros funcionários de diferentes funções que puderam relatar suas experiências na evolução da empresa, assim como percepções e impactos dos sistemas de controle gerenciais em suas rotinas. Outras fontes de evidências são compostas por documentação e aplicação de questionário para identificação da etapa atual do ciclo de vida.

A documentação é composta por dados públicos, como livros, publicação das demonstrações contábeis e notas explicativas auditadas por auditoria independente, consulta ao *website* da empresa e notícias na mídia. Segundo Yin (2014, p. 111), "os documentos são úteis mesmo que não sejam sempre precisos e apresentam parcialidades", pois aumentam e corroboram a evidência de outras fontes.

Observações diretas: como o estudo de caso deve ocorrer no contexto de mundo real, do caso estudado, há a oportunidade de observação presencial de artefatos no contato com entrevistados, por exemplo, relatórios gerenciais, além de observação da estrutura e outros tipos de controles administrativos e culturais.

Para controle dos dados coletados, foi criada uma pasta para armazenagem de arquivos, com cópia dos questionários, relatos e anotações das entrevistas, assim como quaisquer outros documentos que foram coletados. No entanto, obedecendo o compromisso de confidencialidade, será eliminada qualquer referência ao nome da empresa ou aos seus profissionais. O banco de dados é de responsabilidade da pesquisadora, cujo acesso será permitido mediante requisição formal à autora e com um termo de confidencialidade por parte do requerente que deseje verificar as informações.

3.4 Método de coleta de dados

As fontes usuais de coleta de dados e evidências em estudos de casos, na pesquisa em campo, são documentos, dados das entrevistas com membros da organização e pessoas chaves, informantes e observações do pesquisador (Swanborn, 2010; Smith, 2015). Nesta pesquisa, diversos métodos de coleta de dados foram utilizados, combinados e comparados.

Na Figura 4, demonstram-se as fontes de evidências correspondentes aos métodos de coleta de dados. Os métodos incluem consulta e análise de documentação, como documentos públicos, livros, *websites*, manuais de políticas e procedimentos, demonstrações financeiras publicadas e notas explicativas auditadas.

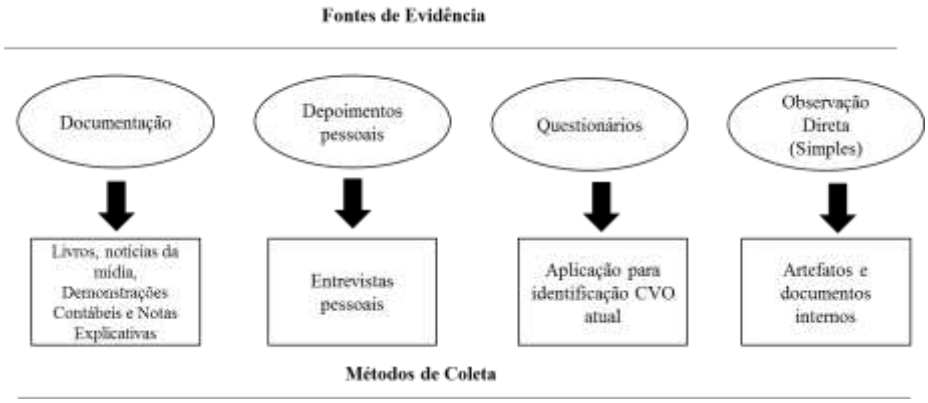

Figura 4. Fontes e tipos de evidências

Os métodos de coletas referente a análise de documentos e depoimentos das entrevistas foram fontes para entendimento e identificação das características da empresa ao longo do tempo para a classificação dos diversos estágios de ciclo de vida segundo o modelo de Miller e Friesen (1984) e levantamento dos controles gerenciais mapeados segundo o modelo de Malmi e Brown (2008) desde seu Nascimento até a etapa atual (Outubro/2016) quando se concluiu a coleta de dados.

A observação simples de documentos internos e artefatos, manuais de políticas e procedimentos, estrutura, assim como outros controles administrativos e culturais foram complementares para melhor compreender o contexto, refinamento e complemento de entrevistas. O questionário baseado nas perguntas de Lester et. al. (2003) foi aplicado para identificação e confirmação do estágio de ciclo de vida atual da empresa e complementar a análise longitudinal pelo modelo de Miller e Friesen (1984).

3.4.1 Documentação

A análise de dados por meio de documentos ocorreu entre (Março e Outubro/2016) e boa parte são coletados da edição de lançamento de livro em evento comemorativo que conta a história da empresa, retratando eventos com fotografias, depoimentos e cópias de documentos desde a fundação da empresa em 1965 até o ano de 2003, como aberturas de cursos, novos campi, conquistas de prêmios e status de Universidade, história dos associados e reorganizações societárias, plano de sucessão e abertura de profissionalização.

As demonstrações contábeis juntamente com as notas explicativas auditadas por Auditoria Independente a partir do ano de 2011 relatam parte das reorganizações societárias, aquisições e combinações de negócios ocorridas a partir de 2007. Outros documentos são

compostos por consulta a manuais de políticas e procedimentos; consultas de notícias em jornais e revistas sobre a instituição e notícias sobre seu mercado de atuação, além de consultas ao *website* do grupo e das empresas controladas.

Os dados foram sempre que possível combinados e permitiu a preparação para entrevistas semi-estruturadas com diferentes funcionários, afim de confirmar eventos e esclarecer e questionar outros fatos não detalhados nos documentos.

3.4.2 Entrevistas

Segundo Vergara (2012, p. 2), "um dos métodos mais utilizados quando se trata de coletar informações no campo, de interagir com o campo, é a entrevista". A autora ainda ressalta a utilidade da entrevista quanto à análise de conteúdo e historiografia, para assim captar a realidade experimentada pelo entrevistado:

> Entrevistas são úteis como um recurso em si mesmo, ou parte de um processo. Neste último caso, por exemplo, podem ser pertinentes para oferecer informações que permitam a aplicação de um questionário, ou como iluminadoras de observações participantes ou não, ou como complemento de pesquisa documental. (Vergara, 2012, p. 2)

Martins e Theóphilo (2009) chamam atenção para o plano de coleta de dados e alertam que o pesquisador deve ser capaz de fazer boas perguntas, de forma a se fazer entender e interpretar as respostas obtidas. No entanto, a realidade pode acabar por surpreender, e o investigador deve ser flexível e adaptável para melhor compreender o fenômeno sob estudo, assim como avaliar se há contradições e convergências e a necessidade de evidências adicionais.

"O planejamento da entrevista diz respeito à elaboração do roteiro, tendo como alvo o problema de investigação, após leitura refletida do referencial teórico e de documentos pertinentes" (Vergara, 2012, p. 26). Assim, múltiplos métodos de coleta de dados e revisão da literatura foram auxiliares na composição do roteiro de entrevistas semiestruturadas, auxiliando na complementação e confirmação de dados.

As entrevistas iniciais ocorreram entre Março e Abril (2016) com o Diretor Financeiro que está na empresa desde o ano de 2008, e é responsável por toda a área financeira, controladoria, tesouraria, jurídico, tecnologia, administrativo e recursos humanos, e a gerente de Recursos Humanos, na empresa desde 2014. Essas entrevistas tiveram como objetivo, conhecer a estrutura e situação organizacional, como organograma, composição acionária,

nível de controles gerenciais existentes e identificação de pessoas chaves e permissão para novas entrevistas.

Novas entrevistas foram realizadas entre Setembro e Outubro (2016) com 2 diretores executivos, Diretor Financeiro (profissional) e Diretor de Desenvolvimento (sucessor do fundador família A), 1 funcionária da área de Controladoria que está na empresa desde 1991, ou seja há 25 anos e pôde relatar as mudanças e percepções dos controle gerenciais; outros 3 funcionários da área acadêmica, 2 coordenadores de curso e a pró-reitora que puderam relatar suas experiências e impactos das mudanças na organização e dos controles gerenciais em suas rotinas desde 2008 como avaliação de desempenho baseada em metas e indicadores.

A coleta de depoimentos ocorreu nas instalações da organização pesquisada e o tempo de entrevistas duraram em média 2 horas, a cada entrevista, e sempre que possível foram gravadas após permissão dos participantes, assim como a observação presencial de mecanismos e artefatos para complementação e compreensão do ponto de vista do entrevistado.

3.5 Análise dos dados

A análise de dados do estudo de caso envolve inicialmente levantamento de dados históricos da empresa coletados em livros e publicações das demonstrações contábeis auditadas. Foi elaborado um documento, colocando em ordem de data, fatos históricos da formação da empresa, para melhor entendimento e análise longitudinal. Posteriormente, outras análises são feitas paralelamente ao trabalho de coleta, por meio da análise das respostas dos questionários, anotações e relatos das entrevistas, assim como observações diretas.

Os dados históricos coletados em documentos foram analisados e questionados em entrevistas e, sempre que possível, observação direta de artefatos e memorandos internos e escritos dos entrevistados. Quanto à identificação e análise dos estágios do ciclo de vida e o uso de sistema de controle gerencial durante toda a existência da empresa até o momento atual serão detalhados nos itens seguintes.

3.5.1 Análise e classificação de etapas no ciclo de vida organizacional

A análise das etapas do Ciclo de Vida Organizacional da empresa, considerando desde sua fundação até o ano da pesquisa foi feita de forma qualitativa, baseada nas variáveis do

modelo elaborado por Miller e Friesen (1984), ver Apêndice C, comparando-se as características homogêneas da empresa em cada período de forma evolutiva e histórica e as mudanças marcantes através de análise documental, livros e demonstrações contábeis anuais publicadas e auditadas, e relato das entrevistas, referente a quatro categorias: situação organizacional, estrutura organizacional, estratégias e estilo de tomada de decisões. O modelo, por ter sido desenvolvido e aplicado pelos mesmos autores em estudo longitudinal, possui um *range* de variáveis mais completo e qualitativo, sendo possível identificar várias características de estágios anteriores. Algumas variáveis foram desconsideradas por não se aplicarem a empresa ou por não definirem uma etapa específica do CVO. O modelo foi usado para classificação dos estágios desde a Fundação da empresa até o momento da pesquisa (1965 – Outubro/2016).

Para a etapa atual, adicionou-se a aplicação de questionário baseado em Lester et al. (2003) como complemento à identificação da situação atual da empresa. O questionário é mais restrito e limitaria a identificação de períodos anteriores, assim como subestágios de transição. No entanto, foi confirmatório na avaliação do momento atual da empresa e coincidiu com o resultado de Miller e Friesen (1984), sendo a empresa classificada na etapa da Renovação no momento da pesquisa.

As variáveis consideradas quanto à situação organizacional, ao longo do tempo, são idade, tamanho da empresa em número de alunos e funcionários, concentração e influência dos donos e proprietários nas decisões estratégicas e operacionais que tendem a diminuir conforme a empresa passa pelas quatro primeiras fases, e dinamismo, hostilidade e heterogeneidade do ambiente que aumentam conforme a empresa vai expandindo o *range* de produtos e serviços.

Pela idade da empresa, tamanho, número de funcionários e por se posicionar entre as 10 primeiras no seu ramo de atuação, a etapa atual como Nascimento está descartada. De forma objetiva, foram considerados os 10 (dez) primeiros anos da empresa como Nascimento, de 1965 a 1975, que analisados coincidem com as características típicas das empresas, congruentes entre todos os autores de CVO, ou seja, estrutura informal, simples e controlada e gerenciada diretamente pelos donos.

O estágio do Declínio foi descartado durante o ciclo de vida da empresa, por não se encontrar fatos ou fontes de evidência referentes a possível estagnação no mercado de atuação da empresa ou mesmo em seus indicadores de rentabilidade e demonstrações financeiras, assim como nenhuma intenção de liquidação de segmento de negócios, aversão a risco ou crescimento lento e baixo nível de inovação.

A estrutura organizacional leva em conta que, conforme a empresa avança nos quatro primeiros estágios, demanda estrutura mais sofisticada de desenvolvimento de estrutura de processamento de informações, formalização nos controles, controle de performance, monitoramento das atividades e progressiva descentralização nas decisões estratégicas e delegação de decisões nas atividades operacionais no dia a dia da empresa com gestão mais participativa.

As variáveis referentes às estratégias, durantes as fases do Ciclo de Vida Organizacional foram: a inovação e diversificação de produtos e serviços e crescimento através de fusões e aquisições. A renovação de estratégias e inovação predomina durante a fase do Nascimento, Crescimento e Renovação. Durante a maturidade, é esperado enfoque na eficiência dos recursos já conquistados.

O estilo de tomada de decisão consta na consideração que, conforme a empresa cresce em tamanho e torna as atividades administrativas mais complexas, há maior necessidade de análises na tomada de decisões, considerando-se outros pontos de vista, integração das decisões garantindo a complementaridade ou pelo menos a compatibilidade entre as diferentes áreas, sendo maior na fase de Renovação e em menor nível na Maturidade.

O detalhamento do Estudo de Caso foi feito iniciando-se sobre a empresa e a situação atual e posteriormente, de forma ordenada, desde o Nascimento, com detalhamento de datas até a fase atual.

3.5.2 Análise do sistema de controle gerencial

A avaliação do sistema de controle gerencial foi realizada através dos depoimentos dos entrevistados, diretores, gerentes e demais funcionários, procurando-se fazer um inventário quanto à existência, implantação e o uso de mecanismos durante as quatro etapas do Ciclo de Vida Organizacional que a empresa experimentou, baseado no mapeamento do modelo de Malmi e Brown (2008) ver Apêndice D.

A avaliação qualitativa do sistema de controle gerencial envolve entrevistas com os responsáveis e preparadores dos controles gerenciais formais, assim como relatos dos usuários referente as impressões, impactos e mudanças nos controles, especialmente com as diversas reestruturações, processos de sucessão e profissionalização e entrada de sócios investidores.

As observações na estrutura da empresa, comportamentos, *layout* e documentos internos ajudam a entender a existência e impactos dos controles formais e informais. Na análise dos controles formais inclui-se atributos como abrangência, frequência e percepção de

utilidade por parte dos usuários, assim como impactos no dia a dia no direcionamento das atividades e na tomada de decisões.

3.6 Protocolo

"O protocolo é uma maneira importante de aumentar a *confiabilidade* da pesquisa de estudo de caso e se destina a orientar o pesquisador na realização da coleta de dados de um caso único" (Yin, 2014, p. 88). E conforme Martins e Theóphilo (2009), o protocolo é o instrumento orientador e forte elemento para mostrar a confiabilidade da pesquisa, de forma que os achados possam se assemelhar aos resultados de uma replicação.

Os procedimentos iniciais incluíram, primeiramente, conversa com a área acadêmica da instituição, através da Pró-Reitoria de uma das Universidades do grupo, na qual foram expostos o tema e os objetivos da pesquisa e solicitação de contato com a diretoria financeira da empresa. Em seguida, uma carta formal de apresentação e solicitação de acesso foi entregue à instituição, explicando os propósitos, contribuições e benefícios da pesquisa e garantindo confidencialidade (ver Anexo A). A carta foi encaminhada para o diretor financeiro e demais diretores que seriam contatos necessários para agendamento de reunião para o desenvolvimento da pesquisa. Em seguida, foi agendada uma entrevista preliminar com o diretor financeiro e administrativo da empresa.

O material primário para entendimento da história da companhia, sua formação e desenvolvimento foi a leitura da edição de livro da empresa lançado na ocasião de comemoração de aniversário de 30 anos da Universidade, mas que retrata a fundação do grupo desde 1965 até 2003; a confirmação de alguns dados e datas pôde ser verificada no *website* institucional e nas demonstrações contábeis e notas explicativas publicadas e auditadas por auditoria independente.

Com dados preliminares sobre a empresa, a primeira entrevista, chamada de preliminar, com o diretor financeiro, tinha como propósito esclarecer os objetivos gerais da pesquisa, confirmação de dados de livros e *website*, assim como informações gerais no mercado de atuação e estabelecer permissão para futuras entrevistas com diferentes pessoas, cronograma de visitas e levantamento de dados. Procurou-se obter informações gerais sobre o estado atual da empresa, principais diretores, número de alunos, receita do último ano, quais os mecanismos e artefatos atualmente em uso pela empresa, e foi utilizado o questionário baseado nas perguntas de Lester et al. (2003) para identificação do estágio atual do ciclo de vida da empresa.

Em seguida, foi marcada a segunda entrevista na empresa com a gerente de recursos humanos ocorrida em abril de 2016, afim de solicitar o organograma formal da empresa e confirmar informações sobre número de funcionários e identificação de pessoas chaves. As novas entrevistas com o diretor financeiro, diretor de desenvolvimento e demais funcionários foram realizadas em outubro/2016.

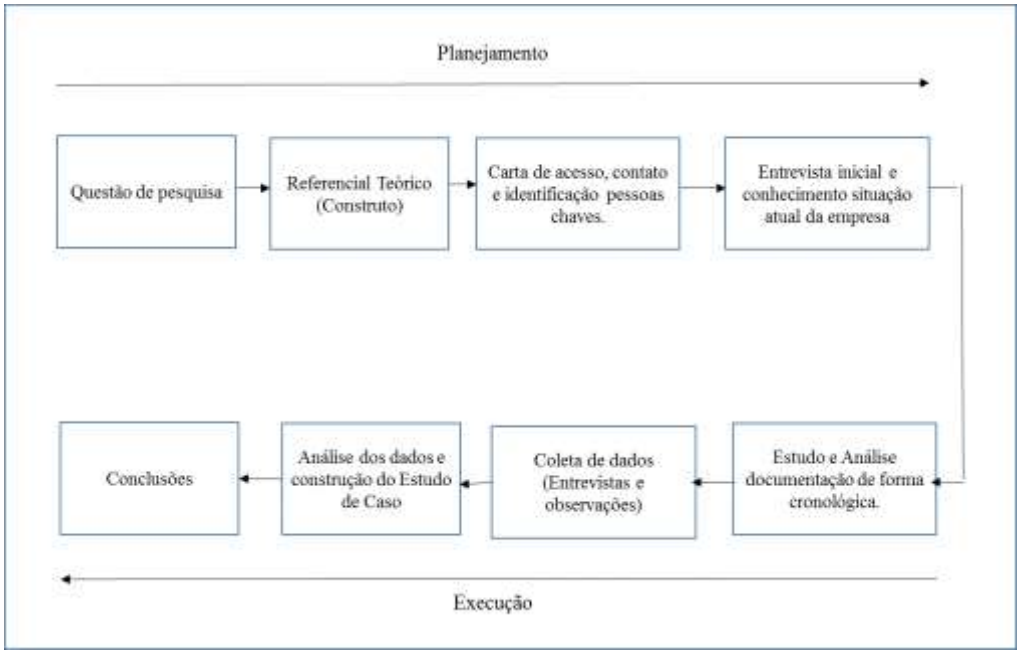

Figura 5. Visão geral metodológica da pesquisa

3.6.1 Entrevista preliminar/inicial

"Questionário é um método de coletar dados no campo, de interagir com o campo composto por uma série ordenada de questões a respeito de variáveis e situações que o pesquisador deseja investigar" (Vergara, 2012, p. 39). Para identificar e confirmar o estágio atual da empresa, foi aplicado um questionário na entrevista inicial respondidos pelo Diretor Financeiro e na etapa final da pesquisa pelo Diretor de Desenvolvimento (Família A), baseado no modelo de Lester et al. (2003) adaptado por Frezatti et al. (2010) com vinte perguntas a serem respondidas de 1 a 5 conforme escala Likert (ver Apêndice B), baseada em cinco construtos: ambiente organizacional baseado no tamanho da empresa em relação aos seus competidores, modelo de decisão, estrutura organizacional, nível do processamento das informações e distribuição e delegação de poder e configuração hierárquica.

Para identificação do nível de uso de sistemas de controle gerencial, um questionário foi estruturado primeiramente numa escala binária, "sim" ou "não" respondido pelo diretor financeiro na etapa inicial da pesquisa. As perguntas foram baseadas no estudo de Frezatti et

al. (2010), outras questões foram adicionadas para entender a complexidade do uso de sistemas de controle gerencial na etapa atual (Apêndice A). O questionário foi aplicado de forma individual e presencial ao diretor financeiro que foram respondidos como forma de entrevista incluindo outras questões e complementos, permitindo esclarecer o significado de termos técnicos e sentido de algumas perguntas e complementados com informações sobre os tipos de artefatos, frequência, sistemas de informações utilizados, período de tempo e nível de participação entre os diretores e gestores.

Foi criada uma base de dados, a fim de organizar os arquivos, anotações e agenda de pesquisa. Os dados estão sob guarda da pesquisadora, que controlará o acesso a terceiros. A partir do contato inicial com o diretor financeiro, foi solicitado contato com a diretoria de Recursos Humanos, para coleta e confirmação em relação ao número de funcionários atual, organograma formal da empresa e outras informações sobre a evolução do número de funcionários. Também foi solicitada autorização para entrevistar outros funcionários para coletar e observar informações sobre o processo de planejamento e orçamento, assim como uso e percepções dos controles gerenciais e relatórios financeiros durante o estudo do caso.

Após revisão da literatura e parte da coleta de dados por meio de documentação, foram agendadas novas entrevistas com o Diretor Financeiro e Diretor de Desenvolvimento (sucessor do fundador da família A), elaboração de roteiro semiestruturado de entrevista contendo questões sobre a evolução organizacional, profissionalização e implantação de controles gerenciais, assim como entrevistas a outros funcionários que contribuíram com depoimentos sobre fatos históricos relacionados a desenvolvimento de controles, sistemas de informações, reestruturações e relatos sobre o sistema de avaliação de desempenho.

4 O ESTUDO DE CASO

O Estudo de Caso visa descrever sobre a empresa, a análise da situação atual e sua estrutura organizacional. Em seguida, fez-se a análise das características da empresa ao longo do tempo em relação a sua situação organizacional, estrutura, estratégias e estilo de tomada de decisões para classificação nos estágios do CVO conforme o modelo de Miller e Friesen (1984), baseados nas entrevistas e análise de documentação. Durante as transições de etapas, foram analisados o grau de controle e centralização familiar na gestão e eventuais crises de passagem, assim como as características do sistema de controle gerencial baseado no modelo de Malmi e Brown (2008) ao longo do tempo que podem ter influenciado, permitindo a empresa se sustentar em determinado estágio ou progredir para a etapa seguinte no CVO.

As etapas, estudadas de forma retrospectiva desde o nascimento até a fase atual, foram divididas e descritas a partir do item 4.3 e podem ser visualizadas na Tabela 3, considerando-se as características predominantes da empresa em cada período, assim como mudanças nas variáveis que marcaram as transições de estágios.

4.1 A empresa

A empresa, objeto deste estudo de caso, é um grupo educacional privado, de controle familiar e atuante no ambiente nacional que, através de suas controladas diretas e indiretas, atua na prestação de ensino em todos os níveis, nas modalidades presencial, semipresencial e à distância, presente nos ensinos infantil e fundamental, ensino médio e técnico e educação superior em todas as áreas: Exatas e Tecnológicas, Humanas e Sociais, Biológicas e da Saúde.

A história do grupo data de 1965, com sete fundadores professores, na criação de um cursinho preparatório para entrada no Ginásio da escola pública, com apenas duas salas de aula na cidade de São Paulo nos fundos de uma igreja. O grupo cresceu, abriram um colégio; em 1973, surgiu a faculdade, transformando-se em Universidade em 1993; e, em 2015, contavam com dez *campi*, em todo o Estado de São Paulo e em mais um estado brasileiro.

Atualmente a empresa ainda tem no seu corpo diretivo um dos fundadores, e encontra-se em gestão conjunta com a segunda geração com dois executivos de cada uma das famílias fundadoras remanescentes (Famílias A e B), resultado do processo de sucessão. Há também participação na administração de profissionais não familiares. Outros participantes na composição acionária são sócios investidores *private equity* e acionistas minoritários, sendo uma empresa sociedade anônima de capital fechado, porém com cerca de 60% das ações com

as Famílias A e B, remanescentes desde a fundação da empresa. Considerando-se o total do número de alunos, o grupo empresarial está posicionado entre as seis primeiras de um total de 2.400 instituições no país.

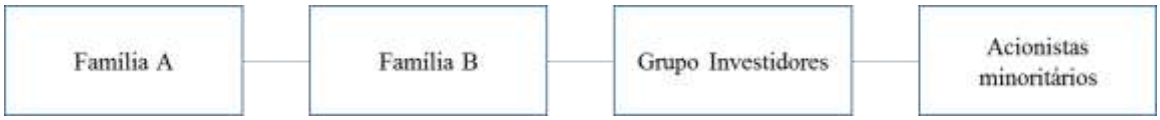

Figura 6. Composição acionária atual

O organograma atual do grupo está constituído conforme Figura 7. O Conselho de Administração hoje é formado por membros de ambas as famílias (Família A - Fundador e esposa e Família B - esposa e filhos), dois acionistas investidores, além de acionistas minoritários, resultantes de combinações de negócio, estes sem direito a voto.

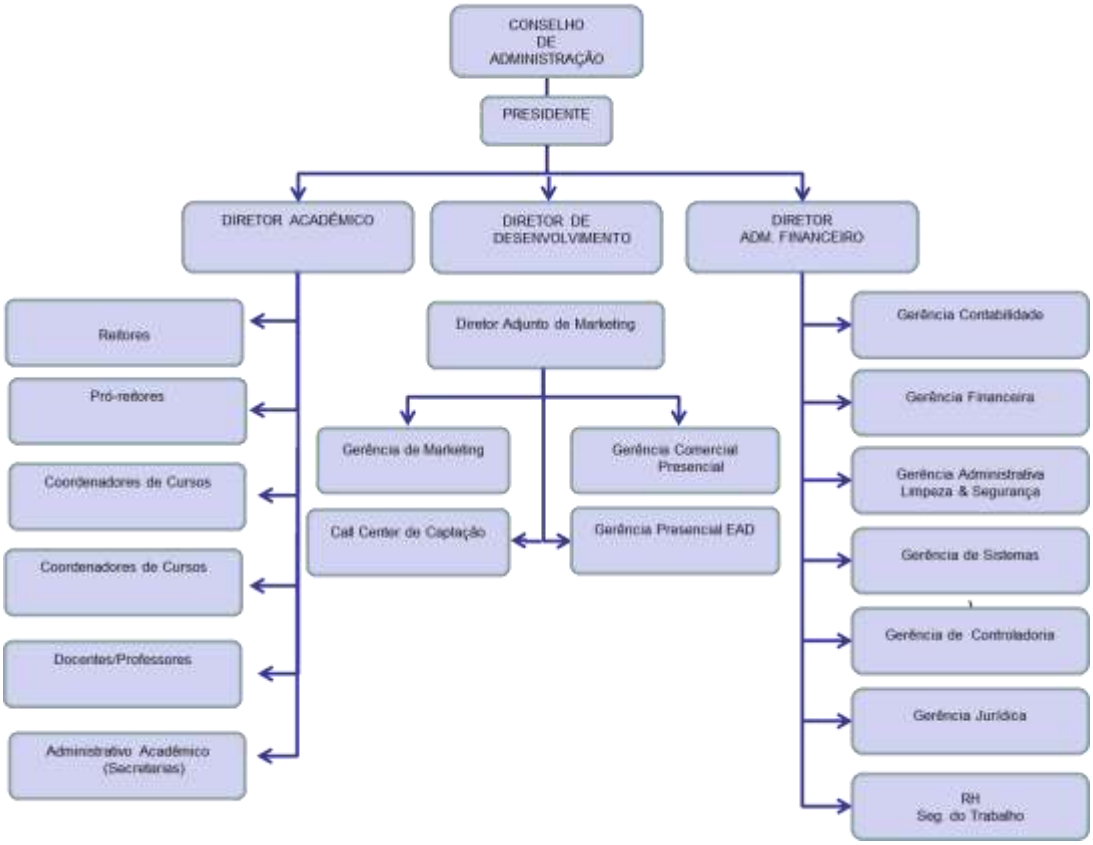

Figura 7. Organograma da empresa

Desde os anos 2000, a empresa contratou uma consultoria especializada para fazer o planejamento sucessório e no plano de sucessão em questão, foi estabelecido e escolhido apenas um membro de cada uma das duas famílias remanescentes para compor o corpo de

diretoria executiva, sendo a Diretoria de Desenvolvimento (Família A) e Diretoria Acadêmica (Família B), portanto, atualmente, não há outros familiares trabalhando na instituição. Os outros familiares associados integrariam somente o Conselho de Administração. A Diretoria Financeira conta com profissional de mercado e a última contratação data de cerca de 8 (oito) anos.

A Diretoria Financeira e Administrativa engloba a área de Controladoria contemplando Orçamento e Planejamento, Contabilidade e Fiscal, Tesouraria, Administrativa (facilidades), Jurídico, Tecnologia e Informação, e Recursos Humanos. O número de funcionários atual é de cerca de 4.100, sendo 83% dos funcionários nas Instituições de Ensino e 17% de funcionários alocados nas áreas de suporte ao negócio, como Administrativo e Financeiro, Marketing e Comercial.

4.2 Situação e estrutura organizacional na etapa atual

A análise da situação atual da empresa visa conhecer as características de gestão e a estrutura organizacional da companhia no momento do desenvolvimento da pesquisa. Para isso, foi aplicado o questionário conforme descrito na metodologia detalhada no Apêndice B, de forma a identificar tais características e comparar com a teoria do Ciclo de Vida Organizacional. Essas informações são importantes para entender onde a empresa está no CVO e desenvolver uma retrospectiva dos estágios anteriores ao atual, de forma a ser possível identificar contribuições e fatores que levaram a empresa a estar em determinada etapa do CVO.

Quanto aos controles formais, foi usado o questionário do trabalho de Frezatti et al. (2010), não só na escala binária (sim ou não), mas em forma de perguntas abertas para entender o nível de uso e existência de mecanismos gerenciais presentes na organização, o processo decisório, e pessoas estratégicas usuárias dos relatórios para tomada de decisão, conforme Apêndice A.

Com base nas características qualitativas e respostas do questionário respondidos pelos dois diretores, o estágio atual no CVO da companhia é a **Renovação ou Rejuvenescimento.** Entre as características das empresas nessa fase destaca-se que, devido ao tamanho e complexidade das operações, a empresa deseja voltar a aprender, buscando colaboração e trabalho em equipe para dar espaço a criatividade e inovação. Essa criatividade é facilitada pela estrutura matricial, que se aplica à empresa, e à tomada de decisões de forma mais descentralizada. Essa fase também indica que a empresa é muito grande e burocrática, porém

sem encorajamento de se adicionar mais burocracia do que a atualmente existente. Observa-se nesse estágio, como características da empresa, rápido crescimento e diversificação em serviços (Miller & Friesen, 1984; Lester et.al., 2003).

Quanto ao período considerado de entrada da empresa nessa fase, foi o ano 2011, quando há entrada de sócios investidores e se observa grande expansão, com diversas aquisições, e um salto no número de alunos de 38 mil em 2012 para cerca de 130.000 no início de 2015, e o número de alunos de educação à distância cresce nesse período de 40 a 50% por ano. E a empresa pretende continuar nesse ritmo: "Temos caixa e um nível e alavancagem confortável, temos fôlego para continuar crescendo" (fragmento de entrevista do diretor de desenvolvimento a uma revista de negócios).

Em relação aos controles de gestão, o nível é sofisticado, com planejamento estratégico, orçamento e controle orçamentário. A empresa também faz uso de indicadores financeiros e não financeiros e são usados nos sistemas de remuneração e recompensa tanto no nível acadêmico como nas áreas de suporte a negócio até o nível de gerência.

Pela própria regulação do Ministério do Educação, as instituições de ensino superior precisam acompanhar e reportar indicadores acadêmicos. O grupo usa os indicadores para avaliação de desempenho e como sistema de remuneração e recompensa:

> "Os indicadores acadêmicos: MEC, CAPES, CNPq, a gente usa para pagar bônus. Há metas, avaliação de desempenho para os reitores, pró-reitores até o nível de coordenador de curso" (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

O planejamento estratégico do grupo é feito para um período de cinco anos, e o orçamento é feito em base anual e acompanhado mensalmente, orçado *versus* realizado. Quanto aos itens do planejamento estratégico, são consideradas a missão, a visão e formalização de objetivos de longo prazo. A empresa faz análise e monitoramento do cenário externo e interno, para formalização das estratégias, planos de investimentos e planos operacionais de longo prazo.

A análise do cenário econômico e político é fundamental para elaboração do orçamento da empresa, pois influencia diretamente seus negócios, incluindo incentivos e verbas do governo na área de educação. Portanto, as premissas econômico-financeiras são sistematicamente revisadas. Assim como planos de marketing, recursos humanos e investimentos são incluídos no orçamento para gerar as demonstrações contábeis projetadas.

O fechamento contábil é feito de forma mensal, como empresa sociedade anônima de capital fechado, tem suas demonstrações auditadas e publicadas anualmente. Para fins

gerenciais, relatórios são apresentadas mensalmente ao conselho, e a cada fechamento mensal, o orçamento previsto para o ano é controlado, comparando-se o período atual com o orçado, e o mesmo período com o período equivalente ao ano anterior, fazendo-se acompanhamento do Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado e Fluxo de Caixa. A empresa também calcula o EVA para avaliação do valor da empresa.

4.3 Classificação da empresa ao longo do Ciclo de Vida Organizacional

Os períodos da empresa desde o Nascimento até o ano da pesquisa (2016) foram divididos nos estágios do CVO conforme Tabela 3, analisadas as características de acordo com as variáveis de Miller e Friesen (1984), de forma retrospectiva conforme descrito na metodologia, divididas em situação organizacional, estrutura organizacional, estilo de tomada de decisão e estratégias.

Os períodos identificados como subestágios, considerados como períodos de transição, foram incluídos entre as etapas, identificados por mudanças e reestruturações nas passagens entre estágios. O resumo da evolução do Sistema de Controle Gerencial em cada etapa encontra-se consolidado na Tabela 4.

Tabela 3

Etapas e Características da Empresa no CVO

Etapa	Situação organizacional	Estrutura organizacional	Estratégias / Estilo Tomada de Decisão
Nascimento (1965 – 1975)	• Pequena (início do cursinho com 2 salas de aula e 200 alunos em 1965). • Jovem (até 10 anos). • Dirigida pelos donos. • Ambiente homogêneo.	• Estrutura Simples e Informal • Gestão centralizada nos 7 fundadores.	• Encontro de nicho de mercado (região, segmento). • Alta inovação em produtos (de cursinho para Colégio Técnico, Ginasial a Ensino Superior). • Risco substancial.
Subestágio e marco de transição Nascimento - Crescimento (1973 – 1975)	• Consolidação do Colégio (1.500 alunos). • Autorização para Curso Superior em 1972 e Fundação da Faculdade com 2 cursos - 180 vagas (1973).	• Dos 7 fundadores, restavam 4 associados (desde 1970). • Reorganização societária (novos associados familiares) para abertura do Curso Superior.	• Controle de caixa e de aplicações financeiras. • Controle Cultural: Propósito da organização e objetivos de longo prazo. Reinvestimento contínuo. Foco nos valores sentimentais de realização dos associados remanescentes.
Crescimento (1976 – 2002)	• Tamanho maior (24 salas de aula). • Mais velha. • Em 1990,	• Alguma formalização de estrutura (organograma). • Base funcional departamental de	• Aumento no oferecimento de escopo de produtos (novos cursos, integração de outras faculdades ao grupo).

Etapa	Situação organizacional	Estrutura organizacional	Estratégias / Estilo Tomada de Decisão
	Faculdades Integradas. • Em 1993, 2.800 alunos, 120 docentes e 10.000m^2 área construída +2.000 alunos colégio.	organização. • Anos 90: início de controles informatizados. • Corpo diretivo ainda centralizado nos fundadores	• Crescimento rápido. • Consolidação das estratégias produto e mercado. • SCG: Projeto Universidade (1990, estabelecimento missão, visão e valores). Integração da família nos negócios.
Subestágio de transição: "Manutenção": Crescimento – Maturidade / **Aumento de controles formais (1993 – 2002)**	• Ambiente mais competitivo e heterogêneo. • Flexibilização legal para abertura de cursos superiores (maior autonomia). • 1997: 8.000 alunos, 311 docentes e 230 funcionários, 22 cursos de graduação. • 2001: Abertura de novo *campus* (cerca de 10.000 alunos)	• Criação de estrutura divisional (Centros por área de conhecimento). • Em 1999, Criação do Conselho de Administração. • 1997: abertura de cargos para profissionais externos na gestão acadêmica (reitores e pró-reitores). • 2001: Planejamento sucessório. • Saída de 2 associados irmãos entre si (2001).	• Desenvolvimento de relatórios de controle de despesas (realizado) por centros de custos e orçamento de capital. • Sistemas informatizados para controle acadêmico e recebimentos. • SCG: Acompanhamento de indicadores acadêmicos. • Estimativas e controle de despesas e *Capex*. • 2001: Internalização da Contabilidade.
Maturidade (2003 – 2010)	• 2003: Empresa continua grande: 16.000 alunos. • Ambiente competitivo e heterogêneo. • 85.000 m^2 de área construída. 18.000 pessoas (alunos, professores e funcionários). • 32 Cursos de graduação e 22 cursos de pós-graduação.	• Menor centralização operacional com processo de profissionalização e contratação externa de reitores e pró-reitores. • Reorganização de cargos. • Estrutura formal, burocrática. • Base divisional de organização. • Sistema de informações integrado.	• Consolidação das estratégias produto e mercado. • Crescimento moderado com abertura de novos *campi* – 2004 e 2008 acompanhando da concorrência. • 2003: Implantação do *Enterprise Resource Planning* (ERP). • SCG: Acompanhamento de indicadores acadêmicos. Estabelecimento de metas e avaliações de desempenho. • 2007: Novas aquisições.
Subestágio e marco de transição: Maturidade - Renovação (2008-2010)	• 2007: 18.000 alunos • 2008: 30.000 alunos	• Contratação de *Chief Executive Officer* (CFO) estatutário. • Implantação e sofisticação nos controles gerenciais formais.	• Reestruturação de Sistema de Controle Gerencial. • Implantação Orçamento Base Zero. • Formalização Planejamento Estratégico.
Renovação (2011 – 2015)	• Muito grande. • Ambiente bastante dinâmico, heterogêneo e competitivo. • Em 2012, 38 mil alunos. • Em 2013, 54 mil alunos – 75 mil alunos. • Em 2015, 130.000 alunos, 4.100 funcionários.	• Entrada de sócio investidor. • Base matricial. • Controles sofisticados para processamento de informações e tomada de decisões. • Formalização na análise e tomada de decisões.	• Diversificação de produtos e mercados (Expansão geográfica, cursos de Ensino à Distância (EAD), graduação, extensão). • Alto nível de risco e planejamento. • Inovação substancial. • Impacto de grandes aquisições. • Crescimento rápido. • Maior análise de riscos e retorno sobre investimentos.

4.3.1 Nascimento: período de 1965 - 1975

A primeira fase do ciclo de vida organizacional, chamada de “Criatividade” por Greiner (1998), “Nascimento” por Miller e Friesen (1984) e “Existência” por Lester et al. (2003), está no nascimento da organização e a ênfase é a criação do produto ou mercado. Os fundadores geralmente são técnicos ou empreendedores (Greiner, 1998) e as habilidades e competências dos donos dão vida aos negócios (Churchill & Lewis, 1983) através de inovação de produtos e estabelecimento de um nicho de mercado (Miller & Friesen, 1984).

Essa fase começa na fundação, em 1965, quando um grupo de jovens professores criou um curso para exame de admissão para ingresso ao Ginásio, quando na época era exigido teste para os candidatos. Assim, abriram com duas salas de aula e um banheiro no fundo de uma igreja e funcionavam somente à noite. Na fundação, os sete fundadores não tinham capital e trabalhavam fora, porém davam aula no colégio recém-fundado durante suas horas livres, havendo também outros professores contratados.

Considerando os critérios preliminares para classificação dos estágios do ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), a fase do Nascimento, a empresa tem até 10 anos e a gestão é centralizada nos fundadores, a tomada de decisões está nas mãos de um ou poucos donos e a estrutura organizacional é simples, assim foi considerado o período do Nascimento de 1965 a 1975. Nesse período, a empresa que começou com sete fundadores, já cinco anos depois, em 1970, destes restavam apenas quatro dos associados, que centralizavam a administração e tomada de decisões, ocupando cargos de diretores e presidente.

Lester et al. (2003) argumentam que nessa fase a prioridade da empresa é se manter existindo e ganhar aceitação de seus produtos, a companhia precisa continuar a crescer em tamanho e rentabilidade para passar para a próxima fase, a “Sobrevivência”, ou Crescimento no modelo de Miller e Friesen (1984).

A empresa estudada conseguiu, durante essa fase, grande aceitação de seus serviços na região onde foi fundado o curso, que era carente de opções de serviços na área educacional, assim, conseguiu atender a moradores do bairro e dos bairros próximos, encontrou e estabeleceu seu nicho de mercado, com certo risco substancial. O número de matrículas crescia a cada ano, e cada vez mais abriam novos cursos com especialidades específicas, tendo ampliado para modalidades Ginasial Comercial e Ginasial Técnico, resultando em abertura de novas turmas, ampliando para turno vespertino, além do turno noturno. Em 1968,

ocorreu no Brasil a reforma universitária e, em 1972, o grupo conseguiu autorização para abertura de Ensino Superior abrindo caminho para entrar em um novo segmento de mercado na área de educação.

4.3.1.1 Análise dos SCG no nascimento e marco de transição

A empresa nessa fase era um pequeno negócio, onde a estrutura era simples, os donos coordenavam diretamente todos os funcionários e a formalização de planejamento ou sistemas era mínima ou inexistente, conforme as características típicas dessa fase, segundo Churchill e Lewis (1983), autores do ciclo de vida organizacional para empresas de pequeno porte; nessa fase, o foco é a busca por clientes (alunos) para sustentar a viabilidade do negócio (Lester et al., 2003).

A partir de 1970, a gestão era feita pelos quatro fundadores remanescentes naquela data, que entre eles ocupavam cargos de diretor-presidente, diretor superintendente e diretor financeiro. Como características esperadas das empresas nessa etapa, a estrutura continuava centralizada e simples e requeria uma série de investimentos para a organização continuar crescendo. A sociedade era sem fins lucrativos, então, referente à gestão dos recursos, tudo era reinvestido para atender às necessidades de instalações e infraestrutura.

Os sócios contribuíam mensalmente para pagar o terreno e o prédio da escola, recebendo apenas salário do Colégio. “Não fazíamos retiradas, tudo o que colégio rendia transformávamos em tijolos” (Diretor Presidente, sócio fundador A, do livro comemorativo de 30 anos). O próprio fundador (Família A) da empresa fazia o gerenciamento e controle de caixa e aplicações financeiras diariamente via Livro Caixa, contatando os bancos e decidindo as aplicações.

Sem maiores evidências de controle gerencial formal em questões de planejamento, controles cibernéticos e no sistema de remuneração e recompensa, o planejamento informal cabia no compartilhamento entre os associados dos objetivos de longo prazo, de realização pessoal para ampliação dos negócios, incluindo atuação no ensino superior e o ideal de “Aprender na prática” influenciando os envolvidos no controle cultural.

Assim, nesse período, observa-se o comprometimento com os negócios, compraram um terreno de 700m^2 onde começaram com construção de novas salas de aula e estrutura de secretaria, diretoria e sala de professores. Em meados de 1970, o grupo foi procurado por um representante para elevar a instituição a Ensino Superior, era um momento de abertura de muitas faculdades particulares pelo país, devido à regulamentação do Ensino Superior, no

entanto, naquele momento, o grupo não se sentia seguro em estrutura, pois não tinham nenhuma propriedade, mas a ideia já estava semeada.

Segundo Leone (2005, p.63), “No estágio da existência/criação da empresa, os empreendedores apresentam esse perfil: racionais e maduros, que ponderam cuidadosamente os prós e contras antes de escolher um novo caminho. Inovadores, perseverantes, positivos, prudentes, criativos, com objetivos claros e bem definidos e com consciência dos riscos”.

Com isso, buscaram novos sócios familiares para abrir estatutos para o Ensino Superior. Já que dos sete primeiros fundadores, restavam quatro deles, entraram na sociedade mais três membros familiares. Em 1970, mudaram o nome da empresa com reorganização societária para possibilitar a abertura de curso superior, e protocolaram em Brasília o processo de abertura da Faculdade, que foi autorizado em 1972. Assim, em 1973, o grupo inicia a transição para uma nova etapa, o Crescimento.

“Um dos marcos que a gente considera em relação ao crescimento ... eu diria que de 1965 até 1972, foi uma fase bem marcada, começou com uma salinha, com 30 alunos, depois um cursinho técnico, isso foi até 1972, o colégio já estava relativamente consolidado com 1.500 alunos, já era um colégio grande, nisso 3 sócios já tinham saído” (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

Assim, após 1972, quando a empresa consegue autorização para abertura de curso superior começa um marco de transição com ampliação no *range* de produtos:

“Em 1972, a gente teve autorização para curso superior, acho que aí teve uma mudança e em 1973, a gente instalou os primeiros cursos, o colégio já era real, não era mais um projeto” (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

Em 1973, já haviam comprado um novo terreno, ao lado do colégio e construíram um anexo onde começou a funcionar a faculdade com os cursos de Ciências Contábeis e Administração, com 180 vagas, e 8 salas de aula, uma biblioteca e infraestrutura. “Nosso sucesso foi resultado da combinação de vários fatores: o momento político e econômico do Brasil, a escolha do local, a reforma universitária, a vontade de trabalhar...” (Diretor-presidente, sócio fundador A, livro comemorativo).

Observa-se que, na gestão, mesmo de modo intuitivo, a consolidação do colégio aconteceu com a operacionalização da empresa e o foco e esforço dos associados, integração e apoio das famílias nos negócios como parte do controle cultural e com o conhecimento do mercado e atenção aos fatores externos, como monitoramento do ambiente, as oportunidades de mercado, como influências no direcionamento das ações, e acompanhamento de aspectos

fiscais e legais e atendimento das normas dos órgãos regulador como parte dos controles administrativos para serem aprovados na atuação do ensino superior. A instituição soube analisar esses fatores, como escolha estratégica do local, análise da concorrência e demanda, direcionando recursos financeiros em investimentos de longo prazo, na implementação das ações para ampliação de cursos, considerando-se o ideal e valores dos fundadores nos negócios para continuar em crescimento e realizar um "sonho".

"O Colégio nos pagava salários. Tudo era reinvestido, senão não teríamos crescido desta forma" (sócio fundador B, do livro comemorativo). Observa-se determinação e foco nos negócios que sobrepunham os valores pessoais nos valores da empresa. Em 1975, o grupo tinha uma situação econômica estável, com média de 1.500 alunos; o sócio fundador B, cuja família ainda prevalece na entidade, assumira a direção da faculdade e colégio de forma integral. Em dez anos, a instituição contava com 24 salas de aulas, laboratório, biblioteca, diretório e centro acadêmico.

4.3.2 Crescimento: período de 1976 a 2002

Nessa fase, chamada por Miller e Friesen (1984) de Crescimento, é o período que se espera ocorrer quando a empresa já se estabilizou no mercado, de forma distinta, com suas competências particulares e demonstração da potencialidade do "negócio", e já experimentou certo sucesso inicial na relação produto-mercado no desenvolvimento de estruturas e competências e a ênfase é alcançar aumento de receita com ganho de escala, com estratégias de diversificação de produtos e ampliação de mercado alvo.

Nessa fase, a empresa já é maior que na fase anterior, consolidada no colégio, e pelas estratégias adotadas de ampliação de produtos e mercado, encontra-se em ambiente mais competitivo e com maior heterogeneidade, assim pode continuar crescendo ou permanecer nesse estágio e até cessar suas atividades se o dirigente a abandona ou se demite. "As empresas familiares figuram nessa categoria", com necessidade de assumir riscos, deter habilidades administrativas e apoio e tolerância da família para manter seu negócio (Leone, 2005, p. 63), sendo de alguma forma também concretizadas pelo controle cultural e objetivos particulares de cada empresa.

A classificação da empresa nessa fase, durante esse período, é baseada nas estratégias que o grupo adotou, como a perspectiva de continuar crescendo e se expandindo, com ampliação do escopo de produtos e serviços. Em 1977, iniciou-se a construção de um prédio maior para abrigar o momento favorável de crescimento e comportar maior número de alunos;

investiu-se em compra de terrenos para expansão das instalações; integraram outras faculdades tanto da capital quanto do litoral; ampliaram o número de cursos e diversificaram em perfis de alunos que vinham de outras regiões.

Quanto à situação organizacional da empresa nesse período, já é maior que na fase anterior, porém ainda centralizada nos donos e familiares, contando com um número limitado de empregados. Nessa fase há uma estrutura funcional departamental (Miller & Friesen, 1984). Em 1992, houve estruturação de novo organograma, com centro de pesquisa e extensão, com reorganização dos departamentos, aumentando o escopo dos controles administrativos; e ampliação das instalações, laboratórios e equipamentos, o que permitiu à empresa seguir em evolução e transitar no subestágio entre o Crescimento e a Maturidade.

O estilo de tomada de decisões já envolvia mais os funcionários e a orientação na sociedade e foco no cliente, conforme definido (Miller & Friesen, 1984); no projeto para se consolidar como Universidade, a empresa contou com uma equipe interna especial com mais de 20 pessoas envolvidas na sua elaboração para fazer um levantamento do perfil desejado de Universidade, parte do controle cultural da organização, considerando opiniões de lideranças políticas e comunitárias, escolas particulares e públicas, associações de classes, empresas, entidades sociais, igrejas, organizações culturais e o Poder Público. Internamente a pesquisa ouviu alunos, diretores, coordenadores e funcionários, no que o grupo chama de processo participativo e democrático.

4.3.2.1 Análise de SCG no crescimento até 1992

Nessa fase, espera-se que o planejamento formal consista apenas em uma previsão financeira (Leone, 2005; Churchill & Lewis, 1983). Assim, o Planejamento Estratégico continuava informal. Deste modo, contavam com maiores procedimentos formais para eficiência administrativa, sendo a tomada de decisões baseada em análise de informações de caixa. O foco passa a ser a geração de receitas para fluxo de caixa, crucial para a empresa alcançar prosperidade e evoluir para a fase da maturidade. A companhia precisa continuar a crescer em tamanho e rentabilidade para passar para a próxima fase (Lester et al., 2003; Miller & Friesen, 1984).

“A gente esteve sempre atento ao contexto... de mercado, ou mesmo o (cenário) macroeconômico, ao fazer as estimativas, as projeções de investimento, como está a economia, perspectivas de mudança de governo, política pública, sempre olhou isso, mas não de uma forma estruturada, e sim informal. Formalizado, foi a partir de 2011. Antes precisava

crescer, era na intuição e sempre visando um retorno de longo prazo" (Diretor de Desenvolvimento).

A empresa nessa fase, através do crescimento, implantou um projeto de Ensino Fundamental e pré-escolar, consolidou-se nos ensinos de 1º. e 2º. Graus, cursos supletivos seguindo sempre de perto as oportunidades de mercado. Substituíam-se cursos, criavam-se outros, definindo-se o raio de atuação, e seguindo princípios influenciados em seus controles culturais que norteavam o grupo desde a fundação: dar formação com solidariedade, princípios éticos e respeito às diferenças. Como fator de sustentabilidade, o grupo promovia ações comunitárias no bairro onde se estabeleceu.

O grupo também abriu novos cursos superiores, que demoravam em média até 6 anos para ser autorizados, incorporando e integrando outras faculdades, "Abrir um curso era muito demorado e burocrático... Era mais fácil a absorção de outra faculdade..." (associado fundador B, do livro comemorativo). Nesse processo, a empresa procurou otimizar o controle administrativo, estabelecendo os mesmos princípios e metodologias de ensino a todas as unidades.

Os ideais e a persistência, paciência dos associados remanescentes como parte do controle cultural desde a fundação da faculdade fez com que a organização fosse crescendo, mesmo que lentamente nos 20 anos nesse estágio, devido a dificuldade de consolidação do setor, no âmbito das Universidades privadas. O controle financeiro continuava presente, como parte dos controles administrativos, com acompanhamento das entradas e saídas de caixa e reinvestimento contínuo, como foco e valores do controle cultural. Na área acadêmica, havia formalização de processos administrativos, grande parte para atender as exigências de órgãos reguladores.

"Para você ter uma ideia da velocidade desse crescimento, o colégio ficou na média entre 1.500 e 2.000 alunos. Mas o curso superior, ele foi de 0 a 2.800 alunos, entre 1973 a 1993, ou seja, demorou 20 anos para consolidar nem 3.000 alunos... boa parte por causa da regulamentação do ensino superior que travava... a gente foi juntando cursos em processo de autorização, muita burocracia, isso fez com que a gente levasse 20 anos para chegar em 2.800 alunos. Nessa trajetória, a gente cresceu organicamente através de autorização de curso e com duas ou três aquisições pequenas" (Diretor de Desenvolvimento, sucessor Família A).

No ambiente externo, nos anos 90, havia transformações na cidade de São Paulo, mudança de muitas indústrias para outros municípios, expansão das telecomunicações, impulso do mercado financeiro, privatização de serviços públicos e busca da estabilidade

econômica e modernização do Estado, demandando novas formas de gerenciamento dos negócios e sofisticações das ações de marketing, além do fenômeno da globalização.

Nesse período, um fator importante no cenário foi a criação da Constituição de 1988, e o grupo, como Universidade, teria a possibilidade de fazer planejamentos mais realistas, com autonomia acadêmico-administrativa, poderiam abrir e fechar cursos segundo a demanda, manejar horários e vagas de forma mais flexível. Projeção com consolidação dos cursos existentes, novas opções de acordo com as mudanças de cenário, aperfeiçoamento constante de alunos e professores, inserção social, agir como "agente transformador".

O mercado estava favorável à abertura de instituições de curso superior. O grupo acompanhava as mudanças no ambiente, estabeleceram novo organograma unificado para as faculdades, reorganização dos departamentos, já definido dentro da estrutura da futura Universidade, que exigia um plano de desenvolvimento das atividades, normas para estatutos e regimentos, e era acompanhado por uma comissão.

Em 1990, organizaram uma pesquisa junto às comunidades internas e externas para a criação da Universidade baseada nos princípios que sempre nortearam o grupo. As diretrizes eram: Expansão, Atuação, Tradição e Raízes na região. As questões eram abertas e por escrito para levantar o perfil desejado da Universidade. Do projeto, a mensagem era de compromisso voltado para os campos das Ciências Sociais e Humanas, tanto no ensino quanto na pesquisa, impactando fortemente nos controles culturais, influenciando o engajamento dos participantes no projeto e nos demais funcionários.

O levantamento da pesquisa visou os cursos mais solicitados, comparados a outros diagnósticos de situação do mercado de trabalho, atendimento da demanda, situação funcional das diferentes profissões e capacidade de sustentação do projeto. Entre as principais metas destacavam-se: capacitação dos docentes; desenvolvimento de práticas, estágios e pesquisas; divulgação do conhecimento; concessão de bolsas; estímulo à participação orientada dos alunos em atividades de extensão, inserindo-os na comunidade.

O grupo com a visão de evoluir para o *status* de Universidade e o objetivo de estruturar melhor a relação graduação, pesquisa, extensão e cursos de pós-graduação, estabeleceu no projeto Universidade as diretrizes de comprometimento, com ações voltadas para os campos das Ciências Sociais e Humanas, tanto no ensino quanto na pesquisa, sendo marcadamente "extensionista".

"Ele (Fundador Família A) quis fazer a transformação para Universidade, era um projeto que ele tinha, e ele me chamou para trabalhar, a partir do projeto Universidade, fazíamos relatório pedagógico, a estrutura, assessorar os conselheiros de Brasília. Eu

trabalhava por admiração a ele, varei noites trabalhando, eu tinha prazer no que fazia, quando chegou no último momento para se chegar em Universidade, muitos trabalhariam até de graça...” (Funcionária Controladoria, na empresa desde 1991).

Com isso, a missão da empresa foi escrita em 1991 com base nas pesquisas e para atender o projeto para ser aprovado em Brasília. O projeto Universidade se concretizou em 1993, uma visão dos associados desde a fundação da Faculdade, em 1973, como nova delimitação de diretrizes, e estabelecimento da missão e valores, iniciando nova estrutura administrativa e cultural possibilitando a transição para a fase da Maturidade.

4.3.3 Subestágio de transição: período de 1993 a 2002

Nesse período, a empresa inicia com a estrutura maior que nas fases anteriores, alcançando o *status* de Universidade e relativamente consolidada com público de 2.800 alunos, com 120 docentes e 10.000m^2 de área construída. O reconhecimento já como Universidade desobrigava o grupo de continuar em expansão, mas a proposta do grupo era de que precisava crescer. Foi um período que a flexibilização de abertura de curso superior que a partir do ano de 1990, ajudou as instituições que estavam preparadas em controles administrativos a crescer.

Então, nesse estágio, os proprietários poderiam tomar dois tipos de decisão: explorar as realizações da companhia e continuar em expansão ou manter a empresa de forma estável, sustentável e rentável (Churchill & Lewis, 1983), tendo influência dos valores parte dos controles culturais. Portanto, nesse estágio verifica-se uma passagem de transição (subestágio) entre o crescimento e a maturidade em si.

“Em 1993, a gente tem um marco, que é quando o sistema ‘desengargala’, não só para nós, mas para o sistema como um todo. Todas as Universidades privadas que você vê, 90% delas são da década de 90, que foi quando ‘desrepresou’. De 1993 até 2002, que foi quando dois sócios saíram, fomos de 2.800 para 11.000 alunos, no curso superior”. (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

Em 1996, compraram novo terreno de 35.000m^2 em outro bairro onde já havia outros concorrentes consolidados, e em 2001 abriram um segundo *campus*, onde já havia presença forte de competidores, característica da maturidade. O mercado tornava-se mais dinâmico e hostil e era preciso acompanhar a concorrência para continuar competitiva e alcançar a Maturidade. Como exemplo de fator da hostilidade, foi um período marcado por constante guerra de preços entre concorrentes. O grupo continuou expandindo-se, abrindo novos cursos,

e ampliando sua presença através de ações comunitárias. A empresa também iniciou, em 2001, plano de investimentos em ferramentas tecnológicas para ensino virtual.

> "Todo mundo cresceu muito, independente de competição, no ano 2000, deu uma refluída, com competição mais agressiva, o mercado em São Paulo, começou a sentir um pouco, com guerra de preço, a economia cresce com menos velocidade, todo mundo sentiu, o segmento é cíclico, a gente vai de acordo com a macroeconomia, mas a gente tem passado bem, a gente não sentiu muito nessa crise forte que teve agora (2015)" (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

Para esse crescimento ser possível, deveriam ter estrutura e sistema de monitoramento de indicadores acadêmicos exigidos pelos órgãos reguladores como parte dos controles cibernéticos; controles administrativos com normas, políticas e procedimentos formalizados para a área acadêmica, e mais uma vez a persistência, engajamento dos funcionários influenciados pelos controles culturais e apoio da família para continuar em expansão e se tornar uma empresa madura.

Na maturidade plena, a empresa já alcançou uma boa estrutura e estabilidade financeira e econômica, com porte suficiente e penetração de mercado para continuar suas atividades de forma rentável, mantendo o gerenciamento efetivo e suas competências e habilidades, salvo mudanças no ambiente em que opera ou reorganizações societárias e conflitos internos que podem ocorrer, especialmente no caso de empresas familiares.

Nesse sentido, alguns fatores ainda limitavam a empresa a se caracterizar como maturidade: sendo identificado este subestágio classificado nesta pesquisa como "Manutenção" do Crescimento na transição para a maturidade, com reorganizações e estruturações de cargos e controles para chegar à maturidade. Primeiramente, todo corpo diretivo da empresa ainda era composto pelos fundadores, estando entre os quatro sócios remanescentes, a ocupação de cargos de reitor e as diversas pró-reitorias acadêmicas, administrativa e de assuntos comunitários e, segundo, diversos outros familiares trabalhavam nas áreas acadêmica e administrativa gerando a necessidade de reorganizações societárias devido a possíveis crises internas familiares, com planejamento de sucessão e abertura do processo de profissionalização.

> "Certamente, a gente teve um momento de crise, e aguda, eu diria, entre 2000 e 2001, que foi justamente na implantação de um novo modelo, todos os sócios participaram do planejamento do novo modelo, todo mundo concordou, porque era uma mudança importante, porque previa inclusive a saída de alguns membros da família da gestão, não da sociedade, e contratamos duas consultorias que nos ajudaram a construir esses modelos. A sociedade

cindiu na implantação, teve um desacordo, dois dos quatro (associados), que eram irmãos entre si, saíram da sociedade" (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

4.3.3.1 Análise do SCG no subestágio de transição para maturidade

Apesar de toda a gestão operacional e financeira ser centralizada, a empresa já era mais formalizada e burocrática. Porém, a empresa não tinha sistema integrado de informações e a contabilidade era desenvolvida fora da empresa mediante recurso externo; as informações das demonstrações contábeis não eram frequentes, não havendo internamente informações de resultados por departamento ou centros de custos. O acompanhamento financeiro era feito via Livro Caixa, pelo fundador da empresa, associado Família A, verificando os fluxos de pagamentos e recebimentos, sem conhecimento de superávit por curso, somente informações no consolidado. Esse período é marcado por estruturação necessária para atender às necessidades de informações e reorganizações internas.

"O meu pai, olha... até o final da década de 90, mantinha um livro lá na sala dele, entrou 'tanto' no caixa, controlava os bancos, fazia as aplicações, quanto tinha no caixa... ele mesmo fazia tudo... o escritório de contabilidade era terceirizado, mas o controle de caixa, era o meu pai que fazia relacionando toda a parte financeira. Meu pai sempre controlou essa parte das finanças... Eu me lembro, meu pai fazia o controle de caixa: esse mês entrou X, saiu Y, superávit de 'tanto', no consolidado, não era por curso, a gente começou a ter esse refinamento de uns 10, 12 anos para cá..." (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

Porém, na área acadêmica, os controles administrativos e financeiros eram formais e mais burocrático, por exemplo, a circulação de dinheiro já era toda via boleto, mais formalizados que alguns outros concorrentes na época:

"Não era incomum que instituições em mesmo estágio de desenvolvimento do setor, e outros setores, o dinheiro não circulava totalmente em banco, o recebimento no balcão, tesouraria. Desde há muito tempo, a gente sempre circulou todo o dinheiro em banco, sempre no boleto. A parte de registro e formalização sempre foi muito forte, antes até da implantação da Universidade, final da década de 80, quando a gente estava prestes a se transformar em Universidade" (Diretor de Desenvolvimento).

O estágio da Maturidade equivale a "Direção" de Greiner (1998) e é esperada certa estabilidade nas receitas, há um crescimento menor, consolidação das estratégias de mercado e a empresa é mais conservadora, com menor nível de inovação e riscos. Por esse motivo, espera-se melhor sofisticação nos sistemas de controle, com controles formais, com foco na estabilidade com eficiência (Miller & Friesen, 1984).

> “A gente já tinha algum controle de informática, tinha um software para gerenciamento de recebimento e caixa, controle de saldo, nada sofisticado, mas era formalizado. E aí, com a abertura de mercado, com o Collor, aquilo possibilitou houve isenção fiscal para importação de equipamento de informática, na década de 90, a gente começou a ter sistemas auxiliares” (Diretor de Desenvolvimento).

Para atingir a maturidade, a empresa também precisa estruturar recursos como pessoal preparado, construir sólido *Market Share* e relacionamentos com clientes (alunos), e sistemas de tecnologia e informação. Nessa fase, o papel dos donos é mais no gerenciamento do que no operacional, a inabilidade de muitos fundadores de não delegar e se deixar ser gerenciado explica a não expansão de muitos negócios (Churchill & Lewis, 1983).

Aqui observa-se que, quando a empresa não se adapta às circunstâncias do ambiente nessa fase, continua como uma empresa em modo de sobrevivência e, para continuar em sucesso e alcançar a maturidade, devem ser contratados gestores profissionais orientados para o futuro, sistemas de controle como orçamento, planejamento estratégico extensivo e a crença e envolvimento dos proprietários nesses projetos, ou a empresa pode fechar as portas, chegar à falência ou perder mercado, no entanto as causas podem ser detectadas em tempo e a empresa voltar ao estágio de sobrevivência (Churchill & Lewis, 1983).

A Contabilidade foi internalizada em 2001. Em 2003, foi implantado o sistema integrado da contabilidade com a área acadêmica. Mas mesmo com a contabilidade externa, desenvolveram-se internamente relatórios para alocação das despesas por departamento, facilitando também o trabalho da contabilidade externa que recebia as informações por centros de custos. Posteriormente, criou-se o orçamento com estimativas e controle da alocação de recursos que passou a ser feito conforme a nova estruturação divisional, considerando-se as diferentes pró-reitorias, com seus orçamentos próprios. Havia controle de despesas por verbas, assim como o orçamento de capital voltado a novos investimentos, base para aprovações e liberação de pagamentos.

Uma das principais providências que permitiram a empresa ir para o estágio da Maturidade foi a inclusão no planejamento do processo de sucessão, delimitação de diretrizes, metas e início da profissionalização. A gestão operacional da área acadêmica através das reitorias e pró-reitorias começou a ser feita por profissionais externos das famílias.

> “Em 1999, a gente começou a trazer gente de fora e começou a tirar gente da família” (Diretor de Desenvolvimento).

A sucessão é ponto crítico a ser planejado nas empresas familiares, pois requer tempo, tendo como alicerce o planejamento e a organização, há a preparação dos cargos, informação às famílias e detalhes do processo e da escolha. Quando esse processo acontece com os fundadores em vida, a sucessão é mais bem planejada e implica melhores chances de perpetuação e sobrevivência da empresa familiar (Morris et. al., 1997; Leone, 2005).

Nesse processo, em 1999, foi feita a contratação de consultoria externa para estruturar de forma simultânea o processo de sucessão e profissionalização, através do levantamento dos perfis profissionais desejados para compor a gestão a partir de 2001. Houve contratação de profissional do mercado com competências específicas e foram contratados profissionais externos para reitoria pela primeira vez, algo inédito no âmbito das instituições particulares de ensino superior no Brasil, e houve criação de pró-reitorias para Graduação e para Extensão e Assuntos Comunitários.

> Somos uma universidade que acompanha as mudanças e queremos manter esse patrimônio sólido e permanente. Historicamente, as empresas familiares têm a duração de seus fundadores porque, normalmente, não ocorre a continuidade. Assim, decidimos pela profissionalização. Melhor ainda, encontramos nesta casa profissionais altamente qualificados para dar continuidade ao nosso trabalho. (Fundador Família A, livro comemorativo).

O plano de sucessão, assim como a abertura da profissionalização representa uma oportunidade estratégica para a organização, especialmente para aquelas em crescimento em mercados dinâmicos (Dyck et. al., 2002). Os autores definiram 4 etapas no plano de sucessão para que seja alcançada com sucesso: a sequência, ou seja, assegurar que o sucessor tenha as habilidades apropriadas e experiências técnicas para liderar a empresa no próximo ciclo em diante; em tempo, vindo dos atuais líderes em vida para os sucessores; técnicas na passagem do bastão, detalhes nos quais o plano de sucessão deve se desenvolver e comunicação, de forma harmoniosa e cooperativa, com comunicação clara a todos os envolvidos.

Nesse sentido, o plano tem sido bem-sucedido, desde 2001 até o momento, não tendo alteração no quadro da indicação dos diretores adjuntos das duas famílias. Assim, com a nova reestruturação e contratações de reitoria e pró-reitoria acadêmica, o ex-reitor fundador família A ficou apenas como presidente/mantenedor da entidade, o fundador família B como vice-presidente; dos quatro fundadores, na nova reorganização societária, dois fundadores irmãos entre si saíram da sociedade, restando apenas os dois fundadores A e B, juntamente com suas esposas. E um dos filhos de cada uma das famílias (A e B) como diretores adjuntos, com os cargos de diretoria de planejamento e desenvolvimento e diretoria acadêmica, como parte do

processo sucessório. Os demais filhos ficaram como associados e membros do Conselho de Administração, não exercendo cargos na administração da empresa.

A partir desse momento, a empresa abre cargos executivos, com gestores profissionais tomando decisões operacionais em nome do dono, ainda que estes gestores não o substituam, permanecendo centralizada, porém em menor grau que nas fases anteriores. Em 1997, a empresa também estruturou os centros, por área de conhecimento e atividades, como, por exemplo, Centro de Ciências Administrativas e Negócios, Ciências Exatas e Tecnológicas, e Ciências Biológicas e da Saúde, já criando uma estrutura divisional.

Entre os artefatos de controle gerencial, a empresa fazia acompanhamento de indicadores referentes a qualificação do aprendizado e do corpo docente. Foi implantado um sistema de avaliação para monitoramento constante de alunos e professores, dos cursos e de sua adequação, com indicadores qualitativos e quantitativos. A empresa continuou seus projetos comunitários, tendo ganhado o prêmio de Comunidade Solidária.

Um fator no controle cultural, foi a contínua persistência nos negócios para realização pessoal dos sócios, quando questionado sobre o foco dos negócios:

> "A gente sabia que a gente tinha que ir... tomar posição, não era de fazer muita conta... Antes a legislação não permitia que entidades de educação superior, tivesse fins lucrativos, então até 1997, tinha que ser sem finalidade lucrativa, poderia ter superávit, mas tudo precisava ser reinvestido, mas indiretamente, eles tinham remuneração pelo trabalho, poderiam ter salários nas mantidas, não na mantenedora, [...] e meu pai, ele sempre privilegiou o reinvestimento, os prédios construídos, foram tudo caixa da instituição, reinvestimento direto" (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

O Plano de Desenvolvimento Institucional definia a estratégia de atuação, dentro da missão, pela busca da excelência, qualidade e desenvolvimento da pesquisa e extensão. Os objetivos da empresa eram: tornar-se líder, como as universidades consagradas, com reconhecimento nacional, ampliação dos *campi*, maior exigência de professores titulados e capacitados, pesquisa de mercado, para uniformização do ensino; ampliação de parcerias; melhor seleção de candidatos no processo seletivo, elevando o nível de ensino; aprimoramento dos recursos tecnológicos; melhor divulgação da Universidade em meios de comunicação; satisfação do corpo discente, docente e técnico administrativo; profissionais mais bem qualificados; viabilização de maior a acesso à formação superior com menor custo.

Com isso, nessa etapa de transição, diversos fatores no sistema de controle gerencial como o planejamento de sucessão e abertura de cargos de gestão na área acadêmica para profissionais externos, implantação de controles cibernéticos com projeções, estimativas e

monitoramento de indicadores acadêmicos, sistema de avaliações e monitoramento de metas influíram para a empresa poder entrar no estágio da Maturidade com maiores controles de informações financeiras e não financeiras. Assim, como os controles administrativos, normas e políticas na área acadêmica e outros controles como a formalização do Conselho de Administração com estruturação de novo organograma, além da criação de centros por área de conhecimento, e resolução de conflitos familiares resultaram na readaptação dos controles culturais.

4.3.4 Maturidade: período de 2003 a 2010

Nesse período, verifica-se certa estabilidade e consolidação do grupo, a empresa está maior com cerca de 16.000 alunos em 2003 e contínuo crescimento com abertura de novos *campi*.

"Em 2001, a gente começou a abrir novos *campi*, sempre em expansão da Universidade, na cidade de São Paulo" (Diretor Desenvolvimento).

Além da inauguração do segundo *campus* em 2001, houve abertura de novos *campi* em 2004 e 2008, em regiões mais centrais, onde já havia estabelecimentos de outros competidores com diversas faculdades e centros universitários, uma estratégia de acompanhamento da concorrência, porém com menor grau de risco, é uma característica quando a empresa está nessa fase, com tamanho maior que nas fases anteriores e aumento de mercado de atuação, com menor diversificação de produtos (Miller & Friesen, 1984).

A terceira nova instalação é inaugurada em 2004 com 16.000 m^2 e capacidade para abrigar mais 6.000 alunos. Os números de 2003 referente a diversificação e consolidação da empresa eram de 26 cursos de graduação. Na Pós-Graduação 34 cursos *lato sensu* em todas as áreas: Humanas, Exatas e Biológicas, além de opções em Tecnologia. Existiam 28 grupos de pesquisa cadastrados no Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) e Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica (PIBIC), projetos aprovados na Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP) e na Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), alcançando 8º. lugar na classificação geral do provão, entre as 20 da Grande São Paulo, incluindo públicas, privadas e confessionais, operando em um ambiente mais competitivo. Ao final de 2007, a empresa contava com 18.000 alunos. Em 2008, com um quarto campus e reinício de novas aquisições haviam atingido 38.000 alunos.

A instituição também havia implantado um sistema de bolsas, com financiamentos por quatro anos, sem juros, o indexador era o próprio valor da mensalidade, além de quatro cursos totalmente gratuitos. Implantou também, em 2003, o código de ética, baseado nos valores de retidão, paz, responsabilidade, respeito, participação e competência. E continuou incluindo projetos comunitários como estratégia de sustentabilidade.

A empresa encontra-se profissionalizada na gestão acadêmica, com estrutura mais formal e burocrática, sistema de processamento de informações, porém com ainda certo grau de centralização nas atividades administrativas e financeira, com maior número de gestores atuando na companhia, mas a maior parte das decisões estratégicas concentradas nos proprietários e familiares.

O ano de 2007 foi marcado pela abertura de mercado das primeiras empresas do setor na bolsa, tendo um novo ciclo no mercado de atuação, visando acompanhar a concorrência para abertura de capital, a empresa volta a fazer aquisições relevantes, dobrando o número de alunos em 2008 com estratégias de risco e inovação, expandindo para além do Estado de São Paulo, já apontando comportamento do estágio da Renovação.

Começa-se um novo período de transição no qual a empresa precisa "arrumar a casa" visando atuar nesse novo cenário. Como providência, em 2008, efetuou a contratação de um novo diretor financeiro e administrativo, como primeiro cargo de gestor profissional, começando um novo marco de transição para o estágio da Renovação.

> "Em 2008, também tem um outro marco, que começa a fase de aquisições propriamente ditas, porque aquelas aquisições que a gente fez na década de 80, eram pequenas, comprava-se licenças. Mas em 2008, a gente aperta um outro botão que realmente catapultaram o volume, e aí teve uma mudança substancial nos nossos controles, que aí a gente trouxe o (Diretor Financeiro Atual) que mudou todo o sistema gerencial aqui, quer dizer, remodelou completamente toda a estrutura de gerencial, porque a gente ia passar para outros volumes" (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

4.3.4.1 Análise do SCG na Maturidade e marco de transição

Na fase da maturidade, há maior ênfase em controles formais, orçamento e medidas de performance, já que o ambiente é mais competitivo para balancear as alternativas de decisões, focado mais no curto prazo que no longo prazo (Miller & Friesen, 1984). A empresa implantou sistema de informações integrado (ERP) em 2003, com integração do sistema acadêmico com o contábil. A contabilidade começou a ser feita internamente, com contador interno. O orçamento integrado no sistema para estimativas funcionava para despesas e

orçamento de capital que era base para a aprovação de compras e pagamento: Havia controles administrativos como políticas e procedimentos, porém fragmentado por área:

"A área acadêmica sempre foi repleta de diversas normas e procedimentos" (Diretor Financeiro).

Ainda como Maturidade, as empresas visam imitar a concorrência em inovações que se provaram necessárias. Com o crescimento e a intenção de aproveitar as oportunidades de mercado com a renovação no próprio setor, vinha a necessidade de sofisticar ainda mais os controles. As primeiras empresas que abriram capital tornaram-se referência como modelo e estruturação das demonstrações contábeis.

"A gente tinha estimativa de orçamento para o ano seguinte, esse ano vai ter tanto de reajuste, deve ter tanto de ingresso, o dissídio deve ser tanto... estimativa geral de receitas e despesas e mais ou menos o *CAPEX (Capital Expenditure)*. A lei obrigava ter controle por centros, depois por departamento, hoje é olhado por curso. Mas, era sem método de custeio, tudo era despesa. A contabilidade foi melhorada com as primeiras listadas a publicar balanço" (Diretor de Desenvolvimento).

Para sair da Maturidade e aproveitar o momento da própria fase de Renovação de mercado do setor e entrar no estágio da Renovação em seu ciclo de vida, a empresa precisava aprimorar seus controles para melhor análise de oportunidades, riscos e estruturar melhor os relatórios contábeis e gerenciais para tornar possível a abertura de capital ou ficar mais atrativa a um sócio investidor. Esse período de reorganização foi marcado entre os anos de 2008 e 2010.

"Em 2007, antes das aquisições, a gente tinha cerca de 16.000 alunos ou 17.000 alunos, mais 2.000 alunos de colégios. De 2007 até 2011, a gente mastigou as aquisições e remodelou os controles. Em 2012, tem outro marco que a entrada de investidores financeiros, aí tem outra alavanca. E de 2012 para cá, com o EAD (Ensino a distância), e organicamente e por meio de aquisições a gente veio de 27.000 alunos para 160.000 alunos em 2016, então o crescimento é exponencial" (Diretor de Desenvolvimento).

Outra mudança para a companhia, foi a contratação de um novo perfil profissional para a diretoria financeira. Quando as empresas familiares se tornam maiores e mais velhas, a tendência é a contratação de um diretor financeiro profissional (Hiebl, 2013), especialmente quando não há familiares disponíveis para preencher a posição e as responsabilidades e habilidades específicas demandadas pela área financeira. A contratação de profissional não familiar também é necessária para continuidade dos negócios, trazendo maior decisões

analíticas e racionais, diminuindo o perfil intuitivo de tomada de decisão das empresas familiares.

> "Profissionalizada era na parte do negócio, no acadêmico, gestão acadêmica profissional, projetos pedagógicos, atribuição de aula, contratação de professores, mas não criar ou fechar curso. O primeiro diretor estatutário que trouxemos foi o (Diretor Financeiro atual), antes eram gerentes financeiros, contabilidade, tesouraria. Mas operacional e não estrategista, quando trouxe alguém que é cabeça financeira, trouxe outro nível da empresa, que era de multinacional, foi um marco bastante importante" (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

Com a contratação do diretor financeiro estatutário, a partir de 2008, o seu papel foi de integrar tanto a contabilidade financeira e gerencial, quanto participar nas decisões mais estratégicas da empresa, com análise de riscos, viabilidade das novas aquisições, preparação dos controles gerenciais para expansão com aporte de capital de investidores, implementação do orçamento base zero e introdução de alocação dos custos, permitindo a análise das receitas e margens de lucro por curso.

> "Não tinha uma organização formal, nos aspectos do porte da empresa. Tinha sistema financeiro integrado com o acadêmico, contabilidade interna, mas o balanço demorava para sair. Os controles eram frágeis, um tipo de regime de caixa. Existia um orçamento e um controle orçamentário, projeção de resultado, centro de custo dotava de verba e a controladoria que fazia o acompanhamento para liberação das verbas. O *rolling forecast* existe desde 2008, com a implantação do orçamento base zero em 2008" (Diretor Financeiro).

Os sistemas de controle foram reestruturados, com a formalização do planejamento estratégico (*business plan)* e sofisticação no sistema de orçamento e controle orçamentário. Novos relatórios foram estruturados e começa a ocorrer maior descentralização com reestruturação da área financeira, segregadas as funções de controladoria e tesouraria. Com isso, a empresa se preparou para entrar num novo ciclo da Renovação, com melhores controles para análise de riscos e retorno sobre investimentos.

> "Em 2008 e 2009 estávamos arrumando a casa" (Diretor Financeiro).

Ocorreu a implantação formal do Planejamento Estratégico para alinhamento dos objetivos e estratégias. Mudança na frequência dos relatórios contábeis e gerenciais incluindo todos os controles cibernéticos e ampliação do sistema de remuneração e recompensas. Culturalmente, todas essas mudanças trouxeram impacto com maior hierarquia e novas contratações com novos perfis, especialmente na área financeira. Essa reestruturação era

necessária e permitiu à empresa entrar no estágio da Renovação, tornando-se atrativa à entrada de novos sócios investidores e fazendo com que a empresa voltasse a crescer organicamente e por meio de novas aquisições, visando as oportunidades de mercado de expansão, conforme desejava desde 2007.

4.3.5 Renovação: período: de 2011 a atual - análise complementar

Para Miller e Friesen (1984), o estágio da Renovação é a fase mais "animada" da companhia. Marcada por mudanças nas estratégias produto-mercado, com maiores e menores inovações e as empresas se tornam diversificadas, acompanhadas por aquisições e segmentação de mercado resultando em crescimento em tamanho e expansão do escopo, produto e mercado. As características da empresa, a partir desse período, apontam que ela é maior do que em qualquer período anterior, o ambiente em que opera é mais heterogêneo, dinâmico e competitivo do que qualquer outra fase, como resultado da estratégia de diversificação típica dessa fase. A empresa opera com mais de 100 opções de cursos em todas as modalidades: bacharelados, licenciaturas e tecnológicos, presenciais e à distância, e também com cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu.*

Observa-se que, nesse período, a empresa entra na Renovação, com diversas reorganizações societárias, transformando-se em sociedade com fins lucrativos e sua natureza jurídica para sociedade anônima, a fim de obter e captar recursos para continuar em expansão. Nessas reorganizações, houve aumento de capital com entrada de novo sócio, um fundo de investimento que passou a deter 36,45% das ações do grupo. Assim, a partir de 2011, a empresa conta com sócios investidores com presença no conselho.

"Foi uma questão de momento de mercado, o mercado estava fechado para oferta pública, uma maneira de alavancar de maneira mais rápida o investimento, era por sócio investidor" (Diretor Financeiro).

Ainda que detenham maior parte das ações, não as possui mais 100% em nome das duas famílias fundadoras, compartilhando estratégias e havendo maior formalização de análise de resultados e riscos e mudanças na estrutura de governança, com participação dos sócios investidores. O apetite pelo risco volta a ser presente, com duas grandes aquisições de participações no período, sendo antigos proprietários, agora integrantes acionários de forma minoritária no grupo com 4,27% das ações e 0,78% respectivamente, estes sem direito a voto no Conselho de Administração.

Dessa forma, desde 2011, o grupo começa a divulgar as demonstrações contábeis e notas explicativas da controladora e do consolidado, auditadas por empresa de auditoria independente. Mesmo não sendo obrigada, por não ter capital aberto, divulga voluntariamente a DVA – Demonstração do Valor Adicionado.

"Hoje, desde 2007, quando as primeiras, o mercado sedimentou um determinado formato de DRE, a indústria é muito nova, comparada a moveleira, metalúrgica, o ensino superior tem 50 anos" (Diretor de Desenvolvimento).

A primeira grande aquisição nesse período, concretizada em 2012, refere-se à compra de outra Universidade com história similar à do grupo, de controle familiar que começou como Faculdade nos 1970 tornando-se Universidade no início dos anos 90. Nesse caso, a instituição adquirida, não teve sucessão através da sucessão familiar, e após o falecimento do fundador, foi vendida, o que é típico considerando-se não haver plano de sucessão e profissionalização dos cargos executivos (Chen, Liu, Yang, & Chen, 2015).

A compra trouxe cerca de 15 mil alunos a mais ao grupo e ferramentas de ensino à distância. A Universidade comprada possivelmente se encontrava na Maturidade pelo tamanho, mas os controles gerenciais não eram sofisticados conforme avaliação do diretor financeiro do grupo.

"Os controles eram inferiores, nós tínhamos controles muito melhores. O grupo uniformizou os controles gerenciais" (Diretor Financeiro).

Em 2013, houve outra grande aquisição de outra Universidade fora da cidade sede, com 19 mil alunos, fazendo o grupo ultrapassar a marca de 75 mil alunos. Essa Universidade também foi fundada no início dos 70 como faculdade, tendo o reconhecimento como Universidade nos 90.

O estágio da Renovação, no qual a empresa se encontra, é tipicamente a fase de diversificação e expansão do escopo produto e mercado (Miller & Friesen, 1984) que demanda uma estrutura divisional para lidar com mercado mais complexo e heterogêneo, chamada por Greiner (1998) de "Coordenação". Nesse sentido, a empresa, que atualmente já é maior que em qualquer fase anterior, adota o gerenciamento por divisões, ao contrário das fases iniciais em que os proprietários não precisavam das habilidades de delegar, pois havia poucos funcionários. A complexidade do mercado, relativa a regulamentações, assim como a dinâmica e natureza competitiva, exigem monitoramento das ameaças e oportunidades.

"Hoje está muito mais hostil" (Diretor Financeiro).

Os sistemas de controle gerencial são altamente sofisticados, e abrange todos os níveis do Sistema de Controle Gerencial, necessários para controlar e monitorar a performance de toda a empresa, com fornecimento de informações para os executivos chaves e o conselho de administração de forma a permitir acompanhar os resultados, rever e estabelecer as estratégias. Assim, as decisões estratégicas são centralizadas, porém as decisões operacionais residem nas diversas divisões em cada unidade.

Nos controles gerenciais, o planejamento e controles cibernéticos envolvendo orçamento, controle orçamentário e acompanhamento de indicadores foram aprimorados para acompanhar as necessidades de controle, análises e riscos. Quanto ao orçamento:

"Hoje a gente trava premissas, o orçamento é bem próximo do real. O relatório traz o real deste ano comparados com o do ano passado e com a estimativa do período, a revisão é feita trimestralmente" (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

Porém, em relação a entrada no estágio da Renovação, a falta de controles acabou em certo momento retardando a passagem nessa etapa. Por exemplo, a empresa vislumbrava abertura de capital, mas na época não estava preparada em estrutura de sistemas, a alternativa foi se reorganizar para tornar-se atraente e alavancar-se com a entrada de sócios investidores e assim entrar no estágio da Renovação. Conforme relato do Diretor Financeiro em relação a falta de sofisticação nos controles:

"Os controles eram bons, no entanto, um pouco atrasada em relação a concorrência para abertura de capital, precisava tornar-se atrativa para a entrada de sócios investidores" (Diretor Financeiro).

A Tabela 4 demonstra a evolução e uso do Sistema de Controle Gerencial (SCG) em cada etapa com base no levantamento explicitado do modelo de Malmi e Brown (2008).

Tabela 4

Evolução do Sistema de Controle Gerencial

Fase	**Influência do Sistemas de Controle Gerencial baseado em Malmi e Brown (2008)**
Nascimento (1965-1975)	1. Planejamento: Intuitivo e informal compartilhado entre os associados e familiares. Atenção e conhecimento do mercado e aos fatores externos de mercado e regulamentações (ameaças e oportunidades). 2. Controles Cibernéticos: Inexistente. 3. Sistema de Remuneração e Recompensa: Inexistente. 4. Controles Administrativos: Livro Caixa para acompanhamento do fluxo financeiro e decisões de investimento no dia a dia, sem projeções.

	5. Controles Culturais: Apoio da família, sobreposição dos valores dos sócios aos valores da instituição influenciando as ações dos gestores e monitoramento dos empregados. Empreendedorismo. Futuridade nas decisões. Reinvestimento em Ativos para alcance dos objetivos de longo prazo. Empreendedorismo.
Crescimento (1976 – 1992)	1. Planejamento: Informal. Foco no crescimento e alcance do status de "Universidade". Planejamento de caixa para controle no curto prazo e decisões de investimentos em ativos de longo prazo. 2. Controles Cibernéticos: Implantação de indicadores acadêmicos, conforme exigências dos órgãos reguladores. 3. Sistema de Remuneração e Recompensa: Inexistente. 4. Controles Administrativos: Normas, políticas e procedimentos na área acadêmica. Adequação as exigências de órgãos reguladores. Sistemas auxiliares para controle de caixa. 5. Controles Culturais: Envolvimento dos funcionários e comunidade no projeto Universidade (Estabelecimento da visão, missão, valores). Comunicação dos valores formais. Integração da família nos negócios, engajamento no "sonho" e objetivos dos fundadores.
Subestágio de "manutenção": Transição para Maturidade (1993 – 2002) Reestruturações societárias. Saída de associados e familiares da gestão. Abertura de profissionalização na área acadêmica. Sofisticação no Sistema de Controle Gerencial	1. Planejamento: Operacional e Estrutural com o Planejamento Sucessório (1999-2001). 2. Controles Cibernéticos: implantação de sistema para alocação de despesas por centros de custos e departamentos. Projeções e Estimativas orçamentárias. Controle orçamentário para aprovações de despesas e controle investimentos em Ativos Permanentes. 3. Sistema de Remuneração e Recompensa: Acompanhamento de metas e indicadores acadêmicos com a contratação de reitores e pró-reitores profissionais do mercado. 4. Controles Administrativos: Criação de Conselho de Administração. Sistemas informatizados na área acadêmica. Normas, políticas e procedimentos acadêmicos e administrativos. Código de Conduta. 5. Controles Culturais: Impactos com a nova estrutura familiar na reorganização societária e saída de familiares da gestão e profissionalização influenciando nos novos perfis de contratação acadêmicos e administrativos; Impactos e adaptações com maior número de controles formais com a internalização da Contabilidade e projeto de implantação de sistema integrado, adequação cultural com novos procedimentos e uso de controles com liberação de verbas através das projeções e acompanhamento de despesas.
Maturidade (2003 – 2008)	1. Planejamento: Informal. 2. Controles Cibernéticos: Estimativas e Controle Orçamentário. Indicadores acadêmicos. Melhores controles de despesas e investimentos com a implantação do Sistema Integrado da Contabilidade com a área acadêmica. 3. Sistema de Remuneração e Recompensa: Metas e acompanhamento de indicadores para a área acadêmica. 4. Controles Administrativos: Normas, políticas e procedimentos para toda a empresa. 5. Controles Culturais: Adaptação de estrutura administrativa. Influência das primeiras empresas a fazerem abertura de capital. Novas perspectivas de expansão, com abertura e profissionalização da Diretoria Financeira com abordagem mais estratégica.
Marco de Transição (2008 – 2010)	1. Planejamento: Estabelecimento formal do primeiro *Business Plan* para um horizonte de 5 anos. 2. Controles Cibernéticos: Implantação Orçamento Base Zero. Remodelação do Controle Orçamentário. Implantação métodos de custeio e análises de custos e margens por curso. Ampliação de indicadores financeiros e não financeiros. 3. Sistema de Remuneração e Recompensa: Metas e remuneração baseada em indicadores, ampliado para as áreas administrativas no nível de gerência. 4. Controles Administrativos: Novas normas, políticas e procedimentos com códigos de conduta e ética. Estruturação para elaboração das demonstrações contábeis. 5. Controle Cultural: Contratação CFO estatutário profissional. Impacto da

	reestruturação dos sistemas de controle gerenciais (metas e indicadores). Reestruturação área financeira e administrativa. Mudança nos perfis das novas contratações. Adaptação dos sistemas contábeis e formalização de relatórios contábeis e gerenciais.
Renovação (2011 – Atual)	1. Planejamento: Planejamento Estratégico Formal, com maiores análises de riscos e retornos de investimentos. 2. Controles Cibernéticos: Orçamento. Controle Orçamentário. Indicadores Financeiros e não financeiros. 3. Sistema de remuneração e recompensa: Remuneração baseado em metas e indicadores. 4. Controles Administrativos: Conselho de Administração. Novos códigos de conduta. Normas e procedimentos constantemente revisados. Implantação de área de auditoria interna e *compliance.* 5. Controle Cultural: Maior prestação de contas com sócios investidores. Mudanças estrutural e maior ênfase em busca por resultados financeiros.

O sistema de remuneração e recompensa funciona como manutenção e encorajamento para alcance dos objetivos e controle cultural (Malmi & Brown, 2008). Em relação ao plano de compensação e remuneração aos executivos, visa estabelecer um relacionamento estreito, aliando o comportamento destes aos esperados pela organização, resultando num ponto chave e determinante no contexto de sucessão/profissionalização e continuidade da empresa (Chen et. al., 2015). E segundo os relatos dos entrevistados da área acadêmica pró-reitoria e coordenadores de cursos que são avaliados com base em diversos indicadores, as metas são "agressivas".

"A gente tem aproximadamente uns 300 indicadores e cobre várias das áreas. Tem remuneração baseada nos indicadores, até o nível de coordenador na área acadêmica, bem críticas e detalhadas. Com base na empresa ter tido EBITDA. Mas, no individual. Tem área de auditoria interna e *compliance*. A Área acadêmica é rica de processos e procedimentos" (Diretor Financeiro).

A decisão da contratação de diretor financeiro profissional foi chave pois, nesse sentido, houve a percepção de não haver membros familiares disponíveis no nível profissional que a empresa desejava para continuar em expansão. Conforme depoimento da funcionária de controladoria na empresa desde 1991:

"A contratação do Diretor Financeiro foi a melhor aquisição que essa empresa fez" (Funcionária da área de Controloria, na empresa desde 1991).

Os valores sempre estiveram presentes e congruentes na empresa, como empresa familiar que começou com o lema que persiste até hoje: "a diferença entre aprender e aprender na prática", com valores de participação social, incluindo serviços e atendimento à comunidade, apesar do desenvolvimento da organização e entrada de sócios investidores. Os

valores descritos da empresa não se modificaram muito ao longo do tempo, permanecendo responsabilidade, respeito às diferenças, comprometimento com o desenvolvimento local e regional, além de transparência, ética e inovação como os mais relevantes, permanecendo parte do controle cultural.

Apesar das mudanças na situação organizacional e em sua estrutura, a empresa permanece com o "status" de empresa familiar incluindo a criação e preservação da influência dos valores das famílias remanescentes, a personalidade e influência do fundador ainda na direção é referencia entre os empregados, com base na sua história vinculada à construção da companhia. Culturalmente, os valores formais não sofreram grandes alterações, mesmo com a entrada do sócio investidor, os quais, segundo o Diretor de Desenvolvimento, "respeitam" a consolidação e valores estabelecidos desde a fundação.

"O fundo não alterou o projeto de longo prazo, os valores, a essência. Eles enxergam isso, veem valor nisso, senão tira a essência" (Diretor de Desenvolvimento, Família A).

O grupo ambiciona, em sua Visão formalizada, estabelecer-se como melhor grupo de educação superior do país, com suas marcas reconhecidas, reunindo melhores indicadores de desempenho na avaliação do ensino, pesquisa e extensão. A missão da empresa é atuar na tríade ensino, pesquisa e extensão, com marcas reconhecidas e formando cidadãos e profissionais que contribuam para o desenvolvimento local e do país.

Porém, durante as diversas mudanças de etapa, mudanças estruturais provocam mudanças e adaptações de comportamento, especialmente com a profissionalização e entrada de sócios investidores, há adaptações das pessoas na organização em relação aos diversos controles e impacto cultural, inclusive no fundador, que tinha a centralização, controle e tomada de decisão de todo o negócio, e passou a usar maiores análises e delegação de controle às áreas específicas, assim como a prestação de contas e compartilhamento de estratégias com novos sócios investidores.

Conforme depoimento da funcionária que está na empresa desde o projeto Universidade, referente as diversas mudanças na Instituição:

"Eu queria trabalhar feliz, eu não via ganância em dinheiro, eu via um projeto. Mas, mudanças são necessárias, senão não acompanha, não pode ficar estagnado, ganha-se algumas coisas, perde-se outras..." (Funcionária da Controladoria, na empresa desde 1991).

Com a diversidade na instituição, pelo porte e diversificação de produtos, há diferentes grupos de profissionais, nas áreas acadêmicas humanas, biológicas e exatas, clãs, com valores

próprios de cada área, por exemplo, profissionais na saúde, e participação de alunos e professores em projetos à comunidade e voluntariado. O uso de uniforme é formalizado em algumas áreas como atendimento a alunos e professores, e alunos na área da saúde. No administrativo, as recepcionistas e secretárias também fazem uso de uniformes específicos.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES FINAIS

O Estudo de Caso demonstrou que a empresa, objeto de pesquisa, passou por diversas fases do Ciclo de Vida Organizacional com sucesso e sustentabilidade no seu setor de atuação. Fatores externos e internos contribuíram na mudança de estágios. Alguns dos fatores externos que favoreceram no desenvolvimento da empresa foram a Reforma Universitária, mudanças nas regulamentações da área educacional, abertura de mercado e aspectos macroeconômicos, não tendo a empresa experimentado o estágio do Declínio.

Quanto aos fatores internos, conforme a questão de pesquisa, este trabalho trouxe a perspectiva da evolução do Sistema de Controle Gerencial impulsionando a passagem entre os estágios do CVO. Conforme análise do Caso, houveram períodos de transição que exigiram preparação, implementação de sistemas de planejamento e controle, mudanças em termos de estrutura organizacional com reorganizações societárias, profissionalização e entrada de capital financeiro através de sócios investidores.

Observou-se que nas primeiras fases, Nascimento e Crescimento, o planejamento e controle existia ainda que de modo informal, compartilhados entre os associados e familiares. Os controles culturais se baseavam na futuridade das decisões com o foco nos negócios sobrepondo os objetivos dos sócios, na busca por realização pessoal e o bem-estar da família. O apoio e envolvimento das famílias dos associados nos primeiros estágios foram essenciais, direcionando as ações com o envolvimento dos demais empregados à realização dos ideais da empresa e dos associados.

Com a evolução da empresa nos estágios, o funcionamento e acompanhamento dos controles gerenciais formais em conjunto com os controles informais permitiu a empresa atingir os objetivos. Até o estágio da Maturidade, a empresa era operada sob a forma de propriedade e gerida pelos quatro fundadores. A maior crise de passagem identificada foi na transição entre o estágio do Crescimento para a Maturidade, quando requerido o plano de sucessão e abertura de profissionalização, resolução de conflitos internos e reorganização societária, resultando na saída de dois associados irmãos entre si.

Com isso, foi estabelecido um novo ciclo de gestão e estrutura de governança com maior formalização de controles administrativos, e inclusão dos controles cibernéticos devido a maior necessidade de informações para análise e tomada de decisões. Essa nova estrutura permitiu a empresa avaliar os investimentos, alocar os recursos e direcionar os funcionários da área acadêmica aos objetivos da organização com estabelecimento de metas comerciais e qualitativas e se preparar para a Maturidade.

No estágio da Maturidade, verifica-se um período com maior alinhamento de objetivos, exigindo da empresa maior atenção aos fatores internos, implicando em mudanças na estrutura da empresa, entrada de profissionais externos em maior nível, progressiva descentralização do poder nos fundadores nas decisões operacionais, embora estrategicamente as decisões permaneçam centralizadas, porém com maiores análises e participação dos gestores, membros familiares e não familiares.

Para entrar no estágio da Renovação e acompanhar as próprias mudanças no ambiente em que opera e continuar em crescimento, em termos de tamanho, número de alunos, e ainda alavancar capital financeiro, a empresa enfrentou uma pequena crise na necessidade de aperfeiçoamento de controles, inclusive para atender à legislação societária e mudanças nos aspectos tributários, com isso aumentou-se a necessidade de contratação de um novo perfil profissional para diretor financeiro, rejuvenescendo-se, ampliando e remodelando os controles e uso de artefatos.

A Contratação do diretor financeiro profissional impulsionou o nível do uso de informações para análise e tomada de decisões, com a introdução de novos controles de ações visando menor risco financeiro, reduzindo a influência e o modo intuito característico da empresa familiar, com maior participação profissional na gestão, e sofisticação nos controles gerenciais, trazendo a preparação para demandas de sócios investidores, corroborando estudos anteriores sobre o papel do CFO *(Chief Executive Officer)* em empresas familiares (Hiebl et. al., 2008).

A reestruturação da área de financeira e a controladoria foram fundamentais na geração de relatórios contábeis padronizados, e implementação de relatórios gerenciais mais sofisticados na análise de riscos e resultados, prestação de contas à administração e aos sócios investidores com informações mais frequentes e abrangentes, com maior monitoramento e análise dos concorrentes especialmente com a dinâmica das diversas aquisições no estágio da Renovação.

Verifica-se, no momento, certa estabilidade no setor, com poucas inaugurações de novos *campi* entre os concorrentes e maior ampliação de ensino à distância. Com a estabilização do mercado, a empresa pode optar em voltar à maturidade e usufruir das conquistas e manter a eficiência operacional dos controles já estruturados, recomenda-se fortalecimento na estrutura de governança com membros externos independentes e profissionais.

Com a empresa maior e a complexidade do negócio e os desafios administrativos, a neutralidade no conselho é fundamental para mediar conflitos entre familiares. Uma melhoria

para análise de custos seria a adoção do sistema de custeio baseado em atividades, melhorando a análise de custos por cursos sem a arbitrariedade dos custos indiretos que são altos devido a estrutura física e atividades de apoio requeridas no serviço de educação.

Nas fases de Maturidade e Renovação é fundamental maior gerenciamento através de delegação a gestores e menor atuação nas atividades operacionais. A recomendação é que a empresa mantenha o nível de capacitação dos profissionais e *staff*, garantindo o nível de inovação consistente com a dinâmica de mercado. Os gestores, por sua vez, devem ser muito competentes para lidar em ambiente complexo, dinâmico, heterogêneo e mais competitivo (Miller & Friesen, 1984). Por isso, a recomendação para manter a permanência, a estratégia de manter a maior fração de membros familiares no conselho, e poucos na administração e contar com profissionais de mercado.

Outras recomendações são que a empresa se mantenha em termos de sofisticação para geração de informações, pois a ênfase são o sistema de planejamento e os controles sofisticados (Miller & Friesen, 1984). Os sistemas devem prover informações precisas, relevantes, tempestivas e confiáveis. Sendo de extrema importância que os planejamentos operacional e estratégico não sejam abandonados (Churchill & Lewis, 1983).

Também é necessário assegurar a comunicação interna de forma eficiente, de modo a coordenar as diversas atividades e ações tomadas, para superar os diferentes níveis organizacionais pela diversificação dos mercados (Miller & Friesen, 1984) e manter o controle cultural, além do acompanhamento de indicadores como nas visões cliente, *Market Share* e reputação para continuar em condições competitivas e estabelecimento contínuo dos objetivos. A empresa pode ampliar o escopo da avaliação de desempenho para outros níveis operacionais, incluindo metas individuais e em equipe.

O gerenciamento de caixa é de menor dificuldade na fase de Maturidade, porém é um fator importante em todas as outras fases, como Crescimento e Renovação, sendo necessário avaliar as necessidades de financiamento e seus riscos de forma analítica e sistemática, especialmente com expansão do capital com avaliação de seu risco e retorno.

Quanto às limitações deste estudo está primeiramente no fato da escolha da empresa: optou-se por uma empresa familiar “sobrevivente” no contexto brasileiro, com mais idade e crescimento o suficiente para ter passado pelas diversas fases do CVO, outra empresa em outros períodos de tempo e contexto traria outros resultados, por exemplo. Outras empresas poderiam não ter passado por todas as etapas ou ter passado também pela etapa do Declínio.

A segunda limitação refere-se ao setor da empresa, o contexto no âmbito das Universidades é relativamente novo comparado a outras indústrias com maior idade, por

exemplo, a metalúrgica, que pode sofrer diferentes pressões e exigências quanto a fatores internos e externos, ou seja, os períodos de tempo analisados podem variar de empresa para empresa, e podem ser influenciados pela idade da indústria fazendo com que cada empresa apresente suas próprias peculiaridades passando pelas diferentes fases, de forma mais ou menos prolongada.

A terceira limitação refere-se ao estudo de variáveis de forma retrospectiva no tempo, contando com documentos e depoimentos sobre fatos e estágios de ciclo de vida passados, as datas e os números de alunos ou funcionários podem não ser tão precisos. O histórico de eventos pode variar, para isso foram analisados diversos documentos e depoimentos de forma a combinar os dados e apropriar os eventos relevantes nos períodos distribuídos no tempo.

Como sugestão para futuras pesquisas, indica-se incluir outros tipos de empresas em termos de setor, porte, etc.; a análise de possível abandono dos sistemas de controle gerencial e a influência no estágio de declínio; estudo do ciclo de vida organizacional das organizações juntamente com o ciclo de vida do setor, assim como comparação em estudos de caso múltiplo de empresas similares durante o mesmo período e a análise sobre diferentes usos de práticas de gestão e consequentes diferenças nos estágios de CVO.

REFERÊNCIAS

Acquaah, M. (2013). A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa. *Journal of Family Business Strategy*, *4*(2), 131-146. doi:10.1016/j.jfbs.2013.03.002

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Societyandbooks*, *31*, 819-841. doi:10.1016/S1751-3243(06)01011-X

Amaral, G. L. do, Olenike, J. E., & Amaral, L. M. F. do. (Coords.). (2012). *Empresômetro – censo das empresas e entidades públicas e privadas brasileiras*. IBPT.

Anderson, S. W. (2006). Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. *Handbooks of Management Accounting Research*, *2*, 481-506. doi:10.1016/S1751-3243(06)02001-3

Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston: Harvard Business School.

Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade gerencial.* (p. 812). São Paulo: Atlas.

Auzair, S. M., & Langfield-Smith, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, *16*(4), 399-421. doi:10.1016/j.mar.2005.04.003

Barbera, F., & Moores, K. (2013). Firm ownership and productivity: A study of family and non-family SMEs. *Small Business Economics, 40(4),* 953-976. doi:10.1007/s11187-011-9405-9

Beuren, I. M., & Pereira, A. M. (2013). Ciclo de vida organizacional e controles de gestão: análise da produção científica em periódicos nacionais e internacionais. *Review of Administration and Innovation - RAI*, *10*(2). doi:10.5773/rai.v10i2.806

Beuren, I. M., Rengel, S., & Hein, N. (2012). Ciclo de vida organizacional pautado no modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e na lógica fuzzy: classificação de empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. *Revista de Administração*, *47*(2), 197-216. doi:10.5700/rausp1034

Block, J., Fisch, C., Lau, J., et. al. (2016). Who prefers working in family firms? An exploratory study of individuals´ organization preferences across 40 countries. *Journal of Family Business Strategy, 6(2),* 65-74. doi: 10.1016/j.jfbs.2016.04.001

Block, J. H., Miller, D., & Wagner, D. (2014). Bayesian methods in family business research. *Journal of Family Business Strategy,* 5(1), 97–104. doi:10.1016/j.jfbs.2013.12.003

Brooks, M. J. (1988). Financial accounting principles and management accounting practice. *Management Accounting*, *66*, 20-22.

Cardinaels, E., & Van Veen-Dirks, P. M. G. (2010). Financial versus non-financial information: the impact of information organization and presentation in a Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society, 35*(6), 565-578. doi:10.1016/j.aos.2010.05.003.

Carney, M. (2005). Corporate governance and competitive advantage in family-controlled firms. *Entrepreneurship & Regional Development*, 249-265. doi:10.1111/j.1540-6520.2005.00081.x

Carvalho, K. L. de, Saraiva Júnior, A. F., Frezatti, F., & Costa, R. P. da. (2010). A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. *RAM. Revista de Administração Mackenzie (Online), 11*(4), 98-130. doi:10.1590/S1678-69712010000400005.

Chapman, C. S. (2012). Framing the issue of research quality in a context of research diversity. *Accounting Horizons, 26*(4), 821-831. doi:10.2308/aach-10314

Chen, Y.M., Liu, H. H., Yang, Y.K., & Chen, W.H. (2015). CEO sucession in family firms: Stewardship perspective in the pre-sucession context. *Journal of Business Research, 69(11),* 5111-5116. doi:10.1016/j.jbusres.2016.04.089

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society, 28*, 127-168.

Chenhall, R. H. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of Management Accounting Research,* 163-205. doi:10.1016/S1751-3243(06)01006-6

Chrisman, J. J., Chua, J. H., & Sharma, P. (2005). Trends and directions in the development of a strategic management theory of the family firm. *Entrepreneurship theory and practice, 29*(5), 555-576.

Chrisman, J. J., Memili, E., & Misra, K. (2014) Nonfamily managers, family firms, and the winner´s curse: The influence of noneconomic goals and bounded rationality. *Entrepreneurship: Theory and Practice, 38(5),* 1103-1127. doi:10.1111/etap.12014

Chua, J. H., Chrisman, J.J., & De Massis, A. (2015). A Closer Look at Socioemotional Wealth: Its Flows, Stocks, and Prospects for Moving Forward. *Entrepreneurship: Theory and Practice, 39(2),* 173-182. doi:10.1111/etap.12155

Churchill, N. C., & Lewis, V. L. (1983). The five stages of small business growth. *Harvard Business Review, 61*(3), 30-50. doi:10.1016/0024-6301(87)90071-9

Collier, P. M. (2006). *Accounting for managers – interpreting accouting information for decision-making.* (2nd. ed., p. 514). Great Britain: Wiley.

Cooper, D. J., & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons, 22*(2), 159-178. doi:10.2308/acch.2008.22.2.159

Correia, R. B. (2010). *Ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão: uma investigação nas empresas de gestão: uma investigação nas empresas baianas*. (Dissertação de mestrado).

Craig, J., & Moores, K. (2010). Strategically aligning family and business systems using Balanced Scoredcard. *Journal of Family Business Strategy, 1(2),* 78-87. doi:10.1016/j.jfbs.2010.04.003

Cucculelli, M., Le Breton-Miller, I., & Miller, D. (2016). Product innovation, firm renewal and family governance. *Journal of Family Business Strategy,* 7(2), 90–104. doi:10.1016/j.jfbs.2016.02.001

Dawson, A., & Mussolino, D. (2014). Exploring what makes family firms different: discrete or overlapping constructs in the literature? *Journal of Family Business Strategy*, *5*(2), 169-183. doi:10.1016/j.jfbs.2013.11.004.

Dekker, J. C., Lybaert, N., Steijvers, T., Depaire, B., & Mercken, R. (2012). Family firm types based on the professionalization construct: exploratory research. *Family Business Review*, *26*(1), 81-99. doi:10.1177/0894486512445614

Dekker, J., Lybaert, N., Steijvers, T., & Depaire, B. (2015). The Effect of Family Business Professionalization as a Multidimensional Construct on Firm Performance. *Journal of Small Business Management*, 53(2), 516–538. doi:10.1111/jsbm.12082

Dyck, B., Mauws, M., Starke, F. A., & Mischke, G. A. (2002). Passing the baton the importance of sequence, timing, technique and communication in executive succession. *Journal of Business Venturing*, *17*(2), 143-162.

Essec, P. L. (2009). Access to this paper is restricted to registered delegates of the 2009 EURAM (European Academy of Management) Conference on Renaissance and Renewal in Management Studies ., 2014.

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, *20*(4), 263-282. doi:10.1016/j.mar.2009.07.003.

Frezatti, F. (2015). *Orçamento empresarial - planejamento e controle empresarial.* (6. ed., p. 231). São Paulo: Atlas.

Frezatti, F., Guerreiro, R., & Braga, A. (2007). Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de. *Revista Contabilidade & Finanças*, (1), 9-22. Retrieved from http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n44/a02v1844.pdf

Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Nascimento, A. R. Do, Junqueira, E. R., Bido, D. D. S., do Nascimento, A. R., & de Souza Bido, D. (2010). Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração, 45,* 383-399. Retrieved from http://www.rausp.usp.br/

Funaro, V. M. B. de O. (coord., Pestana, M.C., Garcia, E.M., Rebello, M. A. de F. R., Ayello, M.A.B., Carvalho, M. J. de J.,... Lombardi, V. de V. (2009). *Diretrizes para*

apresentação de dissertações e teses da USP: documento eletrônico e impresso Parte II (APA). São Paulo: Sistema Integrado de Bibliotecas da USP.

Garcia-Castro, R., & Aguilera, R. V. (2014). Family involvement in business and financial performance: A set-theoretic cross-national inquiry. *Journal of Family Business Strategy,* 5(1), 85–96. doi:10.1016/j.jfbs.2014.01.006

Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, *38*(6-7), 407-419. doi:10.1016/j.aos.2013.09.002

Granlund, M., & Taipaleenmäki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firms - a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, *16*(1), 21-57. doi:10.1016/j.mar.2004.09.003

Greiner, L. (1998). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, *76*(3), 55-68. Retrieved from http://hbr.org/1998/05/evolution-and-revolution-as-organizations-grow

Gomez-Mejia, L. R., Cruz, C., Berrone, P., & De Castro, J. (2011). The bind that ties: Socioemotional wealth preservation in family firms. *The Academy of Management Annals,* 5(1), 653-707

Hall, M. (2016). Realising the richness of psychology theory in contingency-based management accounting research. *Management Accounting Research*, 31, 63–74. doi:10.1016/j.mar.2015.11.002

Hanisch, D. N., & Rau, S. B. (2014). Application of metric conjoint analysis in family business research. *Journal of Family Business Strategy*, 5(1), 72–84. doi:10.1016/j.jfbs.2014.01.003

Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2005). *Management Accouting.* Singapure: South-Western.

Heinicke, A., Guenther, T. W., & Widener, S. K. (2016). An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research,* 33, 25–41. doi:10.1016/j.mar.2016.03.005

Hiebl, M. (2012). Peculiarities of financial management in family firms. *International Business & Economics Research*, *11*(3), 315-323. doi:10.19030/iber.v11i3.6864

Hiebl, M. R. W. (2013). Bean counter or strategist? Differences in the role of the CFO in family and non-family businesses. *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 147–161. doi:10.1016/j.jfbs.2013.02.003

Hiebl, M. R. W. (2014). A finance professional who understands the family: family firms??? specific requirements for non-family chief financial officers. *Review of Managerial Science,* 8(4), 465–494. doi:10.1007/s11846-013-0112-6

Hiebl, M. R. W. (2015). Agency and stewardship attitudes of chief financial officers in private

companies. *Qualitative Research in Financial Markets,* 7(1), 4–23. doi:10.1108/QRFM-12-2012-0032

Hiebl, M. R. W., Duller, C., Feldbauer-Durstmüller, B., & Ulrich, P. (2015). Family influence and management accounting usage - findings from Germany and Austria. *Family Influence and Management Accouting*, *67*, 368-404.

Hiebl, M. R. W., Feldbauer-Durstmüller, B., Duller, C., Feldbauer-Durstmüller, B., & Duller, C. (2013). The changing role of management accounting in the transition from a family business to a non-family business. *Journal of Accounting & Organizational Change* (Vol. 9). doi:10.1108/18325911311325933

Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (1997). *Contabilidade de custos*. (9. ed.). Rio de Janeiro: LTC.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. IBGE. (2012). *Demografia das Empresas 2012. Análise de Resultados*. IBGE.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. IBGE. (2015). Coordenação de Metodologia das Estatísticas de Empresas, Cadastros e Classificações. *Demografia das Empresas 2013*. Rio de Janeiro: IBGE.

Johnson, H. T., & Kaplan, R.S. (1991). *Relevance lost.* Boston: Harvard Business School Press.

Kallunki, J.-P., & Silvola, H. (2008). The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, *19*(1), 62-79. doi:10.1016/j.mar.2007.08.002

Kalm, M., & Gomez-Mejia, L. R. (2016). Socioemotional wealth preservation in family firms. *Revista de Administração*, *51*(4), 8-10. doi:10.1016/j.rausp.2016.08.002

Kaplan, R. S. (2008). Conceptual foundations of the balanced scorecard. *Handbooks of Management Accounting Research*, *3*, 1253-1269. doi:10.1016/S1751-3243(07)03003-9

Klann, R. C., Klann, P. A., Postai, K. R., & Ribeiro, M. J. (2012). Relação entre o ciclo de vida organizacional e o planejamento em empresas metalúrgicas do município de Brusque-SC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, *6*(16), 119-142.

Le Breton-Miller, I., & Miller, D. (2013). Socioemotional wealth across the family firm life cycle: A commentary on "family business survival and the role of boards." *Entrepreneurship: Theory and Practice*, 37(6), 1391–1397. doi:10.1111/etap.12072

Leone, N. M. de C. P. (2005). *Sucessão na empresa familiar – preparando as mudanças para garantir sobrevivência no mercado globalizado.* (p. 198). São Paulo: Atlas.

Leone, N. M. de C. P. (2010). *Empresa familiar – desvendando competências, racionalidades e afetos.* (p. 201). São Paulo: Atlas.

Lester, D. L., & Parnell, J. A. (2008). Firm size and environmental scanning pursuits across organizational life cycle stages. *Journal of Small Business and Enterprise Development, 15*(3), 540-554. doi:10.1108/14626000810892337

Lester, D. L., Parnell, J. A., & Carraher, S. (2003*).* Organizational life cycle: a five-stage empirical scale. *The Internatonal Journal of Organizational Analysis, 11*(4), 339-354

Lien, Y.-C., & Li, S. (2013). Professionalization of Family Business and Performance Effect. *Family Business Review,* (1), 0894486513482971–. doi:10.1177/0894486513482971

Lethbridge, E. (jun. 1997). Tendências da empresa familiar no mundo. *Revista do BNDES,* Rio de Janeiro, *4*(7), 185-200.

Macintosh, N., & Quattrone, P. (2010). *Management accounting and control systems.* (2nd ed., p. 365). Great Britain: Wiley.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package-opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research, 19*(4), 287-300. doi:10.1016/j.mar.2008.09.003

Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.* (2. ed., p. 247). São Paulo: Atlas.

Marques, K. C. M., Camacho, R. R., & Alcantara, C. C. V. de. (2015). Assessment of the Methodological rigor of case studies in the field of management accounting published in Journals in Brazil. *Revista Contabilidade & Finanças, 26*(67), 27-42. doi:10.1590/1808-057x201500280

Merchant, K.A., & Van der Stede, W. A. (2012). *Management control systems – performance measurement, evaluation and incentives.* (3rd ed., p.815). Great Britain: Ashford Colour Press.

Miller, D. (2003). Lost in time : intergenerational succession, change, and failure in family business. *Journal of Business Venturing, 18,* 513-531. Retrieved from https://doi.org/10.1016/S0883-9026(03)00058-2

Miller, D., & Friesen P. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science, 30*(10), 1161-1183.

Moores, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organization and Society, 26,* 351-389.

Morris, H., Williams, R. O. Y., Allen, A., & Avila, A. (1997). Correlates in family of success business transitions. *Journal of Business Venturing. 6*(x), 385-401.

Necyk, G. A. (2008). *O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida*. (Dissertação de mestrado).

Necyk, G. A., & Frezatti, F. (2010). A Contabilidade Gerencial: uma perspectiva de ciclo de vida de seu desenvolvimento nas organizações. *O&S*, *17*(55), 725-744.

Oliveira, D. de P. R. de (2006). *Empresa familiar. Como fortalecer o empreendimento e otimizar o processo sucessório.* (2. ed., p. 285). São Paulo: Atlas.

Oliveira, J. (2009). Ciclo de vida organizacional: alinhamento dos estágios das pequenas empresas em quatro dimensões. *Revista Gestão Industrial*, *5*(1), 155-176. doi:10.3895/S1808-04482009000100010

Paiva, K. C. M. de, Oliveira, M. C. S. M., & Melo, M. C. O. L. (2008). Brazilian scientific production about family organization: a meta-studies of articles published in the annals of ANPAD´s meetings during the period of 1997-2007. *Revista de Administração Mackenzie*, *9*(6), 148-173.

Pittino, D., Visintin, F., Lenger, T., & Sternad, D. (2016). Are high performance work practices really necessary in family SMEs? An analysis of the impact on employee retention. *Journal of Family Business Strategy*, 7(2), 75–89. doi:10.1016/j.jfbs.2016.04.002

Prencipe, A., Bar-Yosef, S., & Dekker, H. C. (2014). Accounting research in family firms: theoretical and empirical challenges. *European Accounting Review*, *23*(3), 361-385. doi:10.1080/09638180.2014.895621

Quinn, R. E., & Cameron, K. (1983). Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: some preliminary evidence. *Management Science*, *29*, 33-51.

Salvato, C., & Moores, K. (2010). Research on accounting in family firms: past accomplishments and future challenges. *Family Business Review*, *23*(3), 193-215. doi:10.1177/0894486510375069

Sampieri, R. H., Collado, C.F., & Lucio, M. del P.B. (2006). *Metodologia de pesquisa.* (3. ed., p. 624). São Paulo: McGraw-Hill.

Silvola, H. (2008). Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm? *Advances in Accounting*, *24*(1), 128-138. doi:10.1016/j.adiac.2008.05.013

Simons, H. (2012). *Case study. Research in practice* (p. 190). London: Sage.

Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative systems to drive strategic renewal.* Boston: Harvard Business School Press.

Smith, M. (2015). *Research methods in accounting* (3rd ed., p.248). London: Sage.

Songini, L., Gnan, L., & Malmi, T. (2013). The role and impact of accounting in family business. *Journal of Family Business Strategy*, *4*(2), 71-83. doi:10.1016/j.jfbs.2013.04.002

Souza, B. C. de, Necyk, G. A., & Frezatti, F. (2008). Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, *27*(1), 9-22. doi:10.4025/enfoque.v27i1.7146

Souza, R. P., Guerreiro, R., & Oliveira, M. P. V. (2015). Relantionship between the maturity of supply chain process management and the organisational life cycle. *Business Process Management Journal*, *21*(3), 466-481. doi: 10.1108/BPMJ-03-2014-0023

Stergiou, K., Ashraf, J., & Uddin, S. (2013). The role of structure and agency in management accounting control change of a family owned firm: a Greek case study. *Critical Perspectives on Accounting*, *24*(1), 62-73. doi:10.1016/j.cpa.2012.09.007

Stewart, a., & Hitt, M. a. (2012). Why Can't a Family Business Be More Like a Nonfamily Business?: Modes of Professionalization in Family Firms. *Family Business Review*, 25(1), 58–86. doi:10.1177/0894486511421665

Su, S., Baird, K., & Schoch, H. (2015). The moderating effect of organisational life cycle stages on the association between the interactive and diagnostic approaches to using controls with organisational performance. *Management Accounting Research*, *26*, 40-53. doi:10.1016/j.mar.2014.09.001

Swanborn, P. (2010). *Case study research. What, why and how?* (p. 178). London: Sage.

Tsamenyi, M., Noormansyah, I., & Uddin, S. (2008). Management controls in family-owned businesses (FOBs): a case study of an Indonesian family-owned University. *Accounting Forum*, *32*(1), 62-74. doi:10.1016/j.accfor.2006.10.001

Veider, V., & Matzler, K. (2016). The ability and willingness of family-controlled firms to arrive at organizational ambidexterity. *Journal of Family Business Strategy*, *7(2)*, 105–116. doi:10.1016/j.jfbs.2015.10.001

Vergara, S. C. (2012). *Métodos de coleta de dados em campo.* (2. ed., p. 112). São Paulo: Atlas.

Wang, D., Ma, G., Song, X., & Liu, Y. (2016). Political connection and business transformation in family firms: Evidence from China. *Journal of Family Business Strategy*, *7(2*), 117–130. doi:10.1016/j.jfbs.2016.05.001

Welsch, G. A. (1993). *Orçamento empresarial*. (4. ed., p. 397). São Paulo: Atlas.

Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, *32*(7-8), 757-788. doi:10.1016/j.aos.2007.01.001

Yin, R. K. (2014). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (5 ed., p. 290). Porto Alegre: Bookman.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Roteiro Entrevista Preliminar/ Inicial e questionário sobre uso de Sistemas de Sistemas de Controle Gerencial

APÊNDICE B - Respostas referentes ao questionário Modelo Ciclo de Vida Organizacional

APÊNDICE C - Variáveis para classificação nas etapas do CVO

APÊNDICE D - Análise dos SCG ao longo do ciclo de vida organizacional

APÊNDICE A - Roteiro Entrevista Preliminar/ Inicial e questionário sobre uso de Sistemas de Controle Gerencial

Entrevista Preliminar ou Inicial para entendimento do contexto organizacional da empresa no momento atual da pesquisa.

A. Questões sobre a estrutura de organograma da empresa

1- A empresa tem organograma formal?
2- Detalhamento do organograma e pessoas estratégicas.
3- Quais fundadores ainda estão na empresa?
4- Há proprietários e familiares próximos na direção da empresa?
5- Teve transição de CFO e CEO?

B. Questões sobre o tamanho e estrutura financeira da empresa

6- Receita Líquida da empresa no último ano.
7- As demonstrações financeiras são publicadas?
8- Número de funcionários atuais.
9- Reorganizações Societárias importantes.
10- Transição de CFO e CEO?

C. Questões sobre a estrutura de Contabilidade e Controladoria

11- A empresa utiliza algum sistema de Custeio?
12- O Planejamento estratégico é importante para a empresa? Por quanto tempo?
13- A Empresa elabora o orçamento anualmente? Para quanto tempo?
14- Qual a frequência da revisão do orçamento?
15- A Empresa elabora e atualiza o *balance scoredcard*? Acompanha quais indicadores?
16- A Empresa elabora o Fluxo de Caixa Descontado? Por quanto tempo?
17- A Empresa tem manual de Normas, Políticas e Procedimentos?
18- Quais os relatórios gerenciais? O Controle é sistemático ou predomínio do modo intuitivo?

Com relação às questões abaixo, responda Sim ou Não quanto aos artefatos e mecanismos de sistemas de controle gerencial usados em sua empresa:

Artefatos considerados	**Itens para mensuração dos artefatos**	
Planejamento estratégico	Formalização da Visão	
	Formalização da Missão	
	Formalização de Objetivos de longo prazo	
	Análise de Cenários externos	
	Análise de Cenários internos	
	Formalização das Estratégias	
	Plano de investimento	
	Planos operacionais de longo prazo	
Orçamento	Premissas econômico-financeiras	
	Plano de marketing	
	PSPE- suprimentos, produção e estocagem (quando aplicável)	
	Plano de RH	
	Plano de investimento no ativo permanente	
	Demonstrações contábeis projetadas	
Controle orçamentário	Acompanha as linhas do balanço	
	Acompanha as linhas da demonstração de resultados	
	Acompanha as linhas do fluxo de caixa	
	Acompanha as linhas de custos e despesas	
	Acompanha o retorno	
	Acompanha o EVA	
	Acompanha o valor da organização	
	Acompanha os indicadores chave	

APÊNDICE B - Respostas referentes ao questionário Modelo Ciclo de Vida Organizacional

Questionário aplicado em forma de entrevista para identificar o estágio e situação atual da empresa, baseado no modelo de Lester et al. (2003), adaptado por Frezatti et al. (2010). A identificação da etapa está baseada nas médias de características correspondentes a estágio do ciclo de vida.

As perguntas foram colocadas em ordem de 1 a 20. Para cada afirmação, foi assinalada a resposta de (1 a 5) para identificar o grau de concordância ou discordância, sendo (1) Discordo totalmente, (2) Discordo, (3) para Não concordo e não discordo, (4) Concordo e (5) Concordo totalmente.

Num.	Indicadores para mensuração do estágio do ciclo de vida	Resposta
1	Como organização, somos menores do que a maioria dos nossos concorrentes	
2	Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.	
3	Somos uma organização com diretores e acionistas	
4	O poder decisório da organização está nas mãos do fundador da empresa	
5	O poder decisório da organização é dividido entre muitos donos e investidores	
6	O poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas	
7	A estrutura organizacional da organização pode ser considerada simples	
8	A estrutura organizacional da organização está baseada na visão departamental e funcional	
9	A estrutura organizacional da organização é formalizada	
10	A estrutura organizacional da organização é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle	
11	A estrutura organizacional da organização é centralizada como poucos sistemas de controle	
12	Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros, etc.) e, com isso, nos tornamos diferenciados	
13	O processamento de informações na organização pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos	
14	O processamento de informações na organização pode ser descrito como simples, no estilo “boca a boca”.	
15	O processamento de informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos	
16	O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados	
17	O processamento de informações não é muito sofisticado	
18	O processamento de informações é utilizado de maneira não plena	
19	O processo decisório é centralizado na alta administração considerado não muito complexo	
20	A maioria das decisões da organização é tomada por grupos de gestores de nível intermediário que utilizam alguma sistemática que ainda é bem superficial	

APÊNDICE C – Variáveis para classificação nas etapas do CVO

1. **Quanto às estratégias**
   V1/V2 – Inovação de produtos e serviços (frequência e tamanho da inovação).
   V3 – Tendência a seguir os concorrentes, menor inovação.
   V4 – Diversificação e aquisições novos negócios.
   V6 – Crescimento através da expansão geográfica
   V9 – Uso de propaganda e publicidade
   V14 – Segmentação de mercado

2. **Quanto à situação organizacional**
   V20 – Idade da empresa
   V21 – Número de empregados
   V22 – Tamanho em relação aos competidores
   V23/25 – Concentração das decisões nos sócios/proprietários
   V24 – Impacto do conselho de administração sobre as decisões estratégicas e operacionais da empresa.
   V26 – Orientação para clientes
   V27 – Dinamismo do ambiente (mudanças imprevisíveis em termos de preferência, tecnologia e na forma de competição).
   V28 – Hostilidade do ambiente (alta competição, preços, produtos, tecnologia, etc.).
   V29 – Heterogeneidade no ambiente (mercados diferentes entre si).

3. **Quanto à Estrutura Organizacional**
   V31 – Sistema de informações sofisticado.
   V32 – Controle de desempenho (instrumentos de medida de desempenho)
   V33 – *Action planning* (planejamento estratégico e orçamento)
   V34 – Monitoramento do ambiente (ameaças e oportunidades)
   V35 – Monitoramento formal interno (financeiro e não financeiro)
   V38 – Delegação das decisões no dia-a-dia
   V39 – Tecnocratização

4. **Quanto ao Estilo de Tomada de decisões**
   V43- Apetite por risco
   V44 – Inovação de produto-mercado
   V45 – Análise de decisões importantes (metódica, intuitiva ou casual)
   V46 – Multiplexidade de decisões (considerações de vários aspectos, marketing, financeiro, demográfico, administrativo)
   V48 – Futuridade das decisões (longo prazo ou curto prazo)
   V49 – Consciência das estratégias (explícitas ou na "sorte")
   V51 – Adaptação das decisões
   V52 – *Expertise* do alto escalão

Variáveis excluídas

1. **Quanto às estratégias**
   V5 – Diversificação com novos departamentos
   V7 – Integração vertical (acima)
   V8 – Integração vertical (abaixo)
   V10 – Domínio dos canais de distribuição
   V11 – Abordagem "*shotgun*"
   V12 – Abordagem seletiva
   V13 – Uso de intermediários de marketing
   V15 – Estratégia de nicho
   V16 – Práticas de oligopólio / cartel
   V17 – Práticas de *lobby* com o governo
   V18 – Diminuição de preços
   V19 – Precificação diferenciada

2 Quanto à Estrutura Organizacional

V30 – Gestão participativa
V36 – Sistema de comunicação interna (*bottom-up* ou *top down*)
V37 – Centralização de poder
V40 – Disponibilização de recursos
V41 – Diferenciação organizacional

3 Quanto ao Estilo de Tomada de decisões

V42 – Proatividade
V47 – Integração das decisões (suportivas ou conflitantes)
V50 – Antiguidade da gerência
V53 – Tradições
V54 - Perfomance

APÊNDICE D - Análise dos SCG ao longo do ciclo de vida organizacional

SCG	Itens para mensuração dos artefatos	1965 - 1975	1976-1992	1993-2000	2001 – 2010	2011 - 2015
1 - Planejamento	Consideração da Visão					
	Consideração da Missão					
	Estabelecimentos de objetivo de curto prazo					
	Estabelecimentos de objetivo de longo prazo					
	Análise de Cenários externos					
	Análise de Cenários internos					
	Estabelecimento de Estratégias					
	Plano de investimento					
2 - Controles cibernéticos	Premissas econômico-financeiras					
	Plano de marketing e vendas					
	Plano de Recursos Humanos					
	Plano de investimento em ativos					
	Rolling forecast					
	Orçamento Base Zero					
	Indicadores Financeiros					
	Indicadores não financeiros					
	BSC					
	Demonstrações contábeis projetadas					
	Controle orçamentário					
3 – Sistema de remuneração e recompensas	Metas de performance					
	Avaliação de desempenho					
	Remuneração baseada no desempenho					
4 – Controles administrativos	Políticas e procedimentos					
	Estrutura de governança corporativa					
5 – Controles culturais	Missão					
	Visão					
	Valores					
	Código de vestes (uniformes)					
	Código de comportamento					

ANEXOS

ANEXO A - Carta de Acesso à Empresa

ANEXO B - Base de dados

ANEXO A - Carta de Acesso à Empresa

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

Aos senhores:

Prezados senhores,

Venho através dessa carta, me apresentar, Leide Vania Miranda Moreira, como aluna do programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP e integrante do Laboratório de Práticas Gerenciais, ligado à FEA USP SP, gerenciado pelo prof. Dr. Fábio Frezatti. No momento, estou pesquisando o tema de sistemas de controle gerencial em empresas familiares, sob orientação do referido professor.

O tema é extremamente relevante para o gerenciamento das empresas e o enfoque pretendido é identificar possíveis contribuições dos sistemas de controle gerencial no Ciclo de Vida Organizacional da empresa, existindo grande expectativa que ele possa contribuir fortemente para disponibilização de conhecimento, muito útil à sustentabilidade das empresas familiares no Brasil.

O projeto de pesquisa que pretendo desenvolver requer um estudo de campo, qualitativo, envolvendo estudo de caso longitudinal retrospectivo, para isso, o acesso às pessoas e modelos de gestão é fundamental, de forma a construir a história da empresa desde a formação e os instrumentos de gestão, de forma ser possível caracterizar e identificar fatores entre os sub estágios que favoreceram no desenvolvimento da empresa e mudanças de estágios no Ciclo de Vida Organizacional. Nesse sentido, precisamos do seu apoio para ter acesso às pessoas e da sua organização.

Para melhor entendimento, detalhamos abaixo:

1.Foco da pesquisa. A pesquisa trata dos artefatos sócio-técnicos de controle gerencial utilizados pelas pessoas da organização para o cumprimento dos objetivos da empresa. A pesquisa analisa como estes artefatos compõem as atividades do dia a dia das pessoas que trabalham nas empresas e como eles foram desenvolvidos visando crescimento e sucesso.

Em termos práticos, estes artefatos são compostos pelo planejamento, orçamento e relatórios de controle de desempenho, relatórios contábeis, políticas de controle e outros itens específicos de cada empresa. O estudo está mais preocupado com os aspectos no uso qualitativo destes artefatos do que com os dados quantitativos.

2.Os procedimentos.

Compreendem:

a) Acesso a informações históricas para identificação do ciclo de vida organizacional, como livros, dados públicos e entrevistas com pessoas que estão na Instituição.
b) Entrevistas com alguns gestores e funcionários, previamente agendadas;
c) Acesso a informações relacionadas ao uso de planejamento, relatórios contábeis, indicadores, orçamento, políticas de pessoal e estrutura organizacional;
d) Acesso a algumas reuniões relacionadas a planejamento e análise de desempenho;
e) Acompanhar o trabalho de algumas pessoas durante alguns dias;
f) Permanecer durante algum tempo na empresa observando para entender melhor o desenvolvimento de sua cultura.

3.Compromissos
Para realizar este estudo, existirá o compromisso de atuar de acordo com os padrões éticos rigorosos de pesquisa, que serão formalizados e remetidos à empresa:
a. Em nenhuma hipótese a pesquisadora poderá acarretar algum dano a empresa e as pessoas que trabalham nela;
b. A pesquisadora se compromete a manter confidencialidade irrestrita em relação à empresa e as pessoas que nela trabalham. Não serão divulgados nome da empresa e pessoas;
c. As pessoas participantes de algum procedimento serão rigorosamente informadas.

4.Benefícios
Os principais benefícios que a instituição terá são:

a. Oportunidade de discussão de temas que têm profundo impacto sobre a gestão da sua empresa;
b. Conhecimento relacionado a teoria do Ciclo de Vida Organizacional, e análise dos estágios de ciclo de vida da empresa, assim como fatores de sistemas de controle gerencial que contribuíram no desenvolvimento da empresa, e a partir do estágio atual, recomendações de ferramentas necessárias a empresa avançar ou se sustentar na etapa do ciclo de vida organizacional.

Para a realização desta pesquisa, seria necessário algum executivo que atuasse como "sponsor" e que proporcionasse acesso a gestores das demais áreas (Controladoria, Marketing, etc.).

Desde já agradeço pela atenção e apoio.

Atenciosamente,

Leide Vania Miranda Moreira	Prof. Dr. Fábio Frezatti
Pesquisadora	Orientador

ANEXO B - Base de dados

Tipo	Descrição	Data	Observações
Anotações	Questionário/ Entrevista Preliminar	14/03/2016	.doc
Questionário	Questionário baseado Lester et al., Respostas e apuração do estágio	14/03/2016 17/10/2016	.xls
Anotações	Entrevista Preliminar RH	29/03/2016	.doc
Planilha	Análise Etapas CVO		.xls
Anotações	Questões e Roteiro Entrevistas		.doc
Anotações	Anotações das entrevistas e gravações	19/10/2016	.doc
Documentos	DFs e Notas Explicativas		.pdf
Planilha	Análise histórica evolutiva	Mar/2016 a Nov/2016	
Anotações	Notícias da mídia (link e anotações)	Diversas	.doc