

A CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA PERSPECTIVA DE CICLO DE VIDA DE SEU DESENVOLVIMENTO NAS ORGANIZAÇÕES

George Anthony Necyk*
Fábio Frezatti**

Resumo

Este trabalho teve como objetivo ampliar o entendimento de como a Contabilidade Gerencial se desenvolve ao longo do tempo em uma organização, tomando como base o modelo de estágios de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), para organizações em geral, e o trabalho de Greenwood e Hinings (1993, 1996), que trata da dinâmica de transição entre estágios organizacionais, ambos baseados na Teoria da Configuração. A estratégia de pesquisa utilizada foi a de um estudo de caso único, que se justificou pela complexidade do tema e pela abordagem longitudinal retrospectiva. A empresa objeto deste estudo foi uma indústria de transformação com mais de 40 anos de idade. Em um horizonte de análise de 15 anos, foi possível constatar como a evolução dos estágios de ciclo de vida afeta o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial: dentro do mesmo estágio, aprofundando as características das soluções existentes; e na transição entre estágios distintos, alterando as soluções, introduzindo novas características. O trabalho é concluído com sugestões para estudos futuros, na expectativa de que se continue ampliando o entendimento do tema do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Ciclo de vida. Teoria da configuração.

Management Accounting: a life-cycle perspective of its development in organizations

Abstract

The objective of this work is to expand the understanding of how Management Accounting develops over time in an organization, taking as a foundation the Miller and Friesen (1984) life-cycle stage model for organizations in general, and the work of Greenwood and Hinings (1993, 1996) which deals with the transition dynamics between organizational stages, both based on Configuration Theory. The research strategy was a single case study, justified by the complexity of the theme and by the longitudinal retrospective approach to the study. The subject of this work was a more than 40 year-old manufacturing company. In a 15 year analysis time frame, it was possible to find how life-cycle stage evolution impacts Management Accounting development: within the same stages, deepening the characteristics of existing solutions, and in transition between distinct stages, altering solutions and introducing new characteristics. This work concludes with suggestions for future studies in the hope that knowledge about Management Accounting development continues to expand.

Keywords: Management accounting. Life-cycle. Configuration theory.

* *Mestre em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA/USP. Consultor de empresas. Endereço: R. Francisco José da Silva 67/161. São Paulo/SP. CEP: 05726-100. E-mail: gnecyk@uol.com.br*

** *Livre docente e Professor titular da FEA/USP. E-mail: frezatti@usp.br*

A Contabilidade Gerencial é o ramo das Ciências Contábeis que se ocupa das necessidades de informação dos gestores ou, genericamente, dos usuários internos das organizações. A Contabilidade Gerencial subsidia com informações o processo de gestão das empresas, contribuindo para o controle gerencial, isto é, o alcance dos objetivos estratégicos estabelecidos pela Direção do negócio (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2000, p. 6).

Mais intensamente após o final da Segunda Guerra Mundial, estudiosos e pesquisadores do assunto utilizaram-se de várias teorias para conceber soluções e entender o processo de implementação de práticas contábeis gerenciais. Destacam-se a Teoria Neoclássica, a Teoria da Contingência e as Teorias Institucionais. No entanto, estas são contribuições que não têm 'conversado' entre si. Todo esse processo que trata de uma mudança específica, pela revisão efetuada, se encontra pouco articulado e integrado.

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

Embora a perspectiva de ciclo de vida abra novas possibilidades de compreensão do fenômeno do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial nas empresas, há poucos estudos sobre o tema, conforme a revisão da literatura realizada, e mesmo os estudos existentes adotam, preferencialmente, uma abordagem *cross-sectional*. Ao se optar por essa abordagem, o potencial que essa perspectiva tem de lançar luz sobre a relação de causa e efeito entre a progressão de estágios de ciclo de vida e a sucessão de mudanças da Contabilidade Gerencial ao longo do tempo não foi devidamente explorado. Considerando, portanto, as limitações dos estudos baseados nas abordagens contingenciais e institucionais e o potencial pouco explorado de novas perspectivas como o oferecido pelos modelos de ciclo de vida para a compreensão do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, apresentados anteriormente, coloca-se a seguinte questão: *como a evolução dos estágios de ciclo de vida afeta o desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas?*

Este artigo é fruto de um projeto de pesquisa para dissertação de mestrado em que os autores estiveram envolvidos. Esta pesquisa teve como objetivo ampliar o entendimento de como a Contabilidade Gerencial se desenvolve ao longo do tempo em uma organização, tomando como base um modelo de estágios de ciclo de vida, na forma de um estudo de caso longitudinal retrospectivo como estratégia de pesquisa. Esta pesquisa justificou-se pelas novas perspectivas que podem vir a lançar sobre o fenômeno do desenvolvimento e da mudança da Contabilidade Gerencial nas empresas. A existência de padrões não só aumentaria o poder explicativo de situações encontradas no presente, mas também ampliaria a capacidade preditiva de como a Contabilidade Gerencial deveria ser configurada em situações futuras planejadas. Uma perspectiva longitudinal poderia, adicionalmente, lançar luz sobre a dinâmica de progressão entre os estágios e o efeito que isso teria sobre as práticas contábeis gerenciais antes vigentes.

O trabalho, além desta introdução, está organizado em quatro partes: o referencial teórico, os aspectos metodológicos, as análises e as conclusões. O referencial teórico foi desenvolvido como base para a derivação das proposições do estudo de caso. A seguir, os aspectos metodológicos são apresentados, relacionando os principais métodos de coleta e análise utilizados. Finalmente, as análises dos estágios de ciclo de vida e das mudanças na Contabilidade Gerencial são apresentadas, bem como as conclusões do trabalho.

Referencial Teórico

O referencial teórico está centrado em duas contribuições principais: Miller e Friesen (1984), que realizaram um dos poucos estudos empíricos reconhecidos de um modelo de ciclo de vida, fundamentado na Teoria da Configuração, com uma abordagem longitudinal retrospectiva; e Greenwood e Hinings (1993, 1996), os quais teorizaram sobre a articulação das Teorias da Configuração e as Teorias Institucionais, a fim de propor um modelo explicativo da dinâmica das mudanças organizacionais. De Moores e Yuen (2001), utilizamos a caracterização da Contabilidade Gerencial constante de seu estudo pioneiro sobre a relação dos atributos da Contabilidade Gerencial e os estágios de ciclo de vida do modelo de Miller e Friesen (1984).

Miller e Friesen

Entre os vários modelos de estágios de ciclo de vida existentes, o de Miller e Friesen (1984) destaca-se não só por sua profundidade conceitual, como também pelos testes empíricos realizados. Por essas características, esse modelo tem o reconhecimento dos estudiosos da área (LEVIE; HAY, 1999) e tem sido utilizado como base em novos estudos empíricos, incluindo os da Contabilidade Gerencial (MOORES; YUEN, 2001). Por essas razões e mais o fato de que esse modelo foi testado em um enfoque longitudinal, esta pesquisa toma-o como a sua principal base teórica. O objetivo de Miller e Friesen (1984) foi o de estabelecer uma tipologia que pudesse ser utilizada para prever diferenças nas características ambientais e organizacionais em distintos estágios de desenvolvimento. A justificativa do trabalho que desenvolveram residia na ausência de estudos longitudinais, que evidenciassem a seqüência evolutiva entre os estágios do ciclo de vida. Até então, os estudos eram eminentemente *cross-sectional*, identificando características estáticas de diferentes organizações em distintos estágios de vida, no mesmo momento histórico. Com base em estudos anteriores, Miller e Friesen (1984) definiram cinco estágios de desenvolvimento: nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio.

Subjacente à abordagem de ciclo de vida das organizações de Miller e Friesen (1984), jaz o conceito de configuração, conforme desenvolvido por Miller e Friesen (1980a, 1980b e 1984) e Miller (1986, 1987 e 1996). Cada estágio de ciclo de vida corresponde a uma configuração, definida por Miller (1996, p. 508) como “[...] o grau pelo qual os elementos organizacionais são orquestrados e conectados por um tema singular”. A premissa básica é a de que os elementos da estrutura, da estratégia e do ambiente se combinam em um número finito de formas alternativas comuns, apesar de a multiplicidade de atributos de uma organização sugerir teoricamente um número infinito de combinações. Entendendo a Contabilidade Gerencial como um aspecto da estrutura de uma configuração, teoriza-se que a Contabilidade Gerencial teria que mudar em cada estágio do ciclo de vida para manter a consistência com os demais atributos da configuração.

A relação entre a Teoria da Contingência e a Teoria da Configuração tem sido explorada com freqüência na literatura. Enquanto alguns autores vêem a segunda como um caso mais sofisticado da primeira, outros, sem desconsiderar esse aspecto, reconhecem haver pressupostos metodológicos que tornam as duas abordagens distintas. Segundo Meyer *et al* (1993), a abordagem por meio de configurações tem o potencial de sintetizar os conceitos fragmentados da teoria da

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

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

Miller e Friesen (1980b, p.596) relacionam os principais eventos de mudança que poderiam desencadear a transição para uma nova configuração: (1) estilo de tomada-de-decisão (ex: a troca do principal executivo); (2) ambiente externo (ex: *boom* ou recessão econômica); (3) estrutura (ex: fusões, aquisições etc.) e; (4) estratégia (ex: novo produto ou estratégia de mercado). Uma vez concluída a transição para a nova configuração, não significa que haja uma estabilidade absoluta, mas ocorrem mudanças evolutivas e incrementais, reforçando as características do tema central da configuração.

As configurações teriam um alto valor preditivo. A detecção da presença de certos elementos poderia apoiar uma predição confiável dos elementos remanescentes, assim caracterizando a configuração. (MILLER, 1996, p.505). O poder preditivo reside no fato de a maior parte das combinações de elementos ser pouco provável, enquanto um número relativamente pequeno de combinações seria bem mais comum. As implicações teóricas e práticas seriam relevantes, à medida que se pudessem fazer predições sobre detalhes da forma organizacional de uma entidade a partir de traços que caracterizem sua configuração ou, no caso deste estudo, seu estágio de desenvolvimento de ciclo de vida. Os critérios utilizados por Miller e Friesen (1984, p. 1166) estão resumidos no Quadro 1.

Quadro 1 – Critérios de Classificação em Estágios de Ciclo de Vida

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

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

No modelo de Miller e Friesen (1984), o tema da Contabilidade Gerencial estava coberto em cerca de quatro variáveis de um conjunto de 54 atributos organizacionais e do ambiente. De sua pesquisa empírica, resumiram-se as principais características relacionadas à Contabilidade Gerencial, em cada estágio do modelo de ciclo de vida.

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

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

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

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

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

O tema central desse modelo é como a organização responde à crescente complexidade da tarefa administrativa à medida que progride em seu ciclo de vida. Seus achados comprovaram que os desafios são respondidos por meio de soluções estruturais, de estilo de decisão e de estratégia crescentemente complexos. Com base nesses achados, enunciamos a primeira proposição deste estudo.

Proposição 1: o grau de formalização da Contabilidade Gerencial aumenta através dos estágios organizacionais – ‘nascimento’, ‘crescimento’, ‘maturidade’ e ‘renovação’ –, conforme a maior complexidade organizacional, exceto pelo estágio de ‘declínio’.

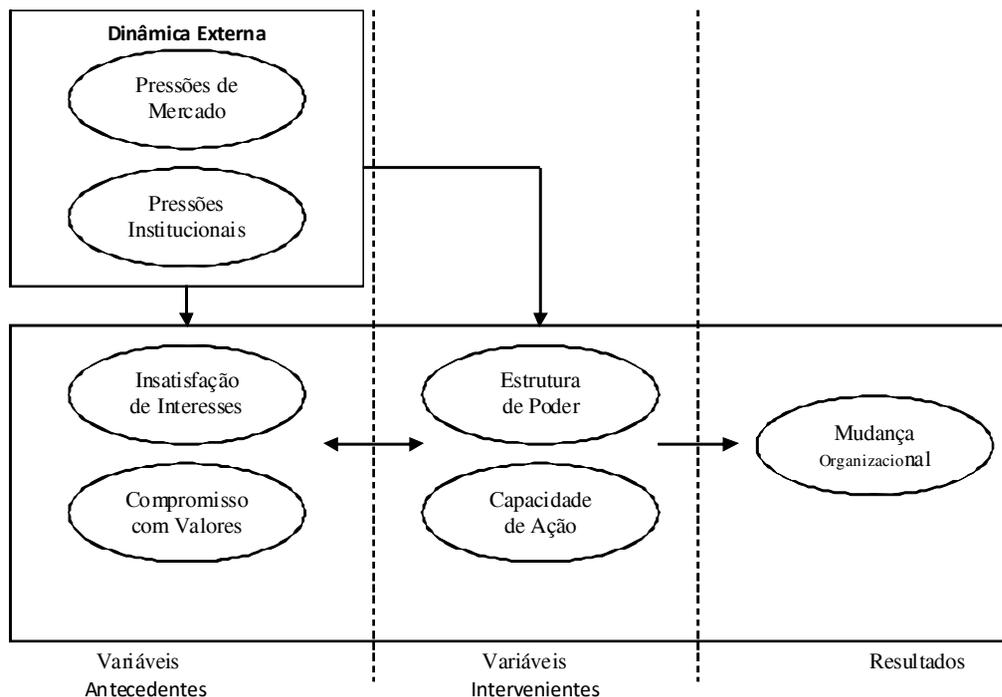
Greenwood e Hinings

Diferentemente da Teoria da Contingência, a relação da Teoria da Configuração com as Teorias Institucionais tem sido menos explorada na literatura. Greenwood e Hinings (1993 e 1996), no entanto, trazem uma contribuição importante no sentido de estabelecer paralelos entre essas teorias, ao enfocarem o tema de mudanças organizacionais. Greenwood e Hinings (1993, p. 1052) adotam o termo 'arquétipo' como sinônimo de 'configuração', os quais definem como "[...] um conjunto de estruturas e sistemas que refletem um esquema interpretativo comum". Nessa definição, primeiramente, enfatizam um padrão abrangente e holístico de características da estrutura organizacional e dos sistemas de gestão, no lugar de um conjunto restrito de propriedades organizacionais e de sistemas. Segundo, realçam que o padrão é função de idéias, crenças e valores, os quais compõem um esquema interpretativo.

Greenwood e Hinings (1996) viram paralelos entre os pressupostos da Teoria da Contingência e o das Teorias Institucionais. O fenômeno do isomorfismo (DIMAGGIO; POWELL, 1991, p.66) descreve como pressões institucionais levariam as organizações a adotarem formas similares, ou seja, o contexto institucional forçaria a convergência para 'modelos de organização'. O enfoque em 'modelos de organização' – as poucas formas aceitas – é também uma proposição básica da Teoria da Configuração. Mesmo havendo uma possibilidade infinita de combinações de atributos organizacionais, na prática, observa-se um conjunto restrito de modelos organizacionais. Ao mesmo tempo, essas poucas soluções organizacionais refletiriam idéias, crenças e valores do contexto institucional, como afirmou Selznick (1957, p. 17): o "comportamento organizacional institucionalizado tem sido definido como atividades estáveis, repetitivas e duradouras que se tornam permeadas por valor além dos requerimentos técnicos da tarefa em mãos". Da mesma forma, a ênfase sobre valores mencionada nas Teorias Institucionais teria paralelo com a idéia ou o tema central que molda a organização em um conjunto coeso e coerente de atributos, isto é, a configuração.

No modelo que conceberam para o entendimento das mudanças organizacionais (Figura 1), Greenwood e Hinings (1996) distinguiram entre a dinâmica extra-organizacional e intra-organizacional. A dinâmica externa consiste no contexto institucional, como entendido pela NIS (*New Institutional Sociology*), e no contexto de mercado, como sugerido pela Teoria da Dependência de Recursos, isto é, a organização utiliza-se do poder, controle e negociação como forma de assegurar a estabilidade do fluxo de recursos vitais e reduzir a incerteza ambiental (PFEFFER; SALANCIK, 1978 *apud* DONALDSON, 1995, p.129). De forma independente ou conjunta, as pressões institucionais ou de mercado podem alterar a estrutura interna de poder ou prescrever formas alternativas de organização, arquétipos (configurações) diferentes. Em outras palavras, segundo Greenwood e Hinings (1996), as possíveis configurações que uma organização pode assumir são dadas pelo seu contexto externo, isto é, seu ambiente institucional ou de mercado. Tal influência seria tão maior quanto maior fosse o grau de regulação que o setor sofresse.

Figura 1 – Mudança Organizacional segundo Greenwood e Hinings



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

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

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

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

O fenômeno da convergência, o aprofundamento das características da configuração atual, pode ser explicado por fatores econômicos ou, alternativamente, por fatores políticos (GREENWOOD; HININGS, 1993, p. 1056). No primeiro caso, há o reconhecimento de que para uma organização é melhor ser um todo consistente

do que a combinação de partes que não se encaixam direito, levando, assim, a um maior desempenho. No segundo caso, parte-se do pressuposto de que as organizações são compostas de grupos que são beneficiados distintamente pela alocação de recursos. A 'coalizão' dominante caminhará no sentido de reforçar a coerência da configuração, à medida que consolidassem sua posição política e o controle sobre a distribuição de recursos. A existência de um esquema interpretativo – crenças e valores – dominante não significa que todos os atores organizacionais estejam comprometidos com essas idéias. A cultura se expressa na estrutura e nos sistemas organizacionais na proporção em que os atores aceitam e se comportam de acordo com as crenças e valores que a compõem. Uma cultura forte dá-se quando as crenças e valores centrais são aceitos por toda a organização e as práticas e procedimentos são consistentes com eles.

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

A partir da reflexão de Greenwood e Hinings, enunciamos a segunda proposição teórica deste estudo.

Proposição 2: a mudança de configuração ou a transição entre estágios de ciclo de vida requer um grupo de interesses insatisfeito, comprometido com uma configuração alternativa, com poder e capacidade suficientes para implementá-la.

Aspectos Metodológicos

A estratégia básica recomendada para a pesquisa foi a de estudo de caso (YIN, 2005, p. 19). A questão de pesquisa deste trabalho tem o formato 'como', caracterizando o estudo de uma situação complexa, de caráter explanatório, tal qual é a do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial nas empresas. Este fenômeno não se presta à experimentação e está inserido no contexto da realidade de um ente social, isto é, a empresa objeto do estudo.

Por outro lado, há no objeto do estudo não só aspectos contemporâneos, mas também históricos, uma vez que se pretende resgatar o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial de um ponto no passado até os dias atuais, o que implica o uso de técnicas de levantamento específicas para conferir validade e confiabilidade ao estudo. A retrospectiva do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial confere uma característica longitudinal ao estudo. Estudos longitudinais contrapõem-se a estudos *cross-sectional*. Estes últimos se referem a um momento específico no tempo, enquanto os primeiros se referem a mais de um momento no decurso do tempo. Na literatura, encontram-se duas acepções para estudos longitudinais (SMITH, 1975, p.276; LEONARD-BARTON, 1995, p. 38; PETTIGREW, 1995, p. 96; GLICK *et al*, 1995, p. 126; VAN DE VEN; POOLE; 1995, p. 159; KOTECKI, 2001, p.74): prospectivo e retrospectivo. Nos estudos longitudinais prospectivos, os dados são coletados ou as observações são realizadas em vários momentos, à medida

que o experimento ou fenômeno se desenvolve. Nos estudos longitudinais retrospectivos, os dados são coletados em um dado momento, após o experimento ou fenômeno ter ocorrido. Esse é o caso do estudo realizado por Miller e Friesen (1984) e o deste trabalho no que diz respeito à história da empresa. Para Yin (2005, p. 63), um estudo longitudinal é um dos fundamentos lógicos para considerar um estudo de caso único como apropriado: “[...] estudar o mesmo caso único em dois ou mais pontos diferentes no tempo”.

A principal fonte de evidências encontra-se nos depoimento de profissionais da empresa estudada: usuários da informação contábil (corpo diretivo) e os principais responsáveis pela preparação da informação contábil. Tal fonte foi complementada por dados coletados em arquivos, documentos e por exemplos de artefatos, sempre que estivessem disponíveis. A entrevista constituiu o mais importante método de coleta empregado nesta pesquisa. O objetivo consistiu em, a partir do depoimento dos entrevistados, formar uma imagem do conjunto de eventos de mudança que afetaram a empresa no decurso de sua história, nas dimensões de seu contexto ambiental, de suas estratégias, de sua estrutura - incluindo a Contabilidade Gerencial - e de seu estilo de tomada-de-decisão. Considerando as particularidades deste estudo, algumas técnicas de entrevista específicas foram especialmente combinadas: entrevistas em profundidade, história oral e incidentes críticos.

O protocolo deste estudo seguiu as orientações gerais de Yin (2005, p. 94), as quais subdividem o protocolo em seções: visão geral, procedimentos de campo, as questões do estudo de caso e o guia para o relatório do estudo de caso. Os levantamentos se realizaram por meio de blocos de entrevistas que enfocaram a situação atual, o resgate da história da empresa e de sua Contabilidade Gerencial e a dinâmica das mudanças observadas. Em paralelo, foram levantados os dados secundários complementares.

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

Como preparativo para a análise, Miles e Huberman (1994, p. 111) sugerem formas de apresentar os dados qualitativos, entre as quais se destacam, para os objetivos deste trabalho, os *displays* ordenados no tempo, que são diagramas em que eventos são ordenados cronologicamente e classificados em categorias ou dimensões de análise. Tal proposição visa tornar inteligível um conjunto de narrativas, que, de outro modo, tornaria difícil uma análise direta. Entre as variações dessa técnica, mencionam o quadro cronológico de incidentes críticos (MILES; HUBERMAN, 1994, p. 115), ou seja, o quadro dos eventos que tiveram influência decisiva no curso de um processo de mudanças.

Análise

A empresa, objeto deste estudo de caso, era uma indústria de transformação de minérios que produzia e comercializava mais de 20 tipos de produtos. A empresa pertence a um grupo familiar 100% nacional, o qual detinha outros investimentos em uma cadeia verticalizada de mineração, transformação e distribuição. A empresa havia sido fundada em 1961 e era de capital fechado. Em observância ao compromisso de confidencialidade, o nome do grupo e de suas empresas não foram mencionados neste artigo.

Conforme os critérios de seleção recomendados pela metodologia (SEIDMAN, 1991, p. 42), que visa a dar o máximo de variabilidade dentro do escopo da pesquisa, identificaram-se 5 profissionais como participantes do estudo de caso, englobando usuários e preparadores da informação gerencial nos níveis de conselho, diretoria e gerencial. A grande maioria dos participantes tinha em torno de 15 anos de experiência em cargos gerenciais.

Estágios de ciclo de vida

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

A entrevista desenvolveu-se de uma forma aberta, primeiramente estimulando o participante a relatar os eventos segundo as dimensões e categorias utilizadas por Miller e Friesen (1980b, p. 596). Como referência, utilizou-se a série histórica da receita líquida cujos valores foram expressos em reais de 31 de dezembro de 2006, que foi o último ano apurado da série. Em uma segunda parte da entrevista, os eventos citados foram repassados de modo a se obterem maiores detalhes sobre eles. Sobre cada evento citado, requisitou-se, além da sua descrição, a sua data (ou período) de ocorrência aproximada, seus antecedentes, seus impactos e as principais pessoas envolvidas, quando fosse o caso. Da triangulação dos diversos relatos, das séries históricas – volume de produção (em toneladas), número de funcionários, receita líquida e lucro líquido (R\$ de 31/12/2006) - e de evidências documentais, fez-se a localização aproximada dos eventos no tempo. Os eventos foram classificados em uma das dimensões do modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen – ambiente, estratégia, estrutura, liderança -, ou, especialmente, como relativo à Contabilidade Gerencial, para se dar o destaque necessário ao objeto deste estudo.

O horizonte estabelecido para a análise remonta ao ano de 1994, evento mais remoto citado por todos os participantes. Períodos foram definidos com base na ocorrência de um evento primário ou de um conjunto de eventos primários que ocorreram de forma simultânea. Por evento primário, entende-se aquele que não tem um antecedente próximo claramente identificável e impactou na ocorrência de pelo menos um evento posterior. Como preconizado por Miller e Friesen (1984), a evolução da receita líquida e o tipo de estrutura organizacional foram os dois principais critérios de classificação dos períodos em estágios de ciclo de vida. Seguindo a sugestão de Miles e Huberman (1994, p. 115), os dados qualitativos – os eventos ou incidentes críticos – foram organizados em um diagrama em que foram dispostos cronologicamente, explicitando as relações de precedência, tal como observado nos relatos dos antecedentes e implicações (ver Anexo).

Com base no disposto acima, o horizonte de análise foi subdividido em quatro fases: de 1994 a 1998, de 1998 a 2001, de 2001 a 2005 e de 2005 em diante. O quadro 2 resume os principais impactos dos estágios de ciclo de vida sobre a Contabilidade Gerencial. Dos períodos anteriores, pré-1994, a empresa herdou como principal sistema de controle gerencial um sistema de custos-padrão cuja gênese remonta a 1972, quando o governo exigiu um controle formal para reajuste de preços. Até então, não havia um sistema de custos na empresa. A partir daí, o sistema evoluiu em versões mais complexas, sendo utilizado primordialmente para fins de precificação de produtos.

Quadro 2 – Estágios de Ciclo de Vida e a Contabilidade Gerencial

Período	Estágio / Título	Impactos sobre a Contabilidade Gerencial
1994-1998	Declínio / Crise pós-Plano Real	<ul style="list-style-type: none">• Manutenção da prática de precificação• Descontinuação de controles gerenciais
1998-2001	Crescimento / Retomada do crescimento	<ul style="list-style-type: none">• Manutenção da prática de precificação
2001-2005	Crescimento / Retomada da Sucessão	<ul style="list-style-type: none">• Manutenção da prática de precificação• Implementação de novos controles gerenciais
2005-	Transição: Maturidade ou Declínio / Profissionalização?	<ul style="list-style-type: none">• Alteração da prática de precificação• Introdução do processo orçamentário

O conjunto de períodos analisados apresenta uma organização que alterna períodos favoráveis de crescimento e outros de declínio. No período de 1994 a 1998, devido à crise, o processo sucessório iniciado no período anterior foi abortado. Até a retomada da sucessão, a partir de 2001, havia uma única concepção de gestão da empresa, encarnada na figura do pioneiro, o fundador. Ele concentrava o controle e a gestão. Os administradores eram meros executores. Seu estilo informal e pessoal de administrar prescindia de maiores controles. As decisões eram dele e ele mantinha contato direto com seus colaboradores. Foi um estilo que funcionou e levou a empresa a um tamanho significativo, embora se possa perguntar das limitações e dos riscos envolvidos. Só mais recentemente na história da empresa uma nova concepção de gestão surgiu, justamente com a retomada da sucessão. Os sucessores tinham a idéia de separar o controle da gestão, para o que necessitavam de controles formais e impessoais. Havia claramente um conflito entre estas duas concepções, prevalecendo ainda a do pioneiro frente à dos sucessores. Com o fim de uma fase de crescimento, em 2005, havia duas alternativas de desenvolvimento da organização possíveis: a transição para um estágio de maturidade, com a institucionalização dos mecanismos de governança corporativa, ou a regressão ao modelo anterior, em uma nova fase de declínio. Pode-se considerar que a tendência maior era pela transição para o estágio de maturidade, pela inevitabilidade e maior proximidade da sucessão, embora o processo estivesse se dando mais lentamente, justamente pela convivência de ambas as concepções de gestão.

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

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

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

As considerações acima remetem à frequência e à importância do estágio de 'declínio'. O ciclo de expansão e contração da atividade parece ser comum em empresas como a estudada, nas quais, na ausência de uma estratégia proativa, se reage ao ambiente crescendo no "tempo das vacas gordas" ou encolhendo até a "tempestade" passar. Nos períodos de contração, os quais podem também estar associados a crises econômicas, como observado no caso, o paradigma de gestão e, portanto, a configuração do 'pioneiro' não mudou. Ou se entende que a contração de vendas faz parte do mesmo estágio 'pioneiro' ou se entende que o estágio de 'declínio' no fundo é um período que preserva a idéia central da configuração do estágio precedente, mas em um contexto disfuncional, o qual compromete o desempenho da empresa. Desse modo, o 'declínio' seria o efeito da persistência em uma configuração cuja capacidade de resposta efetiva às condições do contexto tenha chegado ao seu limite. A reversão do contexto desfavorável pode, simplesmente, conduzir a organização à condição usual (anterior) de negócios, persistindo a configuração prevalente. Por outro lado, havendo o prolongamento do contexto desfavorável, a empresa pode se ver forçada a encontrar uma outra configuração que responda mais satisfatoriamente às demandas, ou, então, perecer. No caso, a empresa foi salva pela máxi-desvalorização, em 1998, que restabeleceu a competitividade da empresa no âmbito internacional.

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

Na transição para o primeiro estágio observado de 'crescimento', há poucas modificações registradas na Contabilidade Gerencial. Os relatos são de que o sistema de custos-padrão continuou sendo aperfeiçoado. Essa mudança evolutiva de um atributo dentro de uma mesma configuração é compatível com o referencial teórico. Mais uma vez, reforça-se a idéia de que a transição de período não significa necessariamente uma mudança de paradigma, o que, portanto, poderia representar a manutenção de uma mesma configuração. Na análise individual desse período, concluiu-se que este não seguia o padrão típico de um estágio de 'crescimento', pela forte presença no comando do pioneiro e pela ausência de investimentos em novos produtos. Na transição para o segundo estágio de 'crescimento', poder-se-ia repetir as mesmas considerações acima, mas há um aspecto novo, um impulso de profissionalização como base para a sucessão de comando, trazido por outro grupo de interesses (os demais acionistas, capitaneados pelas filhas do pioneiro). As mudanças implementadas aproximam esse período de um estágio mais tipicamente associado ao 'crescimento', com maior autonomia dos gestores e um conjunto mais amplo de controles formais que permitam a governança do negócio. A provável transição para a 'maturidade' assinala a possibilidade de concretizar a profissionalização da empresa, com a institucionalização das novas práticas gerenciais. Quiçá, o conjunto dessas duas últimas transições, desde a retomada do processo sucessório, possa ser mais bem compreendida como a emergência de um novo paradigma organizacional.

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

Vale ressaltar, ainda, o efeito da estabilização monetária sobre as práticas contábeis gerenciais na empresa estudada. Esse foi um evento histórico e geográfico, ou seja, diz respeito ao Brasil de 1994, que afetou a forma como todas as empresas no país passaram a ser geridas. O fim da "ciranda financeira" em que viviam as empresas obrigou-as a buscarem os resultados operacionais, em suas respectivas atividades-fim. No caso estudado, como evidência dos impactos deste evento, foi relatado que o sistema de custos-padrão passou a apoiar os esforços de aumento de eficiência e ganhos de produtividade, ampliando e consolidando seu uso.

Mudanças na contabilidade gerencial

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

No modelo de mudança organizacional de Greenwood e Hinings (1996), o ambiente externo influencia o processo ditando as alternativas de possíveis configurações que a organização possa assumir no seu setor de atuação. Quanto mais regulado o setor, mais estritas são as possibilidades de escolha. Adicionalmente, as pressões externas podem alterar a estrutura de poder interno da empresa, permitindo que a agenda de grupos antes menos influentes passe a ditar os destinos da organização. Na empresa em estudo, o cenário externo parece também influenciar no ritmo da transição, pois quando a perspectiva é negativa, há uma tendência de o pioneiro brevar inovações e buscar o "conforto" de suas práticas tradicionais. Não obstante, os relatos do estudo de caso tendem a apoiar a idéia de que a razão da transição é muito mais motivada pela questão sucessória, ou seja, uma questão interna do que por pressões externas. Greenwood e Hinings (1996) admitem essa hipótese, na qual a dinâmica interna de poder pode desencadear processos de mudança, independentemente das pressões de mercado ou institucionais.

Se o contexto externo, portanto, não foi a fonte da insatisfação motivadora da transição, foi, por outro lado, conforme advogado por Greenwood e Hinings (1996), a fonte das alternativas de configuração e de práticas contábeis gerenciais associadas a outras formas organizacionais. Atuando em um mercado pouco regulado, a empresa tinha uma abertura maior quanto a configurações possíveis de serem adotadas. Não havendo imposição do ambiente institucional externo, de natureza coercitiva, configurações alternativas, mais formais e impessoais, como a de 'crescimento' e 'maturidade', devem ter chegado ao conhecimento das filhas do fundador na forma de referências do mercado, quer através de sugestões de consultores ou de vivências de profissionais externos contratados, quer através de conhecimento adquirido no ambiente acadêmico. De fato, as filhas, ambas, tinham pós-graduação em temas organizacionais. Devido à reaproximação delas com a gestão da empresa, foram contratados executivos do mercado para posições corporativas e consultores para tarefas específicas, os quais viabilizaram a introdução de práticas já consagradas em empresas mais estruturadas do mercado. Portanto, os principais mecanismos institucionais que operaram na prescrição das formas alternativas de configuração devem ter sido de natureza mimética e normativa.

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

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

início do processo de implementação do orçamento ilustra esse ponto. O processo esteve para ser abortado logo no início, como uma reação do fundador aos receios manifestados pelos gestores. Os gestores desconheciam, naquela ocasião, as reais intenções dos sucessores, temiam ingerências, cobranças autoritárias e desprestígio. A firme determinação dos sucessores foi crucial para que a implementação do orçamento fosse iniciada. Sem esse patrocínio, os gestores reconheceram nas entrevistas, o processo não teria acontecido. Com o passar do tempo e a desmistificação dos receios a respeito do orçamento, foram os próprios dirigentes que asseveraram ao fundador da necessidade e dos benefícios do processo. Conforme relatado, o fundador praticamente ignorava o orçamento, mas passou a consentir no seu progresso. Os próprios gestores reconheceram que, decorrido mais de um ano desde que o processo se iniciou, a necessidade de mudar o formato de gestão era indiscutível, pelas características dos sucessores. O fundador não tinha um sucessor potencial com características semelhantes às dele. Observou-se que a própria estrutura gerencial da empresa estava envelhecida e teria que ser substituída em alguns anos. Portanto, o modelo organizacional teria que ser necessariamente outro. A visão dos sucessores era de um modelo de governança no qual pudessem controlar os negócios sem necessariamente estarem diretamente presentes na sua gestão, que levaria à profissionalização, a qual, por sua vez, demandaria sistemas de planejamento e controle formais. Assim, pode-se considerar que havia uma competição de modelos, mas de caráter abrandado pela inevitabilidade, reconhecida por todas as partes interessadas, da transição a uma nova configuração.

Por outro lado, a convivência de características de ambas as configurações durante a transição, com a prevalência da configuração antiga, impunha um ritmo mais lento, evolutivo, ao processo. A inevitabilidade do processo não impedia que fosse colocado em "banho-maria" sempre que o ambiente externo parecesse mais hostil e desfavorável. No primeiro semestre de 2006, com o recrudescimento do câmbio, por exemplo, observou-se a diminuição do ritmo de reuniões de acompanhamento e se voltou a priorizar o foco operacional. A própria cultura de planejamento e controle não era disseminada como requerido, devido aos tabus existentes na configuração antiga, sobre o compartilhamento de informações gerenciais com a estrutura. Embora reconhecendo os benefícios já auferidos com o atual grau de disseminação de informações, outro tanto deixava de ser alcançado pelo menor envolvimento e comprometimento da estrutura como um todo. Não só os gestores, mas os próprios acionistas estavam, gradualmente, se habituando à nova dinâmica de planejamento e controle, de estabelecimento de metas e de cobrança de resultados através dos níveis hierárquicos. Observa-se, nos relatos dos entrevistados, a importância do estabelecimento de novos hábitos e rotinas para a institucionalização das novas práticas, que é um processo que requer tempo.

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

como um meio de acomodar as tarefas adicionais. Era reconhecido que os gestores tinham um foco eminentemente operacional antes do orçamento, mas, de maneira gradual, foram se incumbindo das atividades gerenciais.

Conclusões

Em relação às proposições teóricas estabelecidas, conclui-se que o estudo de caso oferece evidências para apoiá-las. Com relação à primeira proposição, o grau de formalização de fato aumenta entre o estágio de 'crescimento' (ou estágio 'pioneiro') e a possível transição para a 'maturidade'. De acordo com a proposição, também está o retrocesso verificado no período de 'declínio', quando controles foram descontinuados. No entanto, o estudo de caso não permitiu verificar os impactos da transição para um estágio de 'renovação'. Quanto à segunda proposição, verifica-se que, somente com o retorno das sucessoras, insatisfeitas com o *status quo*, tendo uma visão de organização baseada em princípios distintos do fundador, é que há o surgimento de um novo conjunto de controles gerenciais. Não obstante, o fato de não reunirem poder suficiente, o processo em princípio revolucionário se desenrolava em um ritmo mais lento do que o esperado. Espera-se, de acordo com o modelo da dinâmica da mudança, que esta se processe mais rapidamente, uma vez que ocorra a transmissão de poder entre as gerações. A capacidade de implementação, por sua vez, na falta de conhecimento interno, era suprida por novos profissionais ou consultores especialmente contratados.

No caso estudado, pôde-se observar como os estágios de ciclo de vida, entendidos como configurações, afetam o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial: aprofundando as características dos instrumentos existentes de forma coerente com a idéia central da configuração vigente ou requerendo a alteração do conjunto de instrumentos, o que envolve a supressão de instrumentos antigos ou a introdução de novos, de forma a alinhá-los com a idéia central de uma nova configuração. O aperfeiçoamento contínuo do sistema de custos-padrão foi um exemplo observado do primeiro tipo de influência do estágio de ciclo de vida. A implementação do orçamento, por outro lado, exemplifica a influência de uma mudança de estágio de ciclo de vida.

O modelo de mudança organizacional de Greenwood e Hinings (1996), aplicado à análise da transição entre estágios de ciclo de vida, revelou o caráter dialético desse processo. O modelo desses autores complementa o de Miller e Friesen (1984) na explicação e na previsão das transições entre estágios de ciclo de vida. O conceito de configuração subjacente a ambos se mostrou suficientemente abrangente e com uma plataforma flexível para acomodar as contribuições de outras teorias como a Institucional. Metodologicamente, este estudo aplicou uma abordagem híbrida de diversas técnicas para evidenciar o desenvolvimento organizacional e, em particular, o da Contabilidade Gerencial. Ficou demonstrada a importância da abordagem qualitativa no estudo de fenômenos de mudança e desenvolvimento organizacional.

Espera-se que as contribuições deste trabalho possam ser de utilidade em pesquisas futuras na área. Nos estudos de perspectiva longitudinal, auxiliaria à generalização dos achados a replicação desta pesquisa em casos similares, em empresas familiares em vias de profissionalização, bem como sua extensão para casos nos quais se pudessem observar outros tipos de transição. Sem desconsiderar os custos e desafios envolvidos, um estudo longitudinal prospectivo, no qual a empresa fosse acompanhada ao longo do tempo, à medida que se desenvolvesse, poderia trazer outros detalhes do processo de desenvolvimento da Contabilidade Gerencial que em, estudos retrospectivos, seriam inviáveis de se observar.

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Management control systems*. 10th ed. Boston: McGraw-Hill Irwin, 2000.
- AUZAIR, S. M.; LANGFIELD-SMITH, K. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, [S.l.], v. 16, p. 399-421, 2005.
- DAVILA, T. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, [S.l.], v. 30, p. 223-248, 2005.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. *The new institutionalism in organization analysis*. Chicago: University of Chicago Press, 1991.
- DONALDSON, L. *American anti-management theories of organization: a critique of paradigm proliferation*. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.
- GERDIN, J.; GREVE, J. Forms of contingency fit in management accounting research – a critical view. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, p. 303-326, 2004.
- GLICK, W. H. et al. Studying changes in organizational design and effectiveness: retrospective event histories and periodic assessments. In: HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.). *Longitudinal field research methods: studying processes of organizational change*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995. p. 126-154.
- GRANLUND, M.; TAIPALEENMAKI, J. Management control and controllership in new economy firms- a life cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, [S.l.], v. 16, p. 21-57, 2005.
- GREENWOOD, R.; HININGS, C. R. Understanding strategic change: the contribution of archetypes. *Academy of Management Journal*, [S.l.], v. 36, n. 5, p.1052 -1081, 1993.
- _____; _____. Understanding radical organizational change: bringing together the old and the new institutionalism. *The Academy of Management Review*, [S.l.], v. 21, n. 4, p.1022 -1054, 1996.
- HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.). *Longitudinal field research methods: studying processes of organizational change*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.
- KOTECKI, M. L. *Building a future: creating and leveraging organization resilience within the context of history, change, and continuity*. 2001. Tese (Doutorado) – *Benedictine University*, Lisle, 2001.
- LEONARD-BARTON, D. A dual methodology for case studies: synergistic use of longitudinal single site with replicated multiple sites. In: HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.). *Longitudinal field research methods: studying processes of organizational change*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995. p. 38-64.
- LEVIE, J.; HAY, M. *Progress or just proliferation? A historical review of stages models of early corporate growth*. Working Paper, 1999.
- MEYER, A. D.; TSUI, A. S.; HININGS, C. R. Configurational approaches to organizational analysis. *Academy of Management Journal*, v. 36, n. 6, p. 1175-1195, dec., 1993.
- MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. *Qualitative data analysis*. 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1994.
- MILLER, D. Configurations of strategy and structure: towards a synthesis. *Strategic Management Journal*, [S.l.], v. 7, n. 3, p. 233-249, may/june, 1986.
- _____. The genesis of configurations. *Academy of Management*, [S.l.], v. 12, n. 4, p. 686-701, oct., 1987.

_____. Configurations revisited. *Strategic Management Journal*, [S.l.], v. 17, n. 1, p. 505-512, jul., 1996.

MILLER, D.; FRIESEN P. H. Archetypes of organizational transition. *Administrative Science Quarterly*, [S.l.], v. 25, p. 268-299, june, 1980a.

_____; _____. Momentum and revolution in organizational adaptation. *Academy of Management Journal*, [S.l.], v. 23, p. 591-614, dec., 1980b.

_____; _____. A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, [S.l.], v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.

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

PETTIGREW, A. M. Longitudinal field research on change: theory and practice. In: HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.). *Longitudinal field research methods: studying processes of organizational change*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995. p. 91-125.

SEIDMAN, I. E. *Interviewing as qualitative research: a guide for researchers in education and the social sciences*. New York: Teachers College, Columbia University, 1991.

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

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

VAN DE VEN, A. H.; POOLE, M. S. Methods for studying innovation development in the Minnesota innovation research program. In: HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.). *Longitudinal field research methods: studying processes of organizational change*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995. p. 155-185.

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

Artigo recebido em 22/02/2009.

Artigo aprovado, na sua versão final, em 17/06/2010.

ANEXOS

Figura 2 – Diagrama de Eventos Críticos (1ª. Parte)

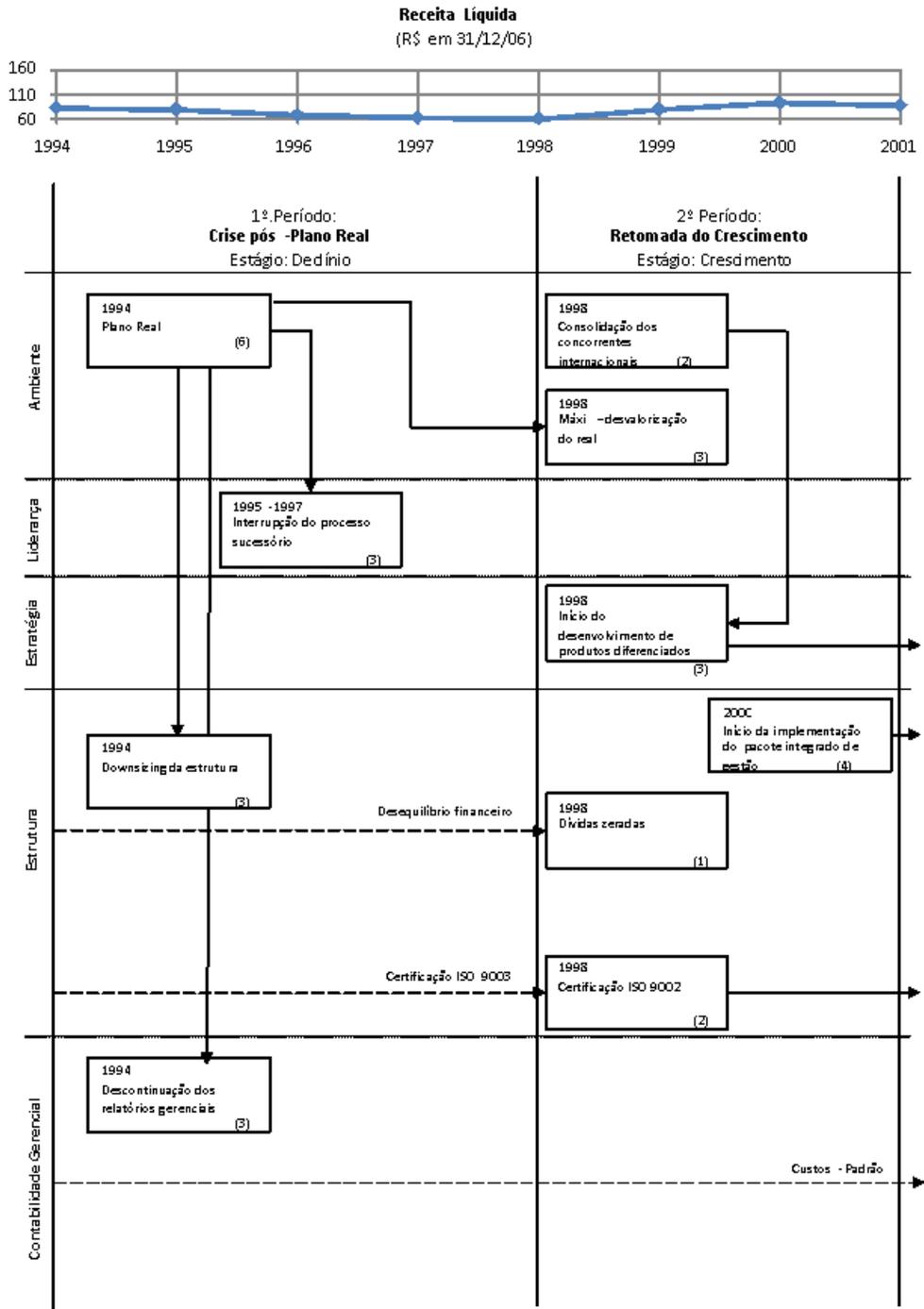


Figura 3 – Diagrama de Eventos Críticos (2ª. Parte)

