

## 1 Introdução

A evolução dos controles gerenciais pode ser remontada à segunda metade do século XX, quando grandes corporações, de abrangência multinacional e com múltiplas unidades de negócios tiveram que desenvolver novas medidas de desempenho, baseadas nas Novas Tecnologias de Informação e Comunicação (NTICs). Gomes (1997) destaca que, nesta época de globalização alavancada pelas NTICs, as perspectivas de controle mudaram, com ênfase na descentralização do controle, no controle não somente de números e índices, mas também de atitudes e comportamentos e, como base para a consecução de objetivos estratégicos, em controles alinhados em um contexto amplo e socialmente complexo.

Isto gerou pesquisa e desenvolvimento por novos indicadores e métodos de avaliação de desempenho e novos modelos de controle gerencial. Este crescimento na pesquisa também foi alavancado pelo crescimento do setor terciário ou, em outra terminologia, o setor de Serviços. O setor de Serviços cresceu em importância, não só em valor agregado ao PIB dentro das economias nacionais, mas também em tamanho e complexidade. (GRÖNROOS, 2004) Os estudos de serviços foram iniciados na década de 1970 e, embora haja uma literatura considerável na área, não há estudos mais detalhados relativo aos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) neste setor. Embora seja relevante para as organizações, estudos sobre Controles Gerenciais em serviços não são tão comuns na Academia Brasileira (BEUREN, PASQUAL e SCHLINDWEIN, 2007) e boa parte dos que estão classificados como tal ou são estudos dispersos, sem nenhuma concentração específica por setor, ou são majoritariamente do setor público, que possui características diferentes das empresas privadas e que possuem inícios, na maioria das vezes, com um porte pequeno.

Outro ponto a ser levado em consideração no desenvolvimento de Sistemas de Controle Gerencial (SCG), são os diferentes inícios de empresas de serviços em comparação com empresas industriais. As empresas industriais são, em sua maioria, empreitadas que possuem características estruturais de grande tamanho e complexidade, demandando assim SCG mais estruturados desde sua implantação, enquanto as empresas de Serviços, por outro lado, iniciam suas atividades de maneira mais informal, começando como Pequenas e Médias Empresas (PME), maior centralização do controle por parte do sócio e/ou gestor, e mais foco na entrega dos produtos do que no controle dos indicadores de desempenho como os custos e rentabilidade (ARAÚJO e MEIRA, 1997).

Para entender como funciona o desenvolvimento de SCG em empresas de serviços, uma das linhas de pesquisa existentes é a análise do Ciclo de Vida Organizacional (CVO) e sua relação com os SCG. Embora haja alguma pesquisa no assunto, em empresas de serviços os estudos ainda se encontram desconexos, com estudos de caso diversos e alguns surveys concentrados em um ou outro setor. (LAVARDA e PEREIRA, 2012) Todavia, para entender o processo evolutivo e de adoção dos SCG pelas empresas de serviços, ainda há uma demanda a fim de que se desenvolvam estudos longitudinais sobre o CVO e sua correlação com os SCG desenvolvidos pela empresa. Embora este campo de estudo esteja sendo explorado, ainda não há um modelo específico que busque entender, integral e contextualmente, a correlação entre a evolução do CVO e a adoção de SCG nas empresas de serviços. É dentro deste hiato na produção acadêmica que se desenvolve o problema de pesquisa proposto neste artigo.

Tendo em vista as premissas de que: 1) Os Sistemas de Controle Gerencial se correlacionam com Ciclos de Vida das Organizações ao longo do tempo (LAVARDA e PEREIRA, 2012); 2) Os estudos de CVO e sua correlação com os SCG em empresas de serviços

ainda são insipientes (AUZAIR, 2010) e 3) ainda não foram definidas relações causais que pudessem explicar suficientemente esta correlação tendo em vista a falta de estudos longitudinais na área (KALLUNKI e SIVOLA, 2008), definem-se as questões de pesquisa:

“Qual é a correlação do Ciclo de Vida nas Organizações de Serviços e a adoção de Sistemas de Controle Gerencial, tendo em vista as diversas variáveis moderadoras e mediadoras existentes nestas empresas?”

Para lidar com tal questão, este artigo propõe um modelo conceitual para pesquisar a relação entre o ciclo de vida das organizações e a implantação de sistemas de controle gerencial, com a finalidade de estudar suas correlações (unívocas ou biunívocas) e a influência de variáveis moderadoras presentes na literatura de serviços. A estrutura deste artigo apresenta a relevância deste estudo em casos de pequenas e médias empresas (PMEs), principalmente no setor de serviços onde os custos fixos diretos com estrutura, infraestrutura e pessoal são relevantes e impactam na sobrevivência das PMEs e, conseqüentemente, no esforço empreendedor brasileiro.

A contribuição não é somente para o esforço empreendedor, a partir do entendimento de como o controle gerencial evolui (ou não) nestas empresas e como isto pode impactar na tomada de decisão gerencial, mas também na proposta de um modelo teórico que dê subsídio aos pesquisadores para avaliar estes impactos em diferentes setores de serviço e em diferentes estágios do ciclo de vida destas organizações. A relevância de um modelo que inicie estas pesquisas, ainda pode e deve ser estendida para o futuro do empreendedorismo em vias digitais, com o crescimento exponencial do trabalho remoto, especialmente em épocas de pandemia.

A estrutura deste artigo envolve esta introdução, o problema de pesquisa e a proposta de modelo, um referencial teórico de cada fator do modelo apresentado, a proposta de modelo discutida e considerações finais.

## 2 Referencial teórico

### 2.1. Serviços – conceitos e critérios de classificação

Embora a discussão de Serviços seja nova na Gestão (GRÖNROOS, 2004), ela não é recente no debate em Economia. Kon (2004), em detalhado estudo, relata que a análise da atividade de serviços como geradora de valor remonta desde ao século XVII com os fisiocratas (KON, 2004). Serviços, na concepção da época, eram considerados “estéreis”, por não estarem diretamente vinculados à agricultura, a atividade geradora de riqueza. Já Adam Smith (*apud* KON, 2004; p. 5) declara que o trabalho agrega valor quando posto em ação nos processos produtivos das organizações, mas não em outras tarefas, como no “trabalho de um empregado doméstico” (op. cit., p. 5), que não acrescentaria nenhum valor às Economias nacionais.

Tabela 1: Serviços são diferentes

Bens	Serviços	Implicações decorrentes
Tangíveis	Intangíveis	Serviços não podem ser estocados. Serviços não podem ser patenteados. Serviços não podem ser exibidos ou comunicados com facilidade. É difícil determinar o preço.

Padronizados	Heterogêneos	O fornecimento de um serviço e a satisfação do cliente dependem das ações dos funcionários. A qualidade do serviço depende de diversos fatores incontrolláveis. Não há certeza de que o serviço executado atenda ao que foi planejado e divulgado.
Produção separada do consumo	Produção e consumo simultâneos	Clientes participam e interferem na transação. Os clientes afetam-se mutuamente. Os funcionários afetam o serviço prestado.
		A descentralização pode ser essencial. É difícil ocorrer produção em massa.
Não perecíveis	Perecíveis	É difícil sincronizar a oferta e a demanda em serviços. Os serviços não podem ser devolvidos ou revendidos.

Fonte: (Zeithaml e Bitner, 2003).

Logo, a intangibilidade dos serviços, uma das principais características para a sua classificação e entendimento, tem sua origem na visão clássica da Economia, pois na falta de uma unidade tangível de valor (o bem físico), os autores clássicos não reconheciam a presença de valor agregado. Este tipo de característica está presente na revisão dos pressupostos teóricos das “características IHIP”, que são a intangibilidade, a heterogeneidade, a inseparabilidade de produção e consumo e a perecibilidade (ou não estocabilidade). Deste modo, Serviços foram conceituados na literatura como “aquilo que não são” ou, “produtos deficientes” (SPRING & ARAUJO, 2009). As características IHIP e suas diferenças com os bens são apresentados na Tabela 1.

Spring & Araújo (2009) também defendem que a distinção entre produtos e serviços como construtos diferentes é prejudicial para o correto entendimento dos serviços e não condiz com a realidade dos negócios, o que também está de acordo com outros trabalhos (CHANDLER, 1962; VANDERMERWE & RADA, 1988; GADREY, 2000; SAMPSON E FROEHLE, 2006). Outros autores criticam o conceito “IHIP”, buscando novos tratamentos para estudar a prestação de serviços sem a dicotomia bem-serviço (CORRÊA et al., 2007; VARGO & LUSCH, 2008a; b). Em síntese, algumas classificações de serviços têm influência das características inerentes aos primeiros textos (características IHIP) e, por isso, a maioria de suas definições inclui alguns dos critérios de intangibilidade, heterogeneidade, não estocabilidade e coprodução, como nas definições abaixo citadas:

- (...) atividades econômicas que proporcionam tempo, lugar e forma de utilidade que acarretam em uma mudança no recipiente. Os serviços são produzidos por a) produtor agindo para o recipiente; b) recipiente fornecendo parte do trabalho; e/ou c) recipiente e produtor criando o serviço em interação (RIDDLE, 1986 *apud* KON, 2004; p. 29).
- Serviço é um ato ou desempenho oferecido por uma parte a outra. Embora o processo possa estar ligado a um produto físico, o desempenho é essencialmente intangível e normalmente não resulta em propriedade de nenhum dos fatores de produção (LOVELOCK & WRIGHT, 2005; p. 5).

Estas definições contribuem para que se possa ver Serviços como um sistema de entrega de valor, utilizando recursos tangíveis com uma variada gama possível de *outputs* ao receptor. Outra característica destes conceitos em Operações é a presença de um processo onde o consumidor do serviço “recebe” o serviço prestado. As definições de Marketing são mais preocupadas com o que é o serviço (ou o conceito de serviço), enquanto as definições de

Operações preocupam-se com o modo pelo qual o serviço é entregue.(GOLDSTEIN et al., 2002)

Embora *frameworks* tenham sido adaptados e criados para mensurar a eficácia e eficiência na entrega de serviços, porém algumas pesquisas não têm tido facilidade em testar hipóteses generalizáveis entre várias empresas de serviços. Lovelock & Wright (2005) classificam os serviços pela natureza do ato do serviço e pelo receptor dos serviços em si, classificando-os em processadores de pessoas, de posses, de estímulos mentais e de informações como visto nos exemplos listados da Tabela 3.

Tabela 2: Tipologias para Classificação de Serviços

Foco em equipamento/pessoal	Provisionamento de equipamentos é o cerne da entrega de serviços (foco em equipamentos) ou o provisionamento de <i>staff</i> de contato é o cerne da entrega de serviços (foco em pessoas).
Tempo de contato do consumidor por transação	Alto contato ocorre quando o consumidor gasta horas, dias ou semanas em uma transação. Baixo contato ocorre quando o consumidor gasta menos alguns minutos.
Grau de customização	Alto grau de customização ocorre quando o serviço entregue pode ser
	completamente adaptado ao consumidor. Baixo grau de customização ocorre quando o prestador não customiza nada ou, no máximo, tem vários caminhos para ter o serviço, embora todos estes sejam padronizados e pré-programados.
Grau de delegação	Alto grau de delegação ocorre quando o <i>staff</i> de <i>front-office</i> pode exercer decisões na alteração da entrega do serviço. Baixo grau de delegação ocorre quando o pessoal de <i>front-office</i> precisa de autorização superior para fazer alterações.
Valor agregado do <i>back-office/front-office</i>	Um serviço orientado para <i>back-office</i> é aquele cuja proporção de <i>staff</i> de <i>front-office</i> (contato com o consumidor) é pequena. No serviço orientado para <i>front-office</i> a proporção é grande.
Foco em produto/processo	Foco em produto tem ênfase naquilo que o consumidor adquire. Foco em processo tem ênfase em como o produto é entregue ao consumidor.

Fonte: Adaptado de Lovelock & Wright (2005).

## 2.2. Sistemas de Controle Gerencial

### 2.2.1. Análise de Desempenho – conceito e características

A análise de desempenho “pode representar um papel importante em focar pessoas e recursos em aspectos particulares do negócio” (WAGGONER, NEELY & KENNERLEY, 1999). Medidas de desempenho podem ser desenhadas em diversas abordagens que evoluem ao longo do tempo devido às influências internas e externas e aos tópicos processuais e transformacionais (op. cit.). Segundo Bird et al. (1995), para se formar um modelo de mensuração de desempenho, é preciso: 1º Escolher o que medir (censo *versus* amostragem; usuários potenciais da informação e objetivos primários); 2º Definir os indicadores segundo critérios específicos (relevantes, práticos, temporalmente consistentes etc.); 3º Definir os alvos de desempenho; 4º Evitar critérios irrealistas de avaliação dos indicadores e 5º Definir um protocolo de monitoramento (WAGGONER, NEELY & KENNERLEY, 1999; BIRD et al., 2005).

Tabela 3: Entendendo a Natureza da Atividade de Serviço

		Quem se beneficia com o serviço?	
		Pessoas	Processos
Qual é a natureza dos serviços?	Ações tangíveis	<i>Processamento de Pessoas</i>	<i>Processamento de posses</i>
		Hospitais	Transporte de cargas
		Hotéis	Oficina mecânica
		Salões de beleza	Comércio varejista
		Academias	Lavagem a seco
	Ações intangíveis	<i>Processamento de estímulo mental</i>	<i>Processamento de dados</i>
		Serviços de telefonia	Serv. de Contabilidade
		Consultoria	Bancos
		Aulas de MBA	Seguradoras
		Serviço de TV a Cabo	Serv. Jurídicos

Fonte: (Lovelock e Wright, 2005).

Toni & Tonchia (2001) descrevem os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) através de vários critérios (TONI & TONCHIA, 2001): o grau de formalização, de integração com outros sistemas da organização e de utilização; e sua categorização, como medidas de desempenho de “custo” e/ou “não custo”. As medidas de custo são os custos de produção, e a produtividade e as medidas não custo são medidas de tempo, flexibilidade e qualidade. Nota-se no *framework* dos autores que a maioria das medidas é focada na avaliação do uso do capital e dos recursos tangíveis, com poucas medidas de desempenho perceptuais. Um dos pontos a ser ressaltado é que o universo analisado foi de empresas produtoras de bens físicos e não de serviços.

Evans (2004), em estudo de empresas de serviços, identifica uma relação entre a maturidade do SCG e o desempenho das empresas em si. Embora exploratório, o estudo lança luz sobre a progressão entre os SCG e o desempenho como um sinal da maturidade da empresa de serviços, ou seja, quanto mais maduro o sistema, mais madura a empresa. Para Folan & Browne (2005), os SCG passaram por uma evolução, começando das recomendações, passando por frameworks, sistemas e, no último estágio, mensuração Interorganizacional, sendo que bons sistemas de mensuração (2º estágio) devem ter dois requisitos: um framework estrutural e outro procedimental. Para mais detalhes de critérios de avaliação de desempenho em serviços, é necessário listar estudos empíricos executados nos setores específicos (EVANS, 2004; FOLAN & BROWNE, 2005).

Segundo Côrrea et al. (2007), “aspectos de desempenho são os critérios usados pelos clientes da operação de serviço para avaliar seu nível de satisfação”. Critérios de desempenho em Serviços são tanto perceptuais (avaliados pela perspectiva do cliente) quanto objetivos (controles de estoque em serviços, dados financeiros, valores absolutos como indicadores financeiros entre outros). Pode-se denotar alguns destes no tópico seguinte.

### 2.2.2. Indicadores em Controles Gerenciais em Serviços

De Aguiar, Pace e Frezatti (2009) explicam que

O controle gerencial é um dos mecanismos administrativos que contribuem para a implementação de estratégias (Govindarajan, 1988; Mintzberg, Lampel, Quinn, &

Ghoshal, 2006). Ele pode ser entendido como o processo de guiar as organizações em direção a padrões viáveis de atividade em ambiente incerto, exercendo o papel organizacional de permitir que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas, utilizando-se, para tanto, de diferentes sistemas de informação (ANTHONY & GOVINDARAJAN, 2002; BERRY, BROADBENT, & OTLEY, 2005). (AGUIAR, PACE & FREZATTI, 2009)

Como é formado por uma ampla possibilidade de sistemas de informação, uma revisão não extensiva dos indicadores possíveis que podem ser usados em SCG se faz necessária. Dentre algumas fontes de indicadores, podemos listar sistemas de certificação de processos, sistemas de qualidade total, assim como indicadores de desempenho operacional, de Marketing e Vendas e Financeiros. Alguns estudos a seguir exemplificam a miríade de indicadores que podem ser usados nos SCG. Sobre certificações, Tummala & Tang (1996) comparam os conceitos centrais do Prêmio Malcom Baldrige, a certificação ISO9000 e as premiações de qualidade europeias e a relevância dos fatores de desempenho destes. Os “valores centrais” do processo de qualidade, em ordem crescente de importância são: os indicadores financeiros, os indicadores operacionais e, no topo, os indicadores de satisfação do consumidor.

Brah, Wong & Rao (2000), ao analisar a relação entre variáveis da Gestão da Qualidade Total e construtos de desempenho, lista dois tipos de critérios de desempenho: desempenho operacional e desempenho financeiro. Usando análise fatorial os autores descrevem 16 critérios com alta carga nos dois fatores levantados. Ceretta & Quadros (2003) sintetizam os objetivos de desempenho mais comuns na literatura de Serviços, cobrindo tanto critérios objetivos quanto subjetivos (perceptuais) inerentes às operações de Serviços, como se pode observar na Tabela 4.

Em síntese, a análise de desempenho pode ser executada através de critérios objetivos ou subjetivos, qualitativos ou quantitativos, de maneira estanque (indicadores únicos) ou multidimensional (vários indicadores em um modelo integrado). O conjunto integrado de indicadores e medidas de desempenho compõe o Sistema de Controle Gerencial, a ser melhor detalhado no item seguinte.

### 2.2.3. Sistemas de Controle Gerencial – conceito e características

O sistema de controle gerencial é a forma de se obter as informações necessárias, podendo ser mais ou menos formal, mais focados em medidas financeiras ou medidas subjetivas e, até mesmo, mais ou menos espontâneo, segundo a demanda e necessidade dos gestores. Todavia, independentemente de sua estrutura, o sistema de controle visa a reforçar os objetivos e direcionar os esforços das pessoas em alcançá-los dentro das organizações. No escopo das atividades da empresa, os Sistemas de Controle Gerenciais podem ter duas perspectivas: uma ampla e outra limitada. No escopo mais limitado existem os controles burocráticos, com foco em resultados financeiros e que definem que os desvios da meta são anomalias. No escopo amplo, os controles podem ser focados em gerar consciência estratégica nos funcionários, ampliando o escopo para além dos limites internos da organização e, por causa, disso, mais flexíveis tanto na sua definição como na análise de seus resultados. (GOMES, 1997)

Tabela 4: Sistema de mensuração de desempenho para a indústria de Serviços

Dimensões do desempenho		Tipos de medida
Resultados	Competitividade	Fatias de mercado e posição relativa

		Crescimento de vendas
		Medida da base de clientes
	Desempenho financeiro	Lucratividade
		Liquidez
		Estrutura de capital
Determinantes	Qualidade nos serviços	Confiabilidade
		Responsabilidade
		Aparência
		Limpeza
		Conforto
		Amigabilidade
		Comunicação
		Cortesia
		Competência
	Acesso	
	Flexibilidade	Flexibilidade de volume
		Flexibilidade na entrega
		Flexibilidade na especificação
	Utilização de recursos	Produtividade
		Eficiência
Inovação	Desempenho nos processos de inovação	
	Desempenho de inovações individuais	

Fonte: Ceretta & Quadros (2003)

O uso correto dos SCG auxilia na melhoria do planejamento, diminuindo custos e desperdícios (ARAÚJO e MEIRA, 1997). No caso de empresas de serviços, os SCG devem não somente incluir as medidas de resultado e eficiência envolvidas na entrega do produto final, mas também buscar quantificar e analisar os ativos intangíveis tais como o conhecimento acadêmico e tácito dos funcionários, os processos facilitadores de transferência e aquisição do conhecimento, o relacionamento da empresa com clientes, fornecedores e o mercado de trabalho além da capacitação em Pesquisa e Desenvolvimento. (BARBOSA e GOMES, 2002)

Um SCG pode ser formado por três subsistemas: mecanismos de controle de ações (processos e metodologias), mecanismos de controle social (programas de desempenho funcional, sistemas de recompensa e benefícios) e de resultados (financeiros e operacionais). Após a definição dos tipos de controle demandados, o desenho do SCG precisa levantar duas dimensões: as características da informação e as técnicas existentes para o controle. As técnicas de controle podem ser classificadas em “tradicionais” e “contemporâneas” conforme a Tabela 5. (FREZATTI e AGUIAR, 2007)

Tabela 5: Resumo da literatura sobre tipos de controles

Chenhall e Langfield-Smith (1998)		Ferreira e Otley (2006)	
Tradicionais	Contemporâneas	Tradicionais	Contemporâneas
Sistemas Orçamentários para Planejamento e Controle	<i>Benchmarking</i>	Planejamento Estratégico	<i>Balanced Scorecard</i>
Medidas de Desempenho (ROI)	Técnicas Baseadas em Atividades (ABC e ABM)	Orçamento	Orçamento Baseado em Atividades
Relatórios de Resultado por Departamento	Medidas de Desempenho Balanceadas	Análise de Variação Orçamentária	Custeio Baseado em Atividades
Análise Custo-Volume-Lucro	Medidas de Desempenho Baseadas em Equipe	Técnicas Tradicionais de Custeio	Custeio Alvo
	Medidas Baseadas em Empregados	Análise de Lucratividade do Produto	Análise de Lucratividade de Cliente
	Planejamento Estratégico	<i>Tableau de Bord</i>	<i>Economic Value Added (EVA)</i>
		Lucro Residual	Análise do Ciclo de Vida do Produto
		Retorno sobre o Investimento	Benchmarking
		Análise Custo-Volume-Lucro	
		Técnicas de Pesquisa Operacional	

Fonte: Frezatti e Aguiar, 2007

### 2.3. O Ciclo de Vida das Organizações – conceito e características

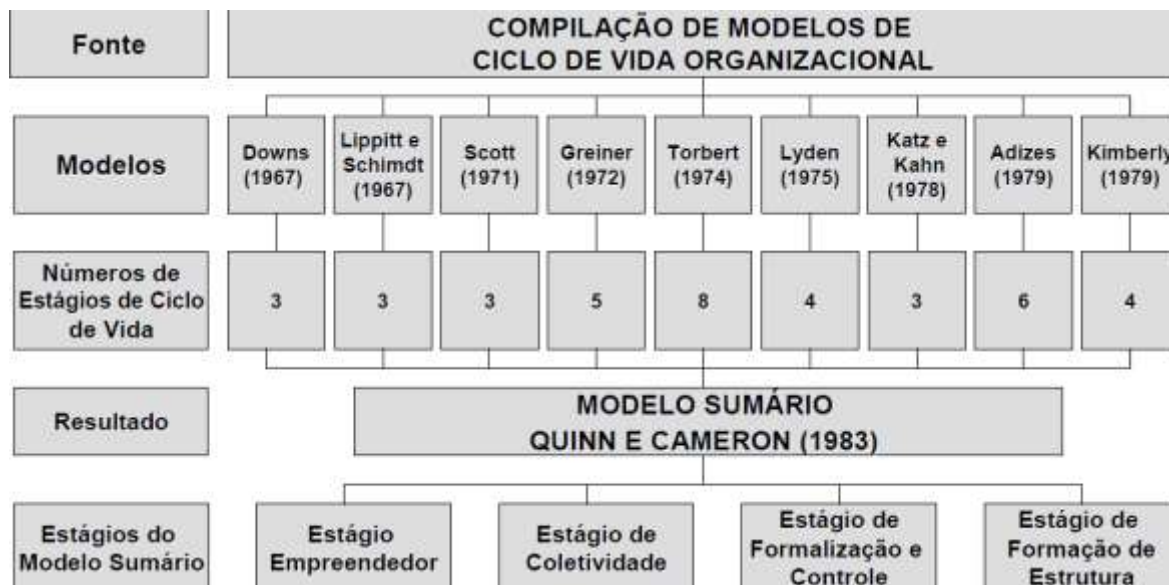
Segundo Souza, Necyk e Frezatti (2008):

O estudo do ciclo de vida das organizações aborda a questão de como as organizações desenvolvem no tempo. Autores que adotam essa abordagem defendem que as mudanças organizacionais ocorrem em padrões previsíveis caracterizados por estágios de desenvolvimento. Transições típicas são esperadas na medida em que as organizações simples, jovens e pequenas se tornam mais complexas, velhas e grandes. (Souza, Necyk e Frezatti, 2007)

Em recente estudo, Cunha, Klann e Lavarda (2013) demonstram que há, ainda, poucos estudos de correlação entre CVO e SCG disponíveis na literatura internacional. Os autores sintetizam, graficamente, os estudos por eles achados em sua revisão. Os diversos estudos, com diferentes focos de atenção, demonstram que o mercado reage aos indicadores de desempenho dependendo do estágio do CVO (ANTHONY e RAMESH, 1992); as organizações tendem a dar mais rigor formal em determinadas fases (MOORES e YUEN, 2001); as empresas da Nova Economia são mais voltadas ao planejamento que ao controle (GRANLUND e TAIPALEENMÄKI, 2005); empresas de serviços dão mais ênfase aos seus SCG em sua maturidade do que no declínio (AUZAIR e LANGFIELD-SMITH, 2005) como o uso do Activity Based-Costing (ABC) como observado por Kallunki e Silvola (2008) e mudanças no uso da informação e, subsequentemente, na confecção do SCG em cada fase do CVO (SILVOLA, 2008a e 2008b). Os achados compilados dos sete estudos encontrados pelos autores são sintetizados na Tabela 5.



Figura 1: Modelo Ciclo de Vida de Quinn e Cameron (1983)



Fonte: Cunha, Klann e Lavarda (2013)

Tendo em vista os estudos coletados, este autor propõe a construção de um modelo de análise da relação entre o CVO e a evolução dos SCG, baseado nas referências deste capítulo. O modelo proposto, apresentando no item 3, não é exaustivo e seus construtos e variáveis serão construídos ao longo do período de pesquisas e baseado em mais levantamentos teóricos e empíricos ao longo do estudo. O modelo em si baseia-se na literatura inicial deste projeto e deverá conter contribuições de estudos posteriores aos levantados pelos autores citados e outras pesquisas desenvolvidas ao longo do projeto.

### 3 Metodologia

Para se analisar o problema de pesquisa, o modelo proposto visa a análise e a pesquisa a ser desenvolvida em 4 etapas:

- ➔ Na 1ª parte (parcialmente desenvolvida neste artigo) deve ser executado um **levantamento bibliográfico extensivo** de Sistemas de Controle Gerencial e Ciclo de Vida das Organizações com foco em estudos de empresas de serviços, embora não se limitando a estes, na falta de literatura mais específica; (GIL, 2008)
- ➔ Na 2ª parte buscar-se-á fazer múltiplos **estudos de casos** sobre as variáveis e sua relação através de percepções de gestores de empresas de serviços refinando as diversas variáveis relativas aos fatores levantados para, posteriormente;
- ➔ Na 3ª parte, será feito o refinamento de um modelo conceitual, a partir das confirmações (ou exclusões) das hipóteses na literatura com base nos estudos de casos executados junto aos gestores destas empresas (*grounded theory*), cuja função será integrar a correlação (ou mesmo relação causal) entre o CVO e os

SCG, intermediados pelas variáveis moderadoras e/ou mediadoras existentes e, por último, (GLASER, 2008)

- ➔ Na 4ª parte será desenvolvida um **levantamento de campo** (survey) com a finalidade de testar o modelo em questão a fim de validar suas variáveis e defender seu uso extensivo em diversas empresas de serviços.

Tabela 5: Resumo dos resultados dos artigos

ANO	AUTOR(ES)	TÍTULO DO ARTIGO	RESULTADOS
1992	Joseph H. Anthony; K. Ramesh	Association between accounting performance measures and stock prices: a test of the cycle hypothesis	Os estágios do ciclo de vida organizacional influenciam a reação do mercado aos indicadores de desempenho das empresas. Dependendo do estágio em que a empresa se encontra, a reação do mercado aos indicadores se modifica.
2001	Ken Moores; Susana Yuen	Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective	Firmas em fase de crescimento dão atenção especial ao aumento da formalidade de seu sistema de contabilidade gerencial (MAS). Além disso, a formalidade do MAS aumenta da fase do nascimento para o crescimento, e da fase da maturidade para o renascimento. Por outro lado, essa formalidade diminui da fase do crescimento para a maturidade e do renascimento para o declínio.
2005	Markus Granlund; Jani Taipaleenmäki	Management control and controllership in new economy firms: a life cycle perspective	Pesquisaram práticas de controle gerencial em empresas da Nova Economia, por meio da abordagem do ciclo de vida corporativo. Seus achados apontam que nesse tipo de empresas o planejamento costuma se sobrepôr ao controle.
2005	Sofia Md. Auzair e Kim Langfield-Smith.	The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations	Empresas de serviços na fase de maturidade do seu ciclo de vida dão maior ênfase a uma forma mais burocrática do sistema de controle gerencial em relação a empresas em fase de crescimento.
2008	Juha-Pekka Kalhunki; Hanna Silvola	The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing	O uso do sistema de custeio ABC é maior nas fases de maturidade e renascimento do que na fase do crescimento.
2008	Hanna Silvola	Design of MACS in growth and revival stages of the organizational life-cycle	Durante a fase de crescimento, a contabilidade gerencial estava focada no suporte ao crescimento. Já na fase de renascimento, a contabilidade gerencial adotava um ponto de vista mais estratégico. Os sistemas de controle gerencial tinham foco voltado para a avaliação dos investimentos de capital e planos de investimento no estágio de crescimento, com formalidade moderada; e para a eficácia do custeio, giro dos estoques, custo contábil, preços, suporte para decisões estratégicas, na fase do renascimento, com elevada formalidade.
2008	Hanna Silvola	Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm?	O plano de negócios e as demais técnicas de controle gerencial variam de acordo com os estágios de ciclo de vida organizacional e também perante a existência ou não de investidores de capital.

Fonte: Da Cunha, Klann e Lavarda (2013)

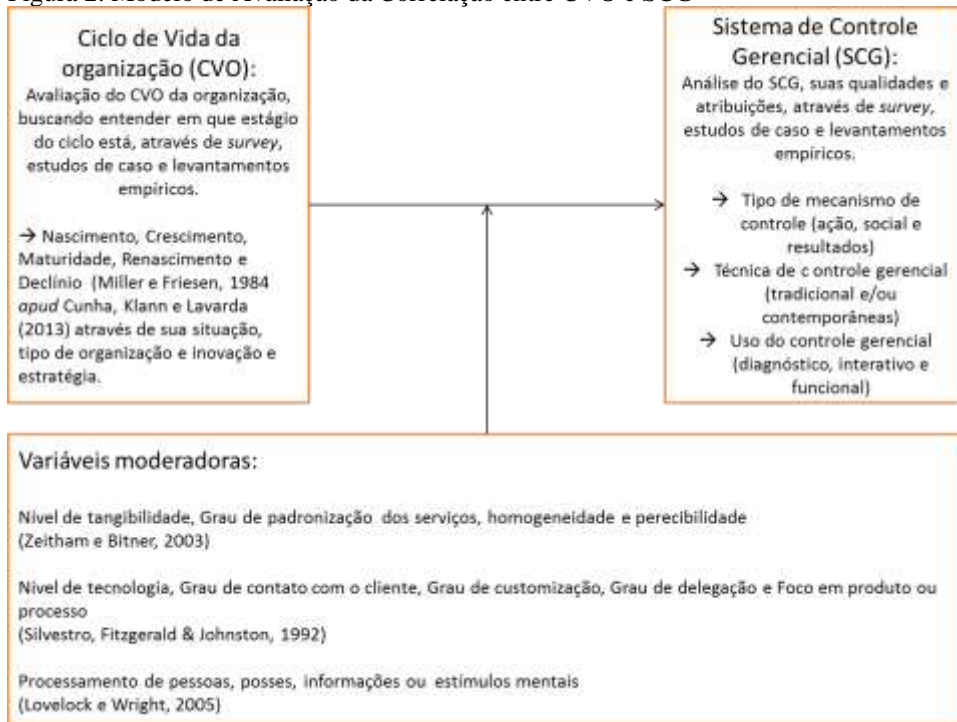
#### 4 Proposta de modelo de análise

Logo, esta proposta trabalha com as metodologias de coleta de dados através de pesquisa bibliográfica, estudo de casos, a fim de executar *grounded theory* e, por último, um levantamento de campo, com uma abordagem explicativa das relações entre os diversos construtos e variáveis definidas. (GIL, 2008; PETRINI e POZZEBON, 2008; BIANKI e IKEDA, 2008).

O modelo de pesquisa inicialmente proposto (Figura 2) não é uma proposição final. Este é um protótipo que se imagina ser a correlação ideal entre o CVO e o SCG, mediado por variáveis endógenas e exógenas. Não se pretende aqui exaurir a discussão sobre o assunto ou definir um modelo definitivo, mas desenvolver hipóteses iniciais sobre estacorrrelação, ainda a serem testadas no processo de pesquisa deste doutorado.

O modelo a seguir é rapidamente explicado e alguns resultados esperados e considerações sobre este projeto de pesquisa são discutidos a seguir.

Figura 2: Modelo de Avaliação da Correlação entre CVO e SCG



Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

No modelo proposto, serão usados os questionários adaptados das literaturas para se definir o CVO da empresa em questão e um questionário próprio para se definir o SCG existente na mesma. Este questionário será executado no estudo de campo tendo em vista alimentar o modelo com as informações advindas das empresas selecionadas. As questões estruturais oriundas do referencial teórico (ZEITHALM & BITNER, 2003; SILVESTRO, FITZGERALD & JOHNSTOM, 1992; LOVELOCK & WRIGHT, 2005) também serão levantadas nesta fase. De posse dessas informações e dos dados do levantamento teórico, será desenvolvido o modelo final de pesquisa, e a ferramenta de pesquisa (questionário tabulado) a fim de testar e validar as hipóteses presentes nos estudos selecionados.

## 5 Considerações finais

Os resultados esperados desta pesquisa são diversos. O primeiro resultado da pesquisa é o levantamento e desenvolvimento de uma literatura o mais extensiva possível sobre os temas de Ciclo de Vida Organizacional, Sistemas de Controle de Gestão e suas interações, possibilitando conhecer e integrar um corpo de conhecimentos ainda insipiente e carente de maiores esforços de pesquisa.

O segundo resultado deste projeto é o aprimoramento dos conhecimentos, através de estudos de campo executados com entrevistas de profundidade *in loco* com executivos das mais diversas empresas de serviços. O resultado é ter maior arcabouço teórico sobre o assunto na realidade brasileira e contribuir com uma visão nacional mais robusta sobre o assunto.

O terceiro resultado que se espera deste trabalho é a aplicação da *grounded theory* de Glaser e Strauss (1967) em um estudo de Gestão de Sistemas na realidade brasileira com a finalidade de desenvolver teorias. Embora não se possa afirmar a inexistência do método em estudos brasileiros, este autor não encontrou nenhum estudo que o utilizasse, em comparação com uma pequena gama de *papers* estrangeiros que discutem seu uso (artigos conceituais) e alguns estudos e proposições usadas do método.

Como último e derradeiro resultado, pretende-se a criação de um modelo de análise abrangente que possa auxiliar não somente à comunidade acadêmica na avaliação da evolução dos SCG nas diversas fases do CVO, mas também a subsidiar gestores com os conceitos avaliados. Intenta-se que este modelo possa corroborar de maneira mais abrangente e generalista com os achados parciais disponíveis na literatura encontrada e demais textos.

Uma das limitações desta pesquisa é a literatura focada nos trabalhos seminais de autores de referência na área de Administração. Áreas correlatas como Tecnologia de Informação (TI), Ciência da Informação (CI) podem ter outras contribuições, mas optou-se por manter a literatura em Gestão de Processos, Controladoria e serviços a fim de evitar dispersão em uma fase inicial.

Futuras contribuições podem suportar o modelo através de pesquisas qualitativas (estudos de caso, entrevistas com gestores na área de Controladoria e TI etc.) para corroborar com as hipóteses iniciais do modelo. Por fim, será feita a continuidade desta pesquisa nas fases subsequentes a fim de testar as variáveis, suas hipóteses subjacentes e validade interna e externa das variáveis, fatores e construtos.

## Referências

ANTHONY, Joseph H.; RAMESH, K. *Association between accounting performance measures and stock prices: A test of the life cycle hypothesis*. Journal of Accounting and Economics, v. 15, n. 2-3, p. 203-227, 1992.

ARAÚJO, N. M. C.; MEIRA, G. R. **O papel do planejamento, interligado a um controle gerencial, nas pequenas empresas de construção civil**. In: XVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção / 3º Congresso Internacional de Engenharia Industrial, 1997, Gramado. Anais do XVII ENEP / 3º Congresso Internacional de Engenharia Industrial. Gramado: UFRGS/ABEPRO, 1997.

AUZAIR, Sofiah Md; LANGFIELD-SMITH, Kim. *The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations*. Management Accounting Research, v. 16, n. 4, p. 399-421, 2005.

\_. *Organisational Life Cycle Stages and Management Control Systems in Service Organisations*. International Journal of Business and Management, v. 5, n. 11, p. p56, 2010.

BARBOSA, José Geraldo P.; GOMES, Josir Simeone. **Um estudo exploratório do controle gerencial de ativos e recursos intangíveis em empresas brasileiras**. Revista de Administração Contemporânea 6.2 (2002): 29-48.

BEUREN, I.M.; SCLINDEWIN; A.C.; PASQUAL, D. L. **Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006**. Revista de Contabilidade e Finanças. Vol.18 (45), 2007, p.1-30.

- BIRD, S. M. et al. *Performance indicators: good, bad, and ugly*. Journal of the Royal Statistical Society, v. 168, n. 1, p. 1-27, 2005.
- BIANCHI, Eliane Maria Pires Giavina; IKEDA, Ana Akemi. **Usos e aplicações da grounded theory em Administração**. GESTÃO. Org-Revista Eletrônica de Gestão Organizacional, v. 6, n. 2, 2010.
- BRAH, Shaikat A.; WONG, Jen Li; RAO, B. Madhu. *TQM and business performance in the service sector: a Singapore study*. International Journal of Operations & Production Management, v. 20, n. 11, p. 1293- 1312, 2000.
- CERETTA, Paulo Sergio; QUADROS, Cláudio Joel de. **Sistemas de avaliação do desempenho empresarial**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 2003.
- CHANDLER, A. *Strategy and Structure*. Cambridge, Massachusetts: MIT Press, 1962.
- CORRÊA, H. L. et al. *An Operations Management View of the Services and Goods Offering Mix*. International Journal of Operations & Production Management, v. 27, n. 5, p. 20, 2007.
- DA CUNHA, Paulo Roberto; KLANN, Roberto Carlos; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. **Ciclo De Vida Organizacional E Controle Gerencial: Uma Análise Dos Artigos Em Periódicos Internacionais De Contabilidade**. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, v. 3, n. 3, p. 170-186, 2013.
- DE AGUIAR, Andson Braga; PACE, Eduardo Sérgio Ulrich; FREZATTI, Fábio. **Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto**. 2009, disponível em: [http://www.fucape.br/public/producao\\_cientifica/2/RAC%20-%20Andson.pdf](http://www.fucape.br/public/producao_cientifica/2/RAC%20-%20Andson.pdf) e acessado em 01 de novembro de 2014.
- DE SOUZA, Bruno Carlos; NECYK, George Anthony; FREZATTI, Fábio. **Ciclo de Vida das Organizações e a Contabilidade Gerencial**. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 27, n. 1, p. 9-22, 2008.
- EVANS, J. R. *An exploratory study of performance measurement systems and relationships with performance results*. Journal of Operations Management v. 22, p. 219–232, 2004.
- FOLAN, P.; BROWNE, J. *A review of performance measurement: Towards performance management*. Computers in Industry, v. 56, p. 663–680, 2005.
- FREZATTI, F., GUERREIRO, R., AGUIAR, A. B. D., & Gouvêa, M. A. (2007). **Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras**. Revista de Administração Contemporânea, 11(SPE2), 33-54.
- GADREY, J. *The Characterization of Goods and Services: An Alternative Approach*. Review of Income and Wealth, v. 46, n. 3, p. 369-387, 2000.
- GLASER, Barney G. *Conceptualization: On theory and theorizing using grounded theory*. International Journal of Qualitative Methods, v. 1, n. 2, p. 23-38, 2008.
- GOLDSTEIN, S. M. et al. *The service concept the missing link in service design research?* Journal of Operations Management, n. 20, p. 121-134, 2002.
- GOMES, Josir Simeone. **Controle Gerencial na Era da Globalização**. Contabilidade Vista & Revista, 8 (2): 26- 36, out. 1997. Disponível em: <http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/94> e acessado em 14 de novembro de 2014.

GRANLUND, Markus; TAIPALEENMÄKI, Jani. *Management control and controllership in new economy firms—a life cycle perspective*. Management Accounting Research, v. 16, n. 1, p. 21-57, 2005.

GRÖNROOS, C. **Marketing: gerenciamento e serviços**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2004.

KALLUNKI, J., & SILVOLA, H. (2008). *The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing*. Management Accounting Research, 19, 62-79, disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500507000406> e acessado em 02 de novembro de 2014.

KON, A. **A Economia de Serviços**. Rio de Janeiro: Editora Campus/Elsevier, 2004. 269.

LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; PEREIRA, Alexandre Matos. **Uso dos Sistemas de Controles de Gestão nas Diferentes Fases do Ciclo de Vida Organizacional**. Revista Alcance, v. 19, n. 4, p. 497-518, 2013, disponível em: <http://www6.univali.br/seer/index.php/ra/article/view/3058> e acessado em 10 de novembro de 2014.

LOVELOCK, C.; WRIGHT, L. **Serviços: marketing e gestão**. São Paulo: Saraiva, 2005.

MOORES, Ken; YUEN, Susana. *Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective*. Accounting, Organizations and Society, v. 26, n. 4-5, p. 351-389, 2001.

PETRINI, Maira; POZZEBON, Marlei. **Usando grounded theory na construção de modelos teóricos**. Gestão & Planejamento-G&P, v. 10, n. 1, 2009.

SAMPSON, S. E.; FROEHLE, C. M. *Foundations and Implications of a Proposed Unified Services Theory*. Production and Operations Management, v. 15, n. 2, p. 329-343, 2006.

SILVESTRO, Rhian et al. *Towards a classification of service processes*. International Journal of Service Industry Management, v. 3, n. 3, p. 62-75, 1992.

SILVOLA, Hanna. *Design of MACS in growth and revival stages of the organizational life-cycle*. Qualitative Research in Accounting & Management, v. 5, n. 1, p. 27-47, 2008a.

\_\_\_\_\_. *Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm?*. Advances in Accounting, v. 24, n. 1, p. 128-138, 2008b

SPRING, M.; ARAUJO, L. *Service, services and products: rethinking operations strategy*. International Journal of Operations & Production Management, v. 29, n. 5, p. 444-467, 2009. ISSN 0144-3577. Disponível em: < <http://dx.doi.org/10.1108/01443570910953586> >

TONI, A. D.; TONCHIA, S. *Performance measurement systems - Models, characteristics and measures*. International Journal of Operations & Production Management, v. 21, n. 1, p. 46-71, 2001. ISSN 0144-3577. Disponível em: < <http://dx.doi.org/10.1108/01443570110358459> >.

TUMMALA, VM Rao; TANG, C. L. *Strategic quality management, Malcolm Baldrige and European quality awards and ISO 9000 certification: core concepts and comparative analysis*. International Journal of Quality & Reliability Management, v. 13, n. 4, p. 8-38, 1996.

VANDERMERWE, S.; RADA, J. *Servitization of business: Adding value by adding services*. European Management Journal, v. 6, n. 4, p. 11, 1988.



VARGO, S. L.; LUSCH, R. F. *Service-Dominant Logic: Continuing the Evolution*. Journal of the Academy of Marketing Science, v. 36, n. 1, p. 10, 2008a.

. *Why "Service"?* Journal of the Academy of Marketing Science, v. 36, n. 1, p. 14, 2008b.

WAGGONER, D. B.; NEELY, A. D.; KENNERLEY, M. P. *The forces that shape organisational performance measurement systems: An interdisciplinary review*. International Journal of Production Economics, v. 60-61, p. 53-60, 1999.

ZEITHAML, V. A.; BITNER, M. J. *Marketing de serviços: a empresa com foco no cliente*. segunda. Porto Alegre: Bookman, 2003. 536 ISBN 85-7307-972-X.