

UNIVERSIDADE MUNICIPAL DE SÃO CAETANO DO SUL  
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
DOUTORADO

**ANTÔNIO NUNES PEREIRA**

**O CONTROLE GERENCIAL EM REDES DE NEGÓCIOS:  
UM ESTUDO DE CASO NO SEGMENTO DE LIVRARIAS**

SÃO CAETANO DO SUL  
2014

**ANTÔNIO NUNES PEREIRA**

**O CONTROLE GERENCIAL EM REDES DE NEGÓCIOS:  
UM ESTUDO DE CASO NO SEGMENTO DE LIVRARIAS**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Municipal de São Caetano do Sul como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Administração.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Cristina de Faria.

SÃO CAETANO DO SUL  
2014

## Ficha Catalográfica

P489c

Pereira, Antônio Nunes.

Controle gerencial em redes de negócios: um estudo de caso no segmento de livrarias / Antônio Nunes Pereira. -- São Caetano do Sul: USCS - Universidade Municipal de São Caetano do Sul, 2014.

256 f.: il. ; 31 cm.

Orientadora: Profª. Drª. Ana Cristina de Faria.

Tese (Doutorado) - USCS, Universidade Municipal de São Caetano do Sul, Programa de Pós-Graduação em Administração, 2014.

1. Controle Gerencial. 2. Redes de negócios. 3. Análise de Discurso Crítica  
Tese I. Faria, Ana Cristina de. II. Universidade Municipal de São Caetano do Sul, Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.

**REITOR DA UNIVERSIDADE MUNICIPAL DE SÃO CAETANO DO SUL USCS**

Prof. Dr. Marcos Sidnei Bassi

**Pró-Reitora de Pós-graduação e Pesquisa:**

Prof<sup>a</sup>. Dra. Maria do Carmo Romeiro

**Gestor do Programa de Pós-graduação em Administração**

Prof. Dr. Marco Antônio Pinheiro da Silveira

**Antônio Nunes Pereira**

## **O CONTROLE GERENCIAL EM REDES DE NEGÓCIOS: UM ESTUDO DE CASO NO SEGMENTO DE LIVRARIAS**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Municipal de São Caetano do Sul como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Administração.

Área de concentração: Gestão da Regionalidade e das Organizações.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Cristina de Faria

Linha de Pesquisa: Gestão de Redes de Negócios

São Caetano do Sul, 4 de setembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA

---

Profa. Dra. Ana Cristina de Faria  
Universidade Municipal São Caetano do Sul

---

Prof. Dr. Marcos Antônio Gaspar  
Universidade Municipal São Caetano do Sul

---

Prof. Dr. Laércio Baptista da Silva  
Universidade Municipal São Caetano do Sul

---

Prof. Dr. Fábio Frezatti  
Universidade de São Paulo

---

Profa. Dr. José Osvaldo De Sordi  
Faculdade Metropolitanas Unidas – FMU/FACCAMP

Dedico esta tese a minha mãe, Marli.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus pela possibilidade do presente estudo.

Notas de gratidão aos meus pais, Antônio e Marli, e meus irmãos, Leonardo e Cíntia, e a recém-chegada esposa, Roseli, e meu sobrinho Diogo, que me apoiaram material e espiritualmente em mais essa passagem.

À orientadora, Profa. Dr. Ana Cristina de Faria, registro pela confiança, pelo patrocínio desde a entrevista para acesso ao doutoramento, pelo apoio na confecção de artigos que permitiu a inserção em um circuito qualificado de congressos e revistas acadêmicas de Contabilidade.

Minhas notas de gratidão passam pelos Professores Dr. Fábio Frezatti e Dr. Marcos Antônio Gaspar, participantes da banca de qualificação, e pelo Prof. Dr. Laércio Baptista da Silva e pelo Prof. Dr. José Osvaldo De Sordi, pelas relevantes contribuições antes e durante a banca de defesa.

Agradeço à Professora Dalila Lemos pela revisão desta tese.

Pelos impagáveis laços institucionais, nas pessoas de seus profissionais e docentes, à Universidade Municipal de São Caetano do Sul, pela concessão parcial da bolsa de doutorado e pelo patrocínio indiscutível para o desenvolvimento das Ciências Administrativas e Contábeis no Brasil; à Universidade de São Paulo, pelo acesso a livros e periódicos internacionais valiosíssimos; ao Centro Universitário Senac, pelo convite para ser coordenador de uma especialização em Controladoria e Finanças; à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, na figura do Prof. Dr. Marcos Sinagoi; e à tradicional Faculdade Campos Sales, nas pessoas da Professora Neusa e do Professor Arnaldo, que me receberam dignamente na função de professor de Tributos Diretos e Contabilidade Pública.

Agradeço o apoio de diversos profissionais do Tribunal Regional de Trabalho de São Paulo, especialmente na figura da Dra. Rita Kotomi, pela acolhida de um forasteiro em sua equipe. Não posso me esquecer das famosas frases ditas e repetidas, “tudo isso por que”, “veja bem”, “wrong me”... para: o Nobre, o Luciano, o Luís, o Saulo, o Regis, o Gustavo, o Alexandre, a Leila, o Tomas, o Márcio, o José Americo, o Matias, o Rech, o Eduardo e a Taís. Obrigado, gente!

Imemorável o apoio de diversos contadores e ouvintes de palestras do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo e do Conselho Federal de Contabilidade, que foram testemunhas da evolução deste trabalho e contribuíram, ainda que indiretamente, com opiniões, comentários e sugestões, além de fomentarem laços de desenvolvimento para nossas organizações, diante de um mundo desenvolvido, democrático e transparente.

Não há como mencionar todas as outras pessoas que formaram direta e indiretamente uma rede para que se viabilizasse este trabalho. Em especial, obrigado aos prezados docentes de minha primeira pós-graduação como coordenador: Liamar Mayer, Ivan Carlin, Aldomar dos Santos, Fernando Chertman, Iderlan Soares. Especialmente ao Prof. Sr. Norival Mantovani que, além de nos ajudar como docente na especialização, mostrou sua generosidade ao ser entrevistado em um dos casos que antecederam esta tese.

Obrigado os Senhores. e as Senhoras da RAR e da EMH! Especialmente, aos entrevistados (nomes fictícios) da presente pesquisa: Joaquim, Laura, Selmo, Heleno, André, Rui, Aguinaldo, Gabriel e Xavier que compartilharam não apenas seus discursos, suas práticas sociais e mudança social. Many, Many thanks!



**Apesar de você.  
Amanhã há de ser outro dia.**  
(Chico Buarque)

## RESUMO

A presente investigação objetiva propor uma síntese empírico-teórica de como o Controle Gerencial, sob a ótica do Modelo de Alavancas de Simons (1995), pode ser institucionalizado em uma Rede de Negócio. A tese investiga o Controle Gerencial, tradicionalmente dedicado à análise de uma empresa isoladamente, em uma rede brasileira no contexto real de seus negócios. A rede de franquias de livrarias selecionada é considerada uma das cinco maiores brasileiras, com operações no Brasil e na América do Sul. A pesquisa explanatória investiga como é realizado o Controle Gerencial em uma Rede de Negócios caracterizada por uma estrutura de franquia com franqueados independentes e híbridos (ex-empregados). A Análise de Discurso Crítica (ADC) de Fairclough (2008) foi aplicada a um conjunto de fontes obtidos por meio de transcrições de entrevistas. Por meio da ADC, é possível realizar a análise tridimensional: texto, prática discursiva e a prática social. Foram, nesse aspecto, realizadas triangulações entre falas dos entrevistados, documentos e observações no estudo de caso que propicia a investigação interdisciplinar. Por meio da pesquisa, foi possível esboçar uma proposta, transformada nesta tese, baseada na análise de práticas de gestão e controle denominados de facilitadores (forças) e dificultadores (fraquezas) para a institucionalização de Controles Gerenciais em Rede de Negócios. Ao fazer procedimentos similares ao Modelo de Dekker (2004), houve mecanismos de controles informais que não foram analisados, no caso, possivelmente relacionados à natureza formal da franquia. Assim, os resultados do presente estudo contemplam a identificação de elementos caracterizadores, facilitadores e dificultadores de institucionalização dos Controles Gerenciais em Rede de Negócios. Adicionalmente, há implicações sociais e acadêmicas – na medida em que são analisadas boas práticas e fragilidades que influenciam o alcance desejado dos Sistemas de Alavancas de Controle de Simons na Rede RAR em uma estrutura híbrida.

**Palavras-chave:** Análise de Discurso Crítica. Controle Gerencial. Redes de Negócios.

## ABSTRACT

This research aims to propose an empirical-theoretical synthesis as the Management Control, under the model Levers Simons (1995), can be institutionalized in a Business Network. The thesis investigates the Management Control, traditionally dedicated to the analysis of a company alone, in a Brazilian network in the real context of their business. The franchise in selected bookstores is considered one of the five largest Brazilian, with operations in Brazil and South America. Explanatory research investigates how accomplished the Management Control in a Business Network characterized by a structure with independent franchisees and franchise hybrids (former employees). To construct levers of Simons, adds to Critical Discourse Analysis Fairclough (2008), with the central theoretical framework for analyzing the sources of network research: observations, interviews and documents. The case study provides interdisciplinary research beyond a positivist methodology - so widespread in the applied social sciences, but insufficient to this discussion. Through research it was possible to draft a proposal based on the analysis of management practices and control called facilitators (forces) and hindering (weaknesses) to the institutionalization of Management Controls in Business Network. By making model similar to Dekker (2004) there were procedures mechanisms informal controls that were not identified in the case, possibly related to the formal nature of franchising. Thus, the study represents an empirical and theoretical contribution to theoretical implications - identify characteristic elements that facilitate or hamper the institutionalization of Management Controls in Business Network. Additionally there social implications - which are identified as good practices and weaknesses that influence the desired Simons of Control Systems in Network RAR reach.

**Keywords:** Business Networks. Critical Discourse Analysis. Management Control.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Mapa Teórico da Tese.....	36
Figura 2 - Termos recorrentes à definição de Redes de Negócios.....	51
Figura 3 - Rede de valores.....	55
Figura 4 - Configurações das Redes de Negócios.....	58
Figura 5 - Redes de Negócios: Modalidades.....	59
Figura 6 - Artefatos e seus estágios.....	70
Figura 7 - Relacionamento entre Controladoria, Controle Gerencial, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira e Sistema de Informações Gerenciais.....	80
Figura 8 - Alavancas de Controle de Simons.....	88
Figura 9 - Teorias Institucionais da Firma.....	95
Figura 10 - Principais vertentes da Teoria Institucional.....	97
Figura 11 - Os variados controles nos relacionamento interorganizacionais.....	120
Figura 12 - Controle interorganizacional: Análise de problemas de controle nas relações interorganizacionais, tais como alianças e <i>joint ventures</i> .....	125
Figura 13 - Sequência Proposta para a Investigação.....	133
Figura 14 - Convergência de várias fontes de evidências.....	136
Figura 15 - Documentos em um estudo de caso.....	138
Figura 16 - Modelo Tridimensional de Fairclough.....	150
Figura 17 - Rede RAR em destaque.....	164
Figura 18 - Dispersão da EMH.....	165
Figura 19 - Os quatro determinantes para surgimento da Rede de Livrarias.....	172
Figura 20 - Sociograma da prestação de contas da Rede RAR.....	192
Figura 21 - Fluxograma do orçamento da Rede RAR.....	199

Figura 22 - Fluxograma do orçamento da Rede RAR.....	200
Figura 23 - Modelo de Controle Gerencial Híbrido em Rede de Negócios.....	228

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Perspectivas de abordagem de redes e <i>clusters</i> .....	41
Quadro 2 - Classificação das Redes de Negócios.....	42
Quadro 3 - Abordagens Sociológica e Gerencial das Redes.....	42
Quadro 4 - Redes <i>versus</i> empresa individual.....	56
Quadro 5 - Artefatos e seus componentes.....	69
Quadro 6 - Enquadrando e destrinchando a <i>parola</i> Controle.....	75
Quadro 7 - Sistemas de Controle de Simons.....	88
Quadro 8 - Variações de ênfase na Institucionalização.....	103
Quadro 9 - Contextualizando o Conceito de Mudança Contábil.....	115
Quadro 10 - Mecanismos de controle anteriores ao estabelecimento da relação interfirma.....	126
Quadro 11 - Mecanismos de controle posteriores ao estabelecimento da relação interfirma.....	127
Quadro 12 - Características de um estudo de caso.....	131
Quadro 13 - Utilização de um estudo de caso: possibilidades.....	132
Quadro 14 - Diário do Pesquisador I.....	141
Quadro 15 - Diário do Pesquisador II.....	142
Quadro 16 - Análise do Discurso em Fairclough.....	151
Quadro 17 - Modelo Teórico-Empírico.....	153
Quadro 18 - Composição da Rede RAR.....	159
Quadro 19 - Identificação dos atores sociais da Rede pesquisada.....	160
Quadro 20 - Missão da Rede RAR <i>versus</i> missão EMH.....	185
Quadro 21 - Farol de Monitoramento de Gastos.....	195
Quadro 22 - “Receitas-Entradas de Caixa” da Rede RAR.....	196

Quadro 23 - Receitas com detalhamento ou esboço de resultado por segmento na Rede RAR.....	197
Quadro 24 - “Pagamentos-Gastos” da Rede RAR.....	198
Quadro 25 - RAR e as Alavancas de Simons.....	207
Quadro 26 - Institucionalização do Controle Gerencial na RAR.....	212
Quadro 27 - Institucionalização ou não de artefatos/indicadores.....	217
Quadro 28 - Mecanismos de Controles Formais e Informais da RAR, vistos como relações interorganizacionais.....	219
Quadro 29 - Mecanismos de Controles Formais e Informais da RAR, vistos como Alianças.....	220
Quadro 30 - Síntese do Estudo de Caso.....	221
Quadro 31 - Síntese de Questões, Constructos e Procedimentos, Métodos, Éticos e de Viabilidade.....	223

## TABELA

Tabela 1 - Abrangência da Rede RAR.....	163
---	-----



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ADC – Análise de Discurso Crítica.

ANL – Associação Nacional de Livrarias.

CNPJ – Certificado Nacional da Pessoa Jurídica.

EMH – Nome fantasia da rede de livrarias pesquisada.

RAR – Nome fantasia do Grupo de Livrarias.

Unesco – Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura.

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>19</b>
<b>1.1 Contextualização da pesquisa.....</b>	<b>19</b>
<b>1.2 Questões de Pesquisa, Objetivos e Suposição.....</b>	<b>28</b>
<b>1.3 Justificativa da Pesquisa.....</b>	<b>29</b>
<b>1.4 Estruturação da Pesquisa.....</b>	<b>31</b>
<b>2 PLATAFORMA TEÓRICA.....</b>	<b>33</b>
<b>2.1 Redes de Negócios.....</b>	<b>36</b>
2.1.1 Surgimento, interesse acadêmico, vantagens e desafios das Redes de Negócios.....	37
2.1.2 Definição e características das redes.....	47
2.1.3 Modalidades de Redes de Negócios.....	57
2.1.4 Franquias: um tipo de Redes de Negócios.....	60
<b>2.2 Controle Gerencial.....</b>	<b>67</b>
2.2.1 De Artefatos ao Conceito de Controle Gerencial.....	69
2.2.2 A Contabilidade Gerencial como Integrante do Controle Gerencial.....	73
2.2.3 Processo de Gestão e Modelo de Gestão.....	81
2.2.4 Modelo de Alavancas de Controle de Simons.....	85
2.2.5 Teoria Institucional e Controle Gerencial: Interfaces Investigativas.....	93
<b>2.3 Controle Gerencial Interorganizacional.....</b>	<b>116</b>
2.3.1 A Contribuição de Dekker ao Controle Gerencial Interorganizacional..	123
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>129</b>
<b>3.1 Estudo de Caso.....</b>	<b>129</b>
3.1.1 Protocolo do Estudo de Caso.....	133
<b>3.2 Escolha da Rede de Negócios Pesquisada.....</b>	<b>134</b>
<b>3.3 Protocolo Ético da Pesquisa.....</b>	<b>134</b>
<b>3.4 Coleta de Dados.....</b>	<b>136</b>
<b>3.5 Pesquisa Interpretativa por meio de Análise do Discurso.....</b>	<b>143</b>
3.5.1 A mudança social pelo discurso.....	148

<b>4 ESTUDO DE CASO: REDE RAR DE LIVRARIAS.....</b>	<b>154</b>
<b>4.1 Estudo de Caso.....</b>	<b>154</b>
<b>4.2 Apresentação da Rede RAR.....</b>	<b>158</b>
<b>4.3 Análise dos Resultados da Pesquisa.....</b>	<b>167</b>
4.3.1 O início no discurso do franqueador.....	168
4.3.2 De empresa individual à rede de franquias de negócios.....	170
4.3.3 Dos franqueados (independentes e híbridos).....	175
4.3.4 Clientes e expansão.....	179
4.3.5 Concorrentes e fornecedores.....	182
4.3.6 Sistemas de Crenças e Valores.....	184
4.3.7 Sistemas de restrições.....	188
4.3.8 Sistemas Diagnósticos de Controle.....	189
4.3.9 Sistemas Interativos de Controle.....	205
4.3.10 Controles Formais e Informais.....	207
4.3.11 Institucionalização de artefatos de Controle Gerencial.....	212
<b>4.4 Síntese do Estudo de Caso.....</b>	<b>221</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>229</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>236</b>
<b>APÊNDICE: PROTOCOLO ÉTICO DA PESQUISA.....</b>	<b>252</b>

# 1 INTRODUÇÃO

A contextualização, contendo a importância do tema e a situação do problema, as questões de pesquisa, os objetivos, a suposição, a justificativa e a estruturação da pesquisa são destacados neste capítulo introdutório. A divisão da introdução em tópicos privilegia a compreensão dos assuntos nela relacionados.

## 1.1 Contextualização da Pesquisa

A partir da década de 1990, um pesquisador inglês de Contabilidade Gerencial enfatizou a importância de estender o domínio da Contabilidade além da firma. Sua voz pioneira repercute, há mais de vinte anos, nas investigações do campo de pesquisa em Contabilidade Gerencial. Esse autor é Anthony Hopwood (CAGLIO; DITILLO, 2008; HAKANSON; KRAUS; LIND, 2010).

Hopwood mostrou-se visionário e conseguiu um grupo crescente de seguidores, pois, na paisagem empresarial, o que se viu nas últimas décadas foi a reiteração de que, para competir ou meramente sobreviver, as empresas desenharam relacionamentos de longo prazo com poucos parceiros e se engajaram, num perceptível movimento de terceirização (HAKANSON; KRAUS; LIND, 2010).

Ocorreu, ainda, nesse período, uma intensificação dos processos horizontais das organizações – práticas empresariais conhecidas como parcerias (*joint ventures*), alianças estratégicas, licenciamento tecnológico, consórcio de desenvolvimento, parcerias estratégicas, relacionamento de negócios, relacionamento de cadeia de suprimentos e relacionamentos com empresas terceirizadas (AMATO NETO, 2005; HAKANSON; KRAUS; LIND, 2010).

Esse grupo de autores, a título de exemplificação, Caglio e Ditillo (2008) e Hakanson, Kraus e Lind (2010), percebeu que o campo de estudo estava desatualizado, ou, no mínimo, enviesado e desplugado da realidade das novas formatações. Notadamente, europeus continentais, ingleses e da região do Mar do Norte, poderiam sugerir proposições, tais como: o modo como a Contabilidade

Gerencial ocorre em formas organizacionais que atuam em rede, a exemplo da corporação virtual; ou saber se é justificável o controle de Sistemas de Informações Gerenciais sobre variáveis ambientais e interorganizacionais.

No cenário apresentado por Birnberg (2009), pesquisadores do campo Controle Gerencial, tais como Dekker (2003), Bhimani (2003), Moizer (2009), Frezatti et al. (2009), Macintosh e Quattrone (2010), passaram a dialogar com outras disciplinas científicas, além da Economia.

Assim, sociólogos e filósofos, a exemplo de Giddens, Castells, Max Weber, Foucault e Maturana e Varela, foram incorporados às pesquisas do campo sobre Controle Gerencial, na medida em que a Teoria Organizacional passou a incorporar a abordagem de redes e institucionalismos provindos de outros corpos de conhecimento.

A partir desse novo olhar, esforços sistemáticos e permanentes foram realizados, com vistas a ampliar o escopo de pesquisadores de Controle Gerencial, dos quais se destacam Macintosh (2002) e Quattrone (2009). Pondera-se que tais opções não são uma forma de negar importância acadêmica aos demais investigadores e teóricos. Porém, ao contrário disso, outros pesquisadores serão citados nesta tese. A escolha de Macintosh (2002) e Quattrone (2009), neste momento, é o resultado da forma de demonstrar uma opção pelos seus destacados esforços acadêmicos.

Nos últimos dez anos, novas expressões surgem, com destaque para praticantes do campo de Controle Gerencial no mundo e, conseqüentemente, para estudiosos brasileiros, acostumados ou mais afetos, às tradições positivistas e funcionalistas das Ciências Econômicas e Administrativas. Dentre essas novas expressões, é possível destacar: institucionalização, pós-estruturalismo, abordagens críticas, mimetismo, governança, isomorfismo, habitualização, crenças, paradoxos inovação-controle, sistemas interativos e contingências – e todas serão tratadas no decorrer desta tese.

Nesse sentido, Boff, Beuren e Guerreiro (2008); Beuren e Muller (2010); Barroso e Frezatti (2013) e Oyadomari et al. (2014), entre outros, exemplificam novas temáticas e abordagens de cunho sociológico para as Ciências Contábeis e

seus tópicos, Controle Gerencial e Contabilidade Gerencial são exemplos dessas novas abordagens.

Após a leitura de Simons (1995), Frezatti et al. (2009) e Quattrone (2009), por assim dizer, representantes da abordagem sociológica, outros questionamentos podem ser vislumbrados para investigações em âmbito nacional, a exemplo de elementos pós-modernos, monitoramento de valores e crenças e adoção de artefatos de Controles Gerenciais, dentre outros.

A maior parte das pesquisas relacionadas ao Controle Gerencial focam ainda a empresa individual – e sua estrutura vertical – como objeto de análise. Entretanto, nesta tese, é necessário avançar rumo às Redes de Negócios, estabelecendo sua estrutura horizontal.

A mudança de estrutura vertical à horizontal remete ao conjunto de pesquisadores que pertencem ao movimento de Escola de Design Organizacional. Burton, DeSanctis e Obel (2010) exemplificam essa corrente e defendem que a maior vantagem das organizações horizontais é que cada unidade possui autonomia para focar no seu próprio trabalho. As subunidades podem, então, atender as necessidades de consumidores, de fornecedores ou de inovações com eficiência superior, se comparada à estrutura vertical que possui grau de centralização de atividades e tarefas.

Em contraposição, a rede pode ser percebida numa perspectiva pós-moderna. Parafraseando Morgan (1996), a imagem de organização mudou e, assim, perspectivas da firma que atua em rede são utilizadas amplamente por instituições de ensino e pesquisa, governos, entidades não governamentais e, em especial, empresas (LIPNACK; STAMPS, 1994).

Nesse sentido, Hamel e Prahalad (1995) defendem a possibilidade estratégica de que as empresas competem por liderança em competências essenciais (*core competence*). Com base nessa perspectiva, compatível com a Organização em Rede, conclui-se que a competição se ocorre frequentemente dentro e entre coalizações de empresas, e não, entre empresas isoladas.

Há autores que defendem que haveria ocorrido o aprofundamento das práticas de terceirização e que a modelagem em redes esteja relacionada à globalização, a exemplo de Castells (1999) e Gulati (2007). Posto isso, na

atualidade, de grande influência da Tecnologia da Informação e da interligação global dos mercados, é sensível o fenômeno da organização atuando em rede (GULATI, 2007).

Barabási (2003) defende que a clusterização em sociedade é percebida, intuitivamente, em investigações científicas e em fenômenos empresariais. Haveria, desse modo, o desejo inato do ser humano de constituir rodas ou grupos que lhes proporcionem familiaridade, segurança e intimidade.

Nesse sentido, atualmente, grandes empresas representam a ponta da pirâmide de uma vasta rede de subcontratações. Seus modelos de aliança e concorrência envolvem também suas subcontratadas (CASTELLS, 1999) E a terceirização representaria uma nova disciplina de Governança. A organização virtual é caracterizada pela ausência de estrutura física, baseada na informática, fluidez e mobilidade, transcendência das fronteiras convencionais, redes e flexibilidade (JARILLO, 1988). E tudo isso, de alguma forma, representa um padrão bem recorrente na atualidade (CHILD, 2012).

Diferentemente da firma que atua isoladamente numa perspectiva auto-centrada, é crescente o número de organizações que descobrem que suas operações funcionam de forma mais adequada e melhor, quando ligadas a uma rede de relações complexas com outras, seja em qual segmento da Economia esteja atuando (CASTELLS, 1999; GIDDENS, 2005; LAZZARINI, 2008).

No campo de estudo da Administração, o tema Rede de Negócios, seus determinantes e seus desdobramentos chamou atenção de pesquisadores a partir dos anos de 1990. Estudos pioneiros da área, a exemplo de Oliver (1990), documentaram que o ingresso em redes é, por exemplo, motivado pela possibilidade de acessar recursos, trocar informações e obter ganhos de inovação e economia de custos.

Considerações mais recentes comentam que, antes de se aderir a uma Rede de Negócios ou aliança estratégica, o gestor deve analisar, dentre outros aspectos, os motivadores da estratégia de colaboração e cooperação, a escolha de parceiros, as mudanças organizacionais e a orientação de mercado (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2008). E, assim, a temática de gerenciamento baseado em redes foi incluída como agendas gerenciais (HOOLEY; SAUNDERS; PIERCY, 2001).

Entendidas como fruto de ações coletivas, as Redes de Negócios motivam empreendedores e pesquisadores.

Lazzarini (2008), por sua vez, sinaliza que, atuando em rede, indivíduos e empresas possuem mais facilidade para troca ou acesso a recursos, sejam esses ativos tangíveis e intangíveis, mas todos sabedores de que o contexto social é criador de um efeito reputacional. O mesmo autor comenta que, no campo da Administração, pesquisadores interessados no tema “redes” organizam-se em duas linhas de investigação complementares. A primeira dessas linhas de abordagem da Sociologia Econômica tem como expoentes: Granovetter (1985), Powell (1991) e Uzzi (1997). A segunda linha, a da Visão Baseada em Recursos (RBV), tem como teóricos Barney (1991), Peteraf (1993) e Penrose (2006), pesquisadores com amplo reconhecimento na economia das organizações.

Seja em busca de facilitar as trocas econômicas no contexto social, por se buscar enraizamento ou na busca de recursos que sustentem vantagem competitiva, a rede, como unidade analítica, tem se destacado nos últimos anos (LAZZARINI, 2008).

Cabe indagar, então, até que ponto uma empresa individual, bem como a Rede de Negócio em que ela atua, utiliza modelos de gestão e Controles Gerenciais para alcance dos seus resultados, objetivos e interesses. Presentemente, cada empresa possui uma visão de negócio, uma missão para nortear os seus rumos e objetivos comuns dentro da rede. E todos esses requisitos são obtidos a partir de um estudo sobre aspectos da gestão de Redes de Negócios, tendo como fio condutor os sistemas de controle que permitem aferir, de fato e seguramente, se a estratégia é coerentemente cumprida e se os objetivos da organização são alcançados.

Internacionalmente, a atenção das relações entre firmas, atuando em Redes de Negócios, é perceptível e ensejadora de pesquisas de Controle Gerencial na unidade analítica rede.

Nessa perspectiva sobre Redes de Negócios, Dekker (2004) identificou tipos de controles aplicáveis para relações interfirmas e para alianças estratégicas. A proposta desse autor contemplou controles de resultados, controles



comportamentais e controles sociais, num contexto anterior e posterior ao início do relacionamento entre empresas.

Anteriormente, Dekker (2003) propôs uma análise integrativa de custos ao longo da cadeia de suprimentos, a partir do desenvolvimento de um estudo de caso. Nesse contexto, o autor conclui que a informação de custos era utilizada para comunicação conjunta dos parceiros, cooperação e negociação. A utilização de *benchmarking* mostrou-se uma análise de alto nível, considerando-se não apenas o desempenho individual dos fornecedores, mas possibilitando ajustes em toda a cadeia.

Langfield-Smith e Smith (2003) exploraram a relação entre os sistemas de Controle Gerencial e a confiança em um estudo de caso caracterizado pela terceirização. Nesse estudo, os autores concluíram que os sistemas de Controle Gerencial potencializam a geração de confiança entre parceiros, sendo uma relação de mútua influência.

Rumo ao monitoramento dos negócios atuais, que podem estar organizados em redes, há um potencial interesse de praticantes em relação aos modelos de gestão que contemplem o Controle Gerencial de negócios e extrapolem as fronteiras da firma. Ou seja, a abordagem em redes pode ser uma resposta ao crescimento dos custos burocráticos e da inflexibilidade das grandes corporações orientadas, que passaram à desinternalização de atividades entre o fim dos anos 1970 e início dos 1980 (BALESTRIN; VERSHOORE, 2008).

Daft (2004) defende que as redes e a terceirização representam uma tendência ao projeto de organizações. Em termos de benefícios, essa modelagem reduz custos fixos administrativos, permite que a organização seja mais flexível e responsiva às mudanças, propicia escala sem grandes investimentos em fábricas, equipamentos e instalações para distribuição. Ainda, permite que, mesmo as pequenas empresas possam obter talentos e recursos mais facilmente de várias partes do mundo.

De igual sentido, Friedman (2014) considera que a terceirização – ao lado da cadeia de suprimentos – são duas forças que achataram o mundo. O autor menciona que esses fenômenos não ficam restritos às indústrias norte-americanas que buscaram, amplamente, fornecedores na China. Ele acredita que esses

fenômenos de horizontalização das firmas são também visíveis e intensos em serviços, a exemplo dos contábeis, realizados na Índia.

Os benefícios obtidos com a configuração em rede contemplam maior troca de informações e conhecimentos entre as empresas; participação e vendas de produtos em feiras; *lobbying*, melhorias nos processos empresariais; participação em palestras e em cursos de formação; barganha de preço junto aos fornecedores; marketing conjunto; acesso a novos representantes; mais garantias no fornecimento de crédito aos clientes; maior facilidade de comercialização de insumos entre as empresas; e reduções de custos e ganhos advindos de economias de escala, de escopo e de especialização (BALESTRIN; VARGAS, 2004).

Chandler (1962), clássico do *business history*, parece antecipar a necessidade de flexibilização das corporações, por meio de um estudo das respostas adaptativas das empresas General Motors, Standard Oil Company, Sears Du Pont. Num contexto histórico caracterizado por movimentos de integração vertical, combinação e consolidação, o modelo multidivisional foi identificado como forma inovadora para competir, a partir da criação de unidades de negócios, controladas por uma estrutura central. De fato, o modelo foi bem sucedido e garantiu o crescimento das empresas.

Child (2012) argumenta que, em uma parceria interfirmas, há métodos formais e informais de controle. Acordos contratuais ilustram como são decididas e monitoradas as questões de administração de alianças estratégicas, estrutura, principais nomeações, sistemas administrativos, métodos utilizados na gestão e suporte para treinamento.

Child, Faulkner e Tallman (2005) defendem que o controle é crítica variável para a gestão e para o desempenho de alianças estratégicas. A manutenção de um relacionamento regular e pessoal com o alto escalão da aliança – como visitas a parceiros e confraternizações – ilustra como podem ser informais os mecanismos de Controle Gerencial em Redes de Negócios.

Souza (2008) pesquisou o setor de turismo; Camacho (2010), o segmento hospitalar; Soares (2011) investigou como a Gestão de Custos Interorganizacionais e a Contabilidade de Livros Abertos estão sendo praticadas em uma montadora do Grande ABC; e Barbosa (2012), por sua vez, abordou o Controle Gerencial em

empresas terceirizadas do setor elétrico por meio de Análise de Discurso e Teoria Institucional.

Assim, fica evidente que há pesquisas no âmbito do Campo de Estudo do Controle Gerencial (incluindo-se Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos e outros Artefatos Interorganizacionais) no contexto do ambiente de Redes de Negócios. O vínculo da literatura de Controle Gerencial com a literatura de relacionamentos interorganizacionais parece ser o passo seguinte.

Na literatura de Controle Gerencial, é conhecido o movimento de ir além das fronteiras da organização e do paradigma da economia neoclássica. É bom salientar que esse movimento explora, prioritariamente, elementos da Sociologia, tal como preconizam autores, como Frezatti et al. (2009) e Zuccolotto, Silva e Emmendoerfer (2010), dentre outros. Nesse sentido, Cooper e Slagmulder (2004), Caglio e Ditillo (2008) e Mahama (2006) ilustram o recorte de relacionamentos interorganizacionais em Contabilidade Gerencial como algo recente no plano internacional.

Em nível nacional, Aguiar e Guerreiro (2008), Souza (2008), Camacho (2010), Nascimento (2011), Soares (2011) e Barbosa (2012) reverberam esse movimento, com recortes peculiares, respectivamente e próximos ao Controle Gerencial: processos de persistência e mudança de sistemas de Controle Gerencial, Gestão de Custos Interorganizacionais e Contabilidade de Livros Abertos e Controle Gerencial nos relacionamentos interorganizacionais.

Ao investigarem suas temáticas, esses pesquisadores optaram por abordagens interorganizacionais, multiparadigmáticas e socialmente contextualizadas, pois essas facilitam o entendimento, ampliando o modo como se desdobram o monitoramento e os resultados nas empresas atualmente.

Essas investigações proporcionam uma ruptura da imagem de firma isolada rumo às perspectivas sistêmicas para melhor entender a firma como organização em rede ou, ainda, como umnexo de laços (MORGAN, 1996; LAZZARINI, 2008; VASCONCELOS, 2011).

O Controle Gerencial baseado nos relacionamentos interorganizacionais é recente na literatura internacional. Hakanson e Lind (2004), após revisarem uma extensa literatura sobre Contabilidade e Controle Interorganizacional, mencionam que a produção internacional de impacto nessa área surgiu após 2004.

Entretanto diferenças emergem quando se contextualiza o Controle Gerencial em relacionamentos interorganizacionais. Tal aspecto é plausível, pois, conforme expõem Mouritsen e Trane (2006), a ideologia da empresa, atuando em rede, é baseada em cooperação, interação direta, confiança e comunicação rápida.

Se, na atualidade, são recorrentes novas estruturas organizacionais, a exemplo da organização em rede – segundo propõe Lazzarini (2008), como integrante do modelo de gestão das empresas, é factível que diferentes padrões de Controles Gerenciais tradicionais focados em orçamentos não consigam acompanhar as novas demandas e perspectivas horizontais para a organização. Não se trataria, contudo, de abandonar a perspectiva financeira para fins de Controle Gerencial, mas apenas, de incluir novas dimensões para se compreender o fenômeno do Controle Gerencial.

Uma proposta de monitoramento e inovação é a abordagem conhecida como Alavancas de Controle de Simons (1995). Por meio dessa, o Controle Gerencial pode oferecer respostas que conjuguem atividades de acompanhamento sem retirar flexibilidade e inovações, bem requeridas no padrão competitivo atual.

No Brasil, há uma crescente pesquisa sobre o Modelo de Alavancas de Simons (1995), como as pesquisas de Lunkes (2008), Oyodomari et al. (2009), Oyodomari et al. (2014) e Beuren e Oro (2014). Contudo, em âmbito nacional, ao contrário da área de Administração, na área de Contabilidade Gerencial, não foi possível identificar, até o momento, uma quantidade significativa de artigos que tratem do tema Controle Gerencial na perspectiva da firma atuando em Rede de Negócios.

Compete antecipar que a presente tese contemplará o estudo das Redes de Negócios a partir desses mecanismos, com ênfase nos conceitos de institucionalização da Nova Sociologia Institucional (FREZATTI et al., 2009). A Teoria da Institucionalização selecionada será pormenorizada no Capítulo 2, tópico 2.2.5, no item sobre Controle Gerencial (2.2).

Exposta a contextualização da temática, passa-se ao estudo das questões e dos objetivos da pesquisa.

## 1.2 Questões de Pesquisa, Objetivos e Suposição

No intuito de refletir sobre as questões da pesquisa, Salomon (2006, p. 342) sintetiza um quadro interrogativo, relacionado às possíveis perguntas a serem propostas numa pesquisa acadêmica. Problemas que utilizam “como” – utilizado nesta tese – tratam de “perguntas que se referem ao modo, à maneira, à qualidade” do objeto analisado e levam, portanto, ao conhecimento interpretativo.

Apresentada a opção interpretativa referente ao problema, à luz de Salomon (2006), há convergência para fins de elaboração desta tese. São pressupostos que permeiam a investigação:

a) a organização que atua em rede é um fenômeno frequente e cada vez mais observável (LIPNACK; STAMPS, 1994; BARABÁSI, 2003; FRIEDMAN, 2014; DAFT, 2014).

b) o estudo da gestão em redes organizacionais é enriquecido e sustentado pelo contexto social (CASTELLS, 1999);

c) empresas organizam-se em rede para acessar recursos que são convertidos em mais competitividade e flexibilidade (JARILLO, 1988);

d) o modelo de gestão de uma rede pode ser mais bem gerenciado, se contar com práticas de Controle Gerencial (CHILD, 2012); e

e) academicamente, há concordância em que o campo de Contabilidade em relacionamentos interorganizacionais seja emergente (HAKANSON; KRAUS; LIND, 2010).

Com base nesses pressupostos, pode-se enunciar o problema desta pesquisa:

Como o Controle Gerencial, sob a perspectiva do modelo de Alavancas de Controle de Simons, pode ser institucionalizado em uma Rede de Negócios?

Para satisfazer o problema de como o Controle Gerencial pode ser institucionalizado em uma Rede de Negócios, serão investigadas quais ações e

como elas foram tomadas no âmbito do empreendimento, para que um novo Controle Gerencial derivado do modelo de negócio de franquia fosse institucionalizado. Peculiaridades de Controle Gerencial em uma Rede de Negócios serão investigadas na presente tese. Ademais, o modelo de Alavancas de Controle, revisado no Capítulo 2, item 2.2.4, será a base de investigação, por representar um construto de Controle Gerencial considerado um dos mais completos e abrangentes (FREZATTI et al., 2009).

Para responder à questão, esta tese tem objetivos desdobrados em geral e específicos. Assim, o objetivo geral é:

Propor uma síntese teórico-empírica de como o Controle Gerencial, sob a perspectiva do Modelo de Alavancas de Simons, pode ser institucionalizado em uma Rede de Negócios.

No que se refere aos objetivos específicos, pretende-se:

- a) cruzar os resultados da pesquisa à luz do Modelo de Alavancas de Simons (1995);
- b) cruzar os resultados da pesquisa à luz do Constructo de Mecanismos de Controle para Relações Interorganizações de Dekker (2004); e
- c) identificar os elementos facilitadores e as restrições encontradas para o processo de institucionalização do Controle Gerencial em Redes.

Para atingir esses objetivos, será realizada uma pesquisa qualitativa, por meio do desenvolvimento de um estudo de caso de uma Rede de Negócios, organizada sob a modalidade de franquias. Com sede no Estado de São Paulo, a Rede de Negócios é composta por empresas franqueadas do segmento de livrarias.

### **1.3 Justificativa da Pesquisa**

A pesquisa desta tese justifica-se por analisar o Controle Gerencial realizado em uma Rede de Negócios brasileira, no segmento de livrarias.

No que se refere ao gerenciamento de riscos e à especialização, a abordagem em Rede de Negócios é percebida como alternativa eficiente à visão

piramidal da organização, por combinar a flexibilidade do mercado com a vantagem da especialização dos fornecedores (JARILLO, 1988).

Grandori e Soda (1995) pontuam algumas propriedades e variáveis que estariam relacionadas ao surgimento das Redes de Negócios: flexibilidade; diferenciação entre as firmas; complementariedade; intensidade da interdependência interfirmas; número de unidades; complexidade das atividades; e assimetria no controle de recursos. Podem ser consideradas unidades analíticas organizacionais com fatores e objetivos peculiares. Ainda, aspectos inovadores de controle podem ser observáveis em Redes de Negócios, os quais não são, tradicionalmente, tratados na literatura de Controle Gerencial de uma firma individual.

Nessa expectativa de Rede de Negócios, a vantagem competitiva pode ser obtida por meio do uso de recursos raros e difíceis de imitar, parafraseando Barney (1991), mas que não, necessariamente, estejam internamente nos limites da firma. Um gestor de negócios que queira obter sucesso em seus empreendimentos atuais precisa, então, modelar sua Gestão, de modo a controlar elementos que cresceram em relevância: as Redes de Negócios.

Contextualizado o movimento de virada às humanidades, nesta tese, considera-se que uma estrutura de Controle Gerencial baseada apenas na firma, como unidade analítica, pode ser insuficiente, quando se verifica que o valor gerado pela empresa depende de seus relacionamentos externos.

Logo, a pesquisa nacional sobre o tema Controle Gerencial justifica-se em consequência de uma visão de que, mesmo na contemporaneidade, permeada por paradoxos da pós-modernidade, o controle em novas configurações e realidades locais, influenciadas por tendências de gestão globais, são temas pouco explorados. Mundialmente, as abordagens funcionalistas restam dominantes no campo do estudo.

Quattrone (2009) chama a atenção de pesquisadores que trabalharam com paradigmas funcionalistas, perspectivas hegemônicas, por assim dizer, e que pouco avançaram nas possibilidades pós-modernas do campo contábil.

É fato também que estudos sobre Controle Gerencial em estruturas verticais (empresas) já foram realizados e difundidos academicamente, a exemplo de estudos de caso, em conformidade com o que será demonstrado no próximo Capítulo (2).

Não obstante essa constatação, é preciso direcionar a análise acerca do Controle Gerencial à estrutura horizontal, a exemplo de redes, haja vista essas representarem uma nova formatação estrutural e empresarial, reflexo da pós-modernidade, caracterizada pela ausência de estabilidade quanto a padrões de comportamentos sociais, conforme análise pormenorizada a ser desenvolvida no terceiro Capítulo.

Cabe mencionar que a presente pesquisa, ao contemplar o Controle Gerencial no âmbito de uma Rede de Negócios, pressupõe a análise de documentos, sistemas e discursos, com priorização para o último, itens explicitados no Capítulo em que constam os aspectos metodológicos desta pesquisa.

Dessa feita, o estudo é justificado por contemplar uma abordagem interdisciplinar da temática. Bandeiras alternativas já estão sendo hasteadas com fito de possibilitar interpretações da Ciência que façam ecoar a voz de seus atores sociais.

Agora, já analisados a contextualização, as questões, os objetivos, a suposição e a justificativa da pesquisa, a seguir, será apresentada a estrutura desta tese.

#### **1.4 Estruturação da Pesquisa**

A presente tese está estruturada em cinco capítulos.

O primeiro Capítulo corresponde à introdução do estudo. Nesse Capítulo, são apresentados a contextualização, as questões, os objetivos, a suposição, a justificativa e a estruturação da pesquisa.

O segundo Capítulo é direcionado às Redes de Negócios e ao Controle Gerencial. Nesse Capítulo, são trabalhadas as contribuições recentes no campo de pesquisa, com o intuito de reunir um conjunto de conceitos, práticas e artefatos de Controle Gerencial Interorganizacional.

O terceiro Capítulo trata da metodologia da pesquisa e, nele, são descritos os aspectos que ensejaram o planejamento da pesquisa, a escolha da Rede de Negócios estudada e o marco teórico interpretativo desta tese, qual seja a Análise



de Discurso Crítica de Fairclough (2008). Nesse sentido, cabe descrever que a Análise de Discurso Crítica é de um modelo que contempla não apenas o texto, mas também, a prática discursiva e a prática social.

O quarto Capítulo trata do estudo de caso, propriamente dito. Nele, é explorado o histórico da Rede RAR de livrarias, sua concepção, suas origens, desde os primeiros anos até 2014, à luz da teoria tecida nos capítulos anteriores.

O quinto Capítulo trata dos aspectos conclusivos. As questões da investigação são retomadas e confrontadas com os resultados da pesquisa. São comentadas as correlações e as não correspondências, em especial, com o Modelo de Simons (1995), Dekker (2004) e com a Análise de Discurso Crítica de Fairclough (2008). As contribuições do estudo, suas implicações e sugestão para futuras pesquisas são apresentadas para encerramento do estudo.

## 2 PLATAFORMA TEÓRICA

A revisão da literatura que fundamenta a presente tese é a temática deste capítulo. Pontua-se, nesse sentido, que o termo plataforma teórica é atribuído a Martins e Theóphilo (2009).

O referencial teórico contempla a revisão de textos que trazem conceitos encontrados em literatura clássica que incluem artigos internacionais, livros de coletânea de pesquisa e referências, selecionando-se materiais de interesse para a tessitura da presente tese. Adicionalmente, na confecção do referencial teórico, optou-se por incluir pesquisas recentes publicadas em âmbito nacional e internacional, buscando um equilíbrio entre o local, o global (sendo destacados os contextos europeus, norte-americanos e asiáticos) e o novo, sem perder de vista conceitos tradicionais que se mostram relevantes, ainda que parcialmente.

Porém, antes da exposição do referencial teórico, faz-se necessário discutir o que vem a ser uma teoria à luz de Mintzberg (2007). O autor, ao explicar teoria, inicia por um caminho muito atraente, do ponto de vista intelectual, destacando o que ela é e o que ela não traz. Contrariando o senso comum, o autor diz que todas as teorias são falsas. Teoria seria, acima de tudo, um conjunto de palavras e símbolos em um pedaço de papel sobre a realidade para descrevê-la – não sendo a realidade. Então, defende que os indivíduos e os pesquisadores escolhem suas teorias de acordo com a sua utilidade, não pelo quanto são verdadeiras.

O mesmo autor, Mintzberg (2007), faz críticas contundentes aos modismos científicos excessivos, ligados ao livre mercado e ao behaviorismo. Mais definitivo se mostra o argumento, quando defende que a teoria, em si, deve ser neutra. Porém afirma que a promoção de qualquer teoria em uma verdade é um dogma e que tal fato aniquila o pensamento em favor da doutrinação.

Esse autor reforça ainda que o processo dedutivo não é o único científico. Argumenta e ironiza que a vida é muito curta para testar teorias. Comenta ainda que a indução é inventar explicações para as coisas. Aduz o autor: “[...] não encontrá-las – isso é verdade, tente inventar explicações. Nós, como cientistas, não descobrimos teorias, nós as criamos.” (MINTZBERG, 2007, p. 356).

Para a presente tese, baseada na Análise de Discurso Crítica de Fairclough (2008), concorda-se com Mintzberg (2007) no que se refere à escolha de teorias e infrateorias, por assim dizer, como conceitos, definições e perspectivas mais úteis para a discussão do problema do que, meramente, pelo seu grau de verdade ou prestígio acadêmico.

A passagem acima citada de Mintzberg (2007) remete a Morgan (1996): uma teoria é uma metáfora de um livro em uma prateleira, pronto para ser usado (lido) na medida do possível. Em Administração e em Contabilidade, nas quais, leis e teorias são reduzidas em relação às Ciências Naturais, o foco é justamente criar um conjunto de inferências de discursos, observações e informações obtidas dentro de uma tradição crítica. Posto isso, em um momento seguinte, na metodologia, aspectos metodológicos serão abordados para fundamentação deste trabalho.

Então, as teorias das prateleiras visitadas serão utilizadas para discussão deste Capítulo. Os estudos sobre Controle Gerencial, Redes de Negócios, Controle Gerencial Interorganizacional, Alavancas de Controle de Simons (1995), Teoria Institucional e outros serão visitados, não apenas no estado da arte, mas, parafraseando Mintzberg (2007), sob o ponto de vista de pesquisas consideradas mais úteis para compor a presente tese, síntese, a seguir.

Em um estudo considerado clássico para os pesquisadores da área de Controle Gerencial, Luft e Shields (2003) formularam uma profícua representação gráfica, na qual contemplaram 275 artigos, de seis revistas acadêmicas líderes. Pode-se, por meio desse estudo, entender que a utilização de mapas favorece a consistência entre a teoria e as evidências obtidas e a trajetória de pesquisas na área.

Assim, pode-se defender que a presente investigação está alinhada ao Mapa H, elaborado por Luft e Shields (2003). A presente investigação fundamentou-se nos estudos de Meyer e Roman (1977) e de Berger e Luckman (2012), apresentados por Luft e Shields (2007). Porém acaba por inovar na seleção, ao incluir a Análise de Discurso Crítica de Fairclough (2008).

Por concordar com Luft e Shields (2003), no que se refere ao poder comunicativo das representações, optou-se por utilizar um Mapa das Constelações de Teorias de Macintosh e Quattrone (2010). Para fundamentar a escolha de um

mapa mental, buscou-se, em Lima (2006) e Crescitelli e Figueiredo (2011), um conjunto de justificativas.

O mapeamento é definido como uma técnica de organização do conhecimento capaz de representar ideias ou conceitos, na forma de um gráfico por meio do qual devem ser indicadas as relações entre conceitos (LIMA, 2006). Em regra, na representação de um mapa, os conceitos são representados por caixas e as relações entre esses conceitos (ou caixas) são representadas por linhas que conectam cada conceito. Lançar mão dos mapas conceituais, para estruturar o conhecimento, é uma boa forma de facilitar debates, enfatizando a leitura e a discussão de textos (CRESCITELLI; FIGUEIREDO, 2011). Conforme Lima (2006), o mapa conceitual possui algumas vantagens, a saber:

- 1) definição de uma ideia central, por meio do posicionamento do assunto no centro do diagrama;
- 2) clara indicação da importância relativa de cada ideia;
- 3) facilidade para encontrar os *links* entre as ideias-chave;
- 4) visão geral de toda a informação básica numa mesma página;
- 5) revogação e revisão mais eficientes;
- 6) inserção de novas informações, sem atrapalhar a estrutura informacional;
- 7) facilidade para acessar a informação em diferentes formatos e sob diferentes pontos de vista;
- 8) facilidade de compreensão da complexidade de relações entre as ideias; e
- 9) facilidade para verificar contradições, paradoxos e falhas no material organizado.

Para o mapa proposto nesta tese, optou-se, então, pela criação de um funil teórico e por uma constelação de teorias. Na extremidade superior, situam-se a busca e a inclusão de teorias e modelos pertinentes às Redes de Negócios, ao Controle Gerencial e Controle Gerencial Interorganizacional. Em outras palavras, os temas resultam na Plataforma Teórica, apresentada no presente capítulo.

A seguir, a figura apresenta o Mapa Teórico da tese, tal como foi concebido.

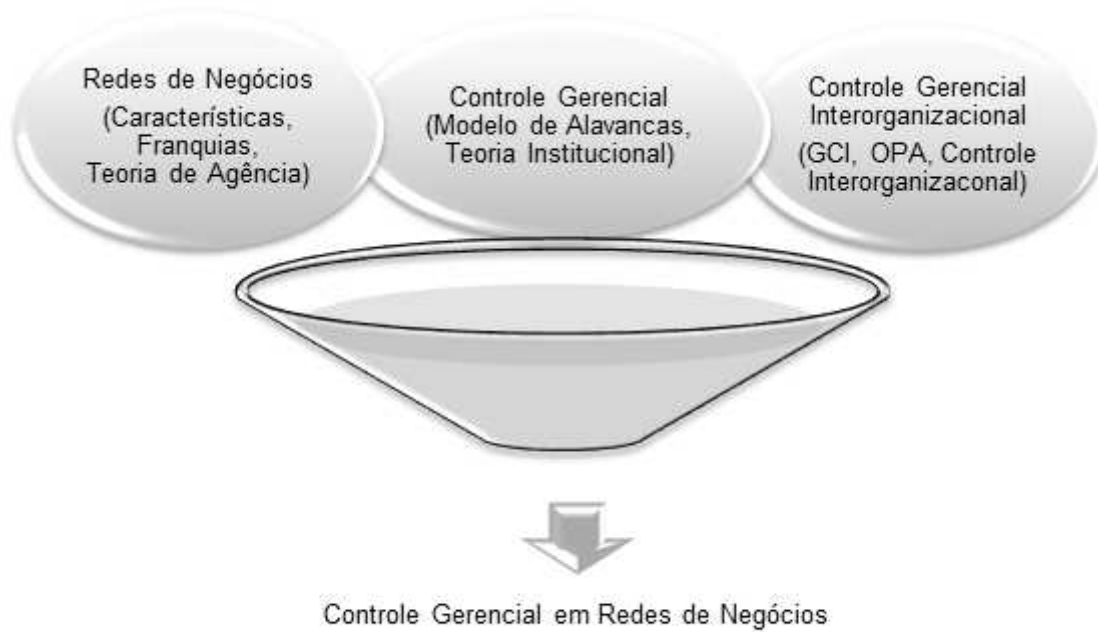


Figura 1 – Mapa Teórico da Tese.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador.

Apresentado o Mapa Teórico desta tese, serão analisadas nas próximas seções as Constelações de Teorias, parafraseando Macintosh e Quattrone (2010), que suportam a investigação.

## 2.1 Rede de Negócios

Na atualidade, as empresas são, cada vez mais, vistas como uma parte integrada de Redes de Negócios. Novas plataformas logísticas e tecnológicas possibilitam a desagregação (*inbundling*) da organização verticalizada (KLEINDORFER; WIND; GUNTHER, 2012). Assim, neste item, serão investigados os cenários que possibilitaram o surgimento das redes, em sentido amplo, e das Redes de Negócios. O estudo é relevante por ser parte da discussão central desta tese, qual seja, a observância do Controle Gerencial em uma Rede de Livrarias, à luz, preponderantemente, das Alavancas de Controle de Simons (1995), Dekker (2004) e da Análise de Discurso Crítica (FAIRCLOUGH, 2008).

### 2.1.1 Surgimento, interesse acadêmico, vantagens e desafios das Redes de Negócios

Os processos e as funções dominantes na Era da Informação, num contexto histórico, são de crescente organização em redes. As redes representam a nova gramática social da vida em sociedade, a qual modifica, substancialmente, os resultados e a operação dos processos culturais, produtivos e de poder (CASTELLS, 2009).

Numa explicação geral da temática, Kleindorfer, Wind e Gunther (2012) analisam os desdobramentos e as consequências sociais imediatas produzidas pela proliferação das redes pelo mundo como mecanismos de articulação de segmentos políticos, sociais e econômicos. Os autores apontam como exemplo o progresso de empresas, como Google, eBaye, Facebook, e outras iniciativas em nível mundial, como reforçadores do surgimento e da consolidação das redes.

A possibilidade de diferentes abordagens teóricas faz com que a temática Redes de Negócios ganhe relevante e crescente interesse de pesquisadores brasileiros e estrangeiros sobre Estudos Organizacionais, Administração e Ciências Sociais. As perspectivas da Firma como rede são utilizadas amplamente por instituições de pesquisa e de ensino, governos, entidades não governamentais e, em especial a este estudo, por algumas empresas (LIPNACK; STAMPS, 1994).

A corroborar essa assertiva sobre a emergência e a atualidade de tal estudo, há a explicação acerca de seu potencial interdisciplinar. O estudo sobre Redes de Cooperação estabeleceria, portanto, uma fundamental base de interesses comuns e um diálogo, em potencial, entre as várias disciplinas das Ciências Sociais (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2008).

Segundo Gulati (2007), por ser, na atualidade, de grande influência da tecnologia da informação e da interligação global dos mercados, seria até previsível o surgimento do fenômeno da organização em Redes de Negócios. Por conseguinte à tecnologia e à globalização, as Redes de Negócios estão, atualmente, se tornando cada vez mais e rapidamente “[...] a estrutura fundamental do ‘mundo plano.’” (KLEINDORFER; KIND; GUNTHER, 2012, p. 195-196).

Coase (1937, p. 14-16) acredita que a empresa pode crescer até determinado momento, a partir do qual, o custo de transação com o mercado se iguale ao Custo de Organização, ou seja, com maior tamanho, diversidade de atividades e locais, a probabilidade de lucro advindo da Gestão tende a cair. A Rede de Negócios, nesse aspecto, pode denotar um tamanho economicamente aceitável a ponto de o Custo de Organização ser melhor que o Custo de transacionar no mercado.

É compreensível que se defenda a abordagem de Redes de Negócios como recente na literatura Econômica e Administrativa. Parafraseando Morgan (1996), é uma constatação de que a imagem da organização não é a mesma de outrora. No mesmo sentido e a respeito de digitalização e globalização como reforçadores atuais para o surgimento das Redes Interorganizacionais, Prahalad (2012) pondera que a tradição na visão de valor, centrada no produto e na empresa, não se coaduna mais com o cenário visto neste Século:

[Pela visão centrada na empresa], era natural que o foco gerencial estivesse voltado para as eficiências internas no desenvolvimento e na manufatura dos produtos. E, de fato, essa visão do valor centrada no produto e na empresa funcionou muito bem por mais de um século. Todavia, com a conectividade onipresente, a digitalização, a emergência das redes sociais e a convergência dos limites tecnológicos e industriais, estamos assistindo ao surgimento de um novo modelo de geração de valor, dotado de um novo conjunto de principais propulsores: experiência personalizada, co-criação, indivíduos, comunidades temáticas, plataformas baseadas na experiência e redes de distribuição (PRAHALAD, 2012, p. 28).

Alterações produzidas pela Informação, que se mostra cada vez mais global e limitadora de ambientes geográficos físicos para a aproximação virtual, impulsionam novos moldes de comportamento humano. O campo empresarial não está à margem dessas alterações. Modalidades de negócios são refratárias desse movimento global, portanto, não mais tão delimitadas e dispersas, geograficamente, como outrora, no Século XX (LAZZARINI, 2008).

Por assim ser, a pós-modernidade propicia, fundamenta e consolida um novo arranjo empresarial, denominado Rede Negocial. Fusco e Sacomano (2009) aduzem que a remoção de barreiras internacionais ao comércio, a partir da década de 1990, torna mais acessível os mercados globais. A Tecnologia da Informação facilita a entrada de outras empresas (pequenas e médias) em mercados até então

não explorados. A rapidez em acessar a Informação é vista como um recurso valioso pelos autores.

O padrão competitivo das Redes de Negócios foi reconhecido tacitamente “[...] quando surgem artigos argumentando que ‘não é a empresa Toyota que está vencendo a empresa General Motors, é a rede de negócios da Toyota que está vencendo a rede da GM’” (ZACCARELLI et al., 2008a, p. 9).

Apresentados os principais argumentos sobre o surgimento das Redes de Negócios, a seguir, passa-se à definição e à análise de estudos acadêmicos relacionadas ao termo.

Ehrmannet et al. (2013), ao se dedicarem ao estudo das Redes de Negócios – alianças, cooperativas e franquias –, defendem que a governança de redes é necessária para explorar e proporcionar conhecimento aos relacionamentos entre firmas como garantia de vantagem competitiva pela criação de rendas de relacionamento (*relacional rents*) e/ou para reduzir os Custos de Coordenação e de Agência.

No campo de estudo da Administração, o tema Rede de Negócios e seus desdobramentos atraíram a atenção de pesquisadores a partir dos anos de 1990. Estudos pioneiros na área de negócios documentaram que o ingresso em redes é, por exemplo, motivado pelo acesso a recursos, pelas trocas de informações, por ganhos de Inovação e pela Economia de Custos (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2008).

O surgimento das redes, no âmbito dos negócios, da Sociologia e da Economia, remonta à década de 1950, segundo Kleindorfer, Wind e Gunther (2012, que informam:

[...] a origem do interesse pelas redes no âmbito dos negócios e da economia remonta aos estudos sobre redes de transporte e às soluções de programação matemática para problemas diversos de produção e transporte, nos anos 1950 [...]. Teorias baseadas na estrutura e funcionamento das redes também desenvolveram-se rapidamente no campo da sociologia (tome-se como exemplo a obra do renomado sociólogo Coleman, 1990). Os primeiros esforços nesse sentido baseavam-se geralmente na análise de uma rede predefinida; hoje, porém, muitas são as importantes contribuições relativas à formação de redes endógenas (a ativação de conexões potenciais entre os vários nós) e à troca de informações nas redes econômicas e sociais [...]. (KLEINDORFER; WIND; GUNTHER, 2012, p. 5)



No Brasil, o surgimento das redes é, relativamente, recente. Surgida na década de 1990, na atualidade, as redes enfrentam o desafio da consolidação. Essas surgem no país movidas por políticas públicas e experiências internacionais, como explica Verschoore (2012):

[Muitas das] grandes empresas brasileiras reorganizaram seus fornecedores em redes de suprimento. Empresários do ramo varejista se aliaram aos antigos concorrentes, para formar centrais de compras. Universidade, institutos e centros de pesquisa se uniram a empresas como Embrapa, IBM e Petrobras para formar redes de inovação. (VERSCOORE, 2012, p. xiii)

Lazzarini (2008) comenta que, no campo da Administração, pesquisadores interessados no tema Redes de Negócios organizam-se em duas linhas de investigação complementares. A primeira abordagem é da Sociologia Econômica, tendo como expoentes Granovetter, Powell e Uzzi. A segunda linha de investigação é a da Visão Baseada em Recursos (RBV) e contempla pesquisadores com amplo reconhecimento na Economia das Organizações, como Penrose, Barney e Peteraf.

Klijn (2014) aponta o predomínio de três modalidades de estudos empíricos sobre redes: 1) Redes de Política; 2) Redes de Implementação e Entrega de Serviços; e 3) Redes de Governança.

As Redes de Política, com origem na Ciência Política, em 1960, possuem como foco a discussão acerca da tomada de decisão e de seus efeitos e as relações de poder a respeito do estabelecimento de planos e ações. As principais questões de pesquisa perpassam a análise sobre quais atores são envolvidos em tomadas de decisões, suas relações de poder e suas implicações quanto à tomada de decisão.

Em Redes de Implementação e Redes de Entrega de Serviços, o foco é direcionado à coordenação interorganizacional, à política e à entrega eficientes e integradas de serviços. Os questionamentos são envoltos à discussão de como são organizados serviços integrados complexos e de quais os mecanismos eficientes e eficazes ao compartilhamento de tais serviços. Os primeiros estudos apontavam para questões teóricas acerca da interorganização e, atualmente, também discutem a entrega e a implementação de serviços, conforme explicação de Klijn (2014).

Por fim, ainda, segundo Klijn (2014), as Redes de Governança contemplam questionamentos promovidos por pesquisadores da área da Administração Pública.

O foco está direcionado à resolução de questões sociais (problemas), ao gerenciamento de Redes de Governança, ao intercâmbio entre tais redes e instituições tradicionais e, ainda, ao modo como devem ser as atitudes para o aprimoramento da variedade de conteúdo e combinação dos vários julgamentos de valores. O início dos estudos data da década de 1970 e prossegue, atualmente, com a análise sobre novas modalidades de Governança, seus efeitos e requisitos à Gestão.

Outra forma de caracterização das Redes de Negócios, à luz de pesquisas acadêmicas, foi apresentada por Zaccarelli et al. (2008a). A apresentação privilegia abordagens Sociológica e de Geografia Econômica, Estratégica e Administrativa. Deve-se destacar que, não obstante cluster e Redes de Negócios terem características distintas, algumas são similares. Tais abordagens foram direcionadas a redes e aos *clusters*, pontua-se, a seguir:

PERSPECTIVA	ABORDAGEM
Sociológica	A preocupação está assentada em consequências para a sociedade e desdobramentos para a arquitetura social, devido à presença ou instituição de Redes de Negócios.
Geografia Econômica	Pesquisa a distribuição geo-espacial das atividades produtivas, fluxo e equilíbrio de demandas, ofertas e seus efeitos sobre a formação econômica (da riqueza) dos países.
Estratégica: centrada no sistema supra-empresarial	Investiga a Rede de Negócios como um sistema específico de nível superior em relação à empresa. Define a presença de condições e aspectos não tratados pelas teorias administrativas.
Administrativa: voltada às empresas componentes	Estudo das redes à luz de abordagens de teorias da Administração. Admite a similitude entre conjunto de negócios supra-organizacional e empresa.

Quadro 1 – Perspectivas de abordagem de redes e *clusters*.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador, adaptado de Zaccarelli et al. (2008a).

O quadro, a seguir, apresenta uma lista de autores e a tipologia de suas pesquisas, a respeito do tema Rede de Negócios.

AUTOR	TIPOLOGIA
Grandori e Soda (1995)	Redes sociais: simétricas e assimétricas. Redes burocráticas: simétricas e assimétricas. Redes proprietárias: simétricas e assimétricas.
Bremer (1996) e Goldman et al. (1995)	Empresa virtual: pontos de vista institucional e funcional. Institucional: combinação das melhores competências essenciais de empresas legalmente independentes. Funcional: concentração em competências essenciais coordenadas por meio de uma base de tecnologia da informação.
Porter (1998)	<i>Cluster</i> : concentração setorial e geográfica de empresas. Caracteriza-se pelo ganho de eficiência coletiva.
Casarotto e Pires (1998)	Redes <i>top-down</i> : subcontratação, terceirização, parcerias. Redes flexíveis: consórcios.
Wood Jr. e Zuffo (1998)	Estrutura modular: cadeia de valor e terceirização das atividades de suporte Estrutura virtual: liga temporariamente rede de fornecedores. Estrutura livre de barreiras, define funções, papéis, tarefas.
Corrêa (1999) e Verri (2000)	Rede estratégica: desenvolve-se a partir de uma empresa que controla todas as atividades. Rede linear: cadeia de valor (participantes são elos). Rede dinâmica: relacionamento intenso e variável das empresas entre si

Quadro 2 - Classificação das Redes de Negócios.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador e adaptado de Olave e Amato Neto (2005).

Ainda, sob o ponto de vista metodológico e epistemológico, destacam-se as abordagens Gerencial e Sociológica assim descritas: Abordagem Gerencial está voltada para a análise das relações e Redes Interorganizacionais – aspectos de propriedade e burocráticos – e sua ênfase recai nos resultados e na eficiência das organizações; Abordagem Sociológica está voltada para as redes sociais e seus efeitos aparecem nas Redes Interorganizacionais (PAULA; SILVA, 2006).

O quadro, a seguir, apresenta as análises desses diferentes tipos de abordagens.

ABORDAGENS	ANÁLISES
Redes de produtos	Estruturação, institucional, poder político, processo decisório.
Abordagem gerencial	Ecologia populacional, dependência dos recursos, estratégia, custos de transação, organização industrial, barganha, contingência.

Quadro 3 – Abordagens Sociológica e Gerencial das Redes.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador e adaptado de Paula e Silva (2006).

Zaccarelli et al. (2008b) estudaram como competir e vencer em uma Rede de Negócios, a partir de um estudo de caso de uma rede hoteleira. O problema de pesquisa estava envolto à investigação de empresas hoteleiras independentes que se alinham e se articulam em estrutura horizontal. A abordagem envolvia temas aparentemente pouco explorados no campo da Teoria de Administração. A investigação foi realizada junto à rede filiada, composta por quarenta e sete empresas independentes que operavam em quarenta e um destinos turísticos brasileiros.

O estudo de caso justificou-se por privilegiar eventos atuais para o entendimento de fenômenos socioeconômicos complexos, a exemplo da análise das Redes de Negócios e Alianças.

Zaccarelli et al. (2008b) concluíram que a rede estudada possuía ainda constituição incipiente, ou incompleta, devido à ausência de elos de integração, e explicam que essa rede está num primeiro estágio, a exemplo de serviços de Tecnologia da Informação.

Chenhall (2008) destaca que as mudanças advindas de organizações não hierárquicas impactaram não somente a sociedade, mas também, o modelo como são controladas.

Barabási (2003) defende que a clusterização em sociedade é percebida intuitivamente em investigações científicas e em fenômenos empresariais. E destaca o autor que se trata de um desejo inato do ser humano constituidor de rodas ou grupos que lhes proporcionem familiaridade, segurança e intimidade. Há economistas muito interessados em entender como as empresas vinculam-se por relações de propriedade. O modelo de aptidão permite descrever as redes como sistemas competitivos, dentro dos quais, os nós lutam impetuosamente por *links*.

Dessa feita, resta indiscutível o interesse acadêmico por temas correlatos às redes negociais. Estudos, a partir dos mais variados segmentos empresariais, são objetos de investigação e de delimitação de pesquisas elaboradas por pesquisadores brasileiros ligados à Economia, à Administração e às Ciências Contábeis. Em consequência, as vantagens e os desafios à estrutura horizontal em Redes de Negócios passam a ser discutidos.

Em considerações mais recentes, Balestrin e Verschoore (2008) comentam que, antes de se aderir a uma Rede ou Aliança Estratégica, o gestor deve analisar, dentre outros aspectos, os motivadores da Estratégia de Colaboração e Cooperação, escolher parceiros, mudanças organizacionais e orientação do mercado.

Lazzarini (2008), por sua vez, sinaliza que, em Rede de Negócios, os atores sociais e as empresas possuem mais facilidade para trocar ou acessar recursos, sejam esses ativos tangíveis e intangíveis. Logo, o contexto social é criador de um efeito reputacional.

A formação em redes dinâmicas cooperativas é vista como uma alternativa viável às pequenas e médias empresas que se encontram em desvantagem diante de grandes empresas quando tentam competir no mercado globalizado. Assim, podem ser destacados os seguintes motivadores e vantagens para o surgimento de uma Rede de Negócios: fazer avançar a competitividade dos parceiros da rede; e fomentar a exploração de novas possibilidades mercadológicas em nível global (AMATO NETO, 2005).

Ainda, sob o ponto de vista empresarial, “[...] a participação em redes permite que indivíduos ou empresas se beneficiem do seu capital social.” (LAZZARINI, 2008, p. 12).

Adentrando rumo ao monitoramento da essência dos negócios atuais, que podem estar organizados em Redes de Negócios, há um potencial interesse dos praticantes em relação aos modelos de Gestão que contemplem o Controle Gerencial de negócios que extrapolam as fronteiras da Firma. A não delimitação geográfica da composição de uma rede facilitaria a visualização das empresas que a compõe, não obstante dificultar a visualização da capacidade competitiva do arranjo, conforme explicam Zaccarelli et al.:

A rede de negócios, não se constituindo num agrupamento de empresas em dado local, não é confundida com a localização, facilitando a visualização de conjunto e das organizações que a compõem, entretanto, por outro lado, torna-se mais difícil a percepção do efeito decorrente do arranjo integrado das empresas sobre a capacidade competitiva do conjunto (ZACCARELLI et al. 2008a, p.8).

A estruturação em Redes de Negócios pode ser uma resposta ao crescimento dos custos burocráticos e da inflexibilidade das grandes corporações, que passaram à desinternalização de suas atividades entre o fim dos anos de 1970 e início de 1980 (BALESTRIN; VERSHOORE, 2008).

Balestrin e Vargas (2004) discutiram aspectos conceituais de Redes Interorganizacionais e Redes Horizontais para pequenas e médias empresas. Os autores defendem que a configuração em rede é um Recurso Estratégico que propicia competitividade. Foram descritas evidências obtidas em uma rede horizontal na Região Sul do Brasil.

Os mesmos autores revelam que os benefícios obtidos com a configuração em rede contemplavam: maior troca de informações e conhecimentos entre as empresas; participação e vendas de produtos em feiras; *lobbying*; melhorias nos processos empresariais; participação em palestras e em cursos de formação; barganha de preço junto aos fornecedores; *marketing* conjunto; acesso aos novos representantes; mais garantias no fornecimento de crédito aos clientes; mais facilidade de comercialização de insumos entre as empresas; reduções de custos e ganhos advindos de Economias de Escala, de escopo e de especialização (BALESTRIN; VARGAS, 2004).

A perspectiva de Balestrin e Vargas (2004) é reforçada por pesquisador internacional representativo da visão baseada em recursos, como é o caso de Foss (2002), quando defende que uma das razões econômicas para a existência de uma Rede de Negócios é a economia na aquisição e transferência do conhecimento:

Redes [...] são arranjos organizacionais particularmente úteis para aquisição e transferência de conhecimento, porque o custo do conhecimento a preços (no mercado) ou transferi-lo (em hierarquia), muitas vezes, é superior ao custo da transmissão de conhecimento dentro de uma rede informal. (FOSS, 2002, p. 51. Tradução livre deste pesquisador.)

A fidelização das empresas propicia a divisão de competências indispensável ao negócio. Em Rede de Negócios, cada uma das empresas contribui com o quesito em que é mais eficiente. Há a redução dos níveis de investimento e dos riscos associados a esses. Observa-se, ainda, a redução dos estoques (SIQUEIRA; TELLES; COSTA, 2006, p. 275).

Eleva-se a velocidade quanto à adaptação ao mercado e quanto à agilidade nas negociações com fornecedores e nas relações com os clientes. Logo, a partir dessas vantagens, “[...] a capacidade de competir do agrupamento cresce e ultrapassa a das empresas que atuam isoladamente, somente sendo superada pela de outras redes mais evoluídas que porventura venham a existir.” (SIQUEIRA; TELLES; COSTA, 2006, p. 275).

Das Redes de Negócios, é possível viabilizar algumas ações que seriam de difícil visualização, não fosse graças à cooperação. Dessas ações, destacam-se: combinação de competências e utilização de *know-how* de outras empresas; compartilhamento do conhecimento adquirido e divisão do ônus de realização de pesquisas; realização de pesquisas em conjunto, a partir da divisão de lucros e custos; promoção de mais pressão no mercado pelo aumento da força competitiva; fortalecimento do poder de compra; obtenção de mais força para avançar rumo a mercados internacionais; compartilhamento de Sistemas de *Marketing* e Distribuição (SOUZA, 2005).

Lazzarini (2008) assim sintetiza os principais desafios a serem enfrentados para a manutenção de uma Rede de Negócios: confiança excessiva dos participantes; distanciamento de outros autores sociais; e barreira de entrada a outras empresas em consequência do capital social.

Na Rede de Fornecimento, a vantagem é a estrutura integrada, flexível e produtiva. O desafio é evitar que apenas uma empresa controle as demais. A Rede em Formato de Consórcio oportuniza: novos negócios aos participantes; formação de equipes; e coordenação democrática.

Desse modo, o desafio é evitar a formalização estratégica excessiva por meio do contrato. Em relação às Redes Associativas, as vantagens são a constituição de uma entidade formalizada e os ganhos distribuídos equitativamente. O desafio é o de valorizar mais a Orientação Estratégica e a integração flexível (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2008).

Fusco e Sacomano (2009) apresentam vantagens de uma estrutura horizontal, em Rede de Negócios, tais como: velocidade e escopo; atingir vantagens de escala; ampliar a competitividade em mercados nacionais e internacionais; proporcionar e aproveitar novas oportunidades de empreendimentos; aumentar o

número de exportações; compor nova base de capital; reduzir custos; e criar alternativa de investimento.

Sob o ponto de vista acadêmico, pensar em Rede de Negócios desafia os modelos organizacionais arrimados numa visão tradicional das Estratégias e das competências centralizadas com exclusividade na empresa e, preponderantemente, numa maior parcela dos cursos de Administração e no pensamento Gerencial (KLEINDORFER; WIND; GUNTHER, 2012).

A literatura aponta como maior desafio a ser enfrentado para a configuração de uma Rede de Negócios a dificuldade dos empresários em encarar os elos com os demais empresários. Haveria, ainda, o apego acentuado em encarar a rede como um empreendimento individual. Tal resistência, se comparada à dos *clusters*, é maior nas redes:

[...] É importante notar que a resistência psicológica ao reconhecimento da existência de redes de negócios como um sistema é aparentemente ainda maior do que a resistência mencionada no caso dos clusters de negócios. Cada empresário quer e procura acreditar que sua empresa 'é dele e ninguém é capaz de qualquer interferência nas suas decisões'; por isso, sua empresa não é parte de um sistema 'de nível superior ao nível da empresa dele'. (ZACCARELLI et al., 2008a, p. 9).

Apresentadas as principais vantagens e os principais desafios ao surgimento e à consolidação de uma Rede de Negócios, a seguir, serão expostas definições e algumas características dessas.

### 2.1.2 Definição e características das redes

Uma das primeiras definições de rede foi elaborada por Mitchell, em 1969. Para o autor, uma rede representaria um tipo singular de relação entre objetos, ou eventos, e um conjunto bem definido de pessoas. O conjunto formado por pessoas, eventos ou objetos pode ser denominado por nós atores. Ainda, sobre a definição, os termos Cadeia de Suprimentos e, por conseguinte, Gestão da Cadeia de Suprimentos, são criticados na literatura, pois foram utilizados de forma reiterada e simplista, no início da década de 1980, como forma de definição de Rede de Negócios (JOHNSEN; LAMMING; HARLAND, 2014).



Por redes, em sentido amplo e no plano internacional, Castells (2009, p. 566) compreende “[...] o conjunto de nós interconectados. Nó é o ponto no qual uma curva se entrecorta. Concretamente, o que um nó é depende do tipo de redes concretas de que falamos.”. Para o autor, as redes são:

[...] estruturas abertas capazes de expandir de forma ilimitada, integrando novos nós desde que consigam comunicar-se dentro da rede, ou seja, desde que compartilhem os mesmos códigos de comunicação (por exemplo, valores ou objetivos de desempenho). Uma estrutura social com base em redes é um sistema aberto altamente dinâmico, suscetível de inovação sem ameaças ao seu equilíbrio. (CASTELLS, 2009, p. 566).

Nesse ponto, convém polemizar se tudo seria uma rede. A resposta é negativa. Para se caracterizar uma rede, são necessários os elementos nós e ligações entre eles de modo que se estabeleça uma nova estrutura baseada no compartilhamento de códigos de comunicação e valores, pressupondo abertura, inovação e flexibilidade. Assim, ainda que se defenda que o conceito “Rede” possua amplo campo semântico, não se pode generalizar que todas as organizações estejam, na atualidade, atuando sob essa perspectiva, mesmo porque o padrão arquétipo de rede que se tem na literatura administrativa é caracterizado por uma extensa cadeia de fornecedores que atuam sob o prisma de técnicas de compartilhamento de informações, conhecimento, riscos e custos, exemplificadas pela técnica de contabilidade de livros abertos (KAJUTER; KULMALA, 2005).

Kleindorfer, Wind e Gunther (2012) definem rede como um conjunto de nós, *hubs* e *clusters* conectados por elos. Para os autores, o estudo das redes, geralmente, está afeto aos elos e nós, bem como, ao comportamento geral delas.

Sob um prisma matemático, “[...] uma rede nada mais é que uma matriz relacional: cada célula da matriz indica como um ator (linha) se relaciona com outro (coluna).” (LAZZARINI, 2008, p. 18).

Amato Neto (2005) aduz que a empresa mãe (complexo industrial), ou empresa-centro, é essencial para a definição de Rede de Negócios. É em torno dela que se constrói a rede:

As redes estratégicas interorganizacionais constituem-se, portanto, em uma alternativa quanto à forma de organizar a produção de bens e/ou serviços e podem ser utilizadas pelas empresas na busca de melhoria de sua posição competitiva. Ressalta-se, ainda, que o essencial neste conceito de redes é a figura da empresa-centro (*hub-firm*), ou ainda empresa-mãe (no caso de um complexo industrial), em torno da qual se constrói toda a rede. (AMATO NETO, 2005, p.17-18)

Lazzarini (2008, p. 8) traz uma visão de Rede de Negócios, considerando-a como um conjunto de nós formado por pessoas ou empresas (nós, atores ou empresas), interligadas por meio de relações das mais diversas modalidades (laços ou relacionamentos). Pela definição do autor, rede é “[...] um conjunto de pessoas ou empresas (denominadas, tecnicamente, nós) interligadas por meio de relações dos mais diversos tipos (laços).”

Para Zaccarelli et al. (2008a, p. 8), a Rede de Negócios é um sistema formado, preponderantemente, por empresas que se dedicam a uma determinada espécie de produto. Ao definirem *clusters* e redes, afirmam que esses “[...] constituem-se em arranjos compostos por diferentes negócios que mantêm vínculos e relacionamento em alguma medida entre si.”. E complementam que “[...] o elemento-chave dessa integração, entre diferentes negócios, está ligado aos relacionamentos de troca como, por exemplo, numa cadeia produtiva.”

Para Fusco e Sacomano (2009), Rede de Negócios consiste numa aglomeração de empresas que possuem a finalidade de viabilizar o que é precioso aos processos de trocas entre consumidores. Sob o ponto de vista dos atores sociais, é formada por eles para oportunizar novas paragens a essa. Sob o ponto de vista estrutural, é entendida como uma entidade colaboradora:

A rede de negócios consiste em empresas que têm um papel-chave na viabilização das condições e requerimentos necessários para os consumidores de um mercado realizarem os processos de troca. [...] A rede de negócios é um grupo de atores que coopera e se articula na procura de novas oportunidades para a rede de operações em que se inserem. [...] Uma rede, na definição mais estrita do termo, deve ser uma ‘entidade’ eminentemente colaboradora, flexível, ao invés de hierárquica, com membros que compartilham decisões quanto a fazer, projetar e implementar estratégias. (FUSCO; SACOMANO, 2009, p. 150-151).

Olave e Amato Neto (2005), ao definirem Rede de Negócios, corroboraram a assertiva sobre a possibilidade de existência dessas devido à utilização da Tecnologia. Os autores aduzem, em relação às novas estratégias propiciadas por novos processos produtivos:

Entre essas estratégias, encontra-se a formação de redes entre empresas, uma prática atual que pretende garantir a sobrevivência e competitividade principalmente das pequenas e médias empresas, criando desta forma uma nova arquitetura organizacional e inovando na formação de relacionamento entre empresas. (OLAVE; AMATO NETO, 2005, p. 69).

Por fim, para Penrose (2006, p. 24), o termo Rede de Negócios (*business networks*) representa atualmente arranjos ou alianças formais de caráter contratual entre um número limitado de firmas vinculadas umas às outras, numa estrutura administrativa intra-relacionada. As Redes de Negócios são referidas como quase firmas ou empresas virtuais (*virtual corporations*). Assim, a partir de tal compreensão, o termo “[...] refere-se tecnicamente a arranjos ou alianças formais de caráter contratual entre um número limitado de firmas vinculadas umas às outras numa estrutura administrativa inter-relacionada.”

A questão interorganizacional “[...] relaciona-se às transações, fluxos, ligações que ocorrem entre organizações ou várias organizações em seu ambiente.” (OLIVER, 1990, p. 241). Essa clássica definição parece sintetizar situações diversas que Scapens e Varoutsas (2010) elencaram: alianças, alianças estratégicas, redes interfirmas, colaborações, acordos cooperativos, co-alinhamentos, parcerias, grupos de negócios e *joint ventures*.

Ao conceituar a franquia ou *franchising*, Paulino (2010) busca o entendimento legal sobre o modelo empresarial. Trata-se do direito de uso da marca cedido pelo franqueador ao franqueado e outros:

De acordo com a Lei 8.955/94, *franchising* ou franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semiexclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício. (PAULINO, 2010, p. 34).

Segundo a autora, “[...] o *franchising* tem sido um empreendimento cada vez mais utilizado como estratégia de expansão e comercialização de produtos e serviços, trazendo inúmeras vantagens para franqueador e franqueado.” (PAULINO, 2010, p. 30).

Pelo exposto, foi possível identificar alguns termos recorrentes à definição de uma Rede de Negócios. Nós, conjunto de empresas ou indivíduos, formação de alianças, laços, conforme demonstrado na figura, a seguir, são os termos e as expressões mais destacados, quer na literatura da Administração, quer na literatura das Ciências Sociais, para sua definição.

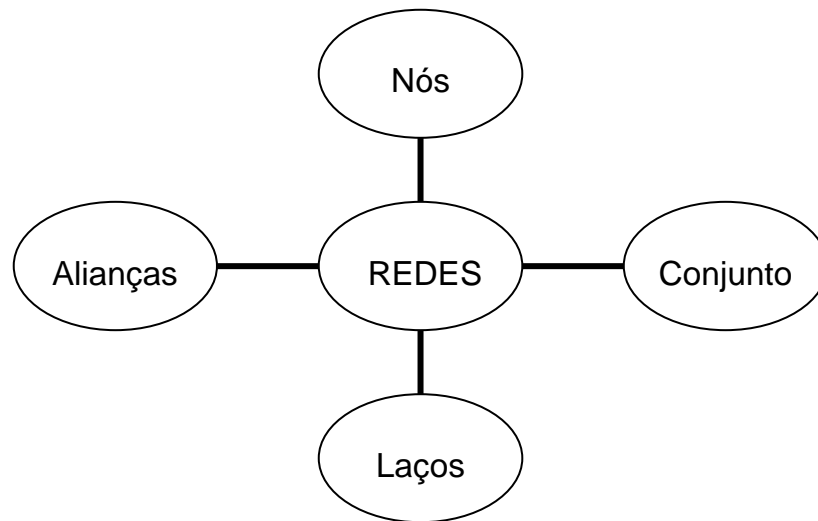


Figura 2 – Termos recorrentes à definição de Redes de Negócios.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador.

Portanto, apresentados os principais termos que compõem a definição de Rede de Negócios, alguns caracteres são pontuados.

Daft (2014), ao comparar estrutura vertical e horizontal, afirma que essa é reconhecida a partir de estruturas de inovação e flexibilidade. Sua cadeia de comando seria restrita para respaldar tais características:

A decisão mais importante que os gestores tomam sobre o projeto estrutural é encontrar o equilíbrio correto entre controle vertical e a coordenação horizontal, dependendo das necessidades da organização. O controle vertical está associado às metas de eficiência e estabilidade, ao passo que a coordenação horizontal está associada ao aprendizado, inovação e flexibilidade [...]. A estrutura funcional é apropriada quando a organização precisa ser coordenada por meio de hierarquia vertical e quando a eficiência é importante para atingir as metas organizacionais. A estrutura funcional usa a especialização de tarefas e uma restrita cadeia de comando para obter uso eficiente de recursos escassos, mas isso não permite que a organização seja flexível e inovadora. (DAFT, 2014, p. 106).

Em paralelo à citação, a estrutura horizontal é possível quando a organização possui mais necessidade de coordenação entre as funções de alcançar a inovação e de promover a aprendizagem. Essa permite que organizações sejam diferenciadas entre si e respondam com mais rapidez às mudanças (DAFT, 2014).

A corroborar a análise de Daft (2014), estão as conclusões de outros autores, para os quais, diferentemente da firma clássica, pouco aberta e variável, é

cada vez maior o número de organizações que descobrem que suas operações funcionam melhor quando ligadas a uma rede de relações complexas com outras, independentemente do segmento da Economia em que estiver atuando (CASTELLS, 1999; GIDDENS, 2005; LAZZARINI, 2008).

Com o advento da Nova Economia Institucional (NEI), as Redes Interorganizacionais foram promovidas a *status* de maior relevância ante a possibilidade de ser modalidade alternativa de competição no campo estratégico, segundo Kleindorfer, Kind e Gunther (2012).

Portanto, a partir das Redes de Negócios, as organizações passam a contar com outros recursos que, somados aos já existentes, remodelam a lógica de competição. A sua existência é indissociável da existência de redes sociais, pois essas servem de mecanismo instrumental para o estudo da estratégia, no que diz respeito a subsídios Sociológicos, para a análise dos fenômenos das redes como um todo (PAULA; SILVA, 2006).

Para Fusco e Sacomano (2009, p. 150), a estrutura em Rede de Negócios está envolta à “[...] cooperação entre as empresas para empreender projetos, e também colaboração para alcançar os objetivos que cada uma das empresas não poderia alcançar independentemente.”

De igual sentido, Prahalad (2012, p. 28) explica que, no velho paradigma de empresa, essa representava o centro da Cadeia Produtiva de Valor. Assim, lidava com consumidores e fornecedores, de acordo com termos próprios. Porém, atualmente, uma organização nodal (central), a exemplo da General Motors, organiza muitos parceiros, os quais, coletivamente, propiciam “[...] a experiência personalizada de co-criação exigida pelos clientes [...].”

O autor complementa que “[...] a criação de valor diz respeito a cada experiência com o consumidor. Mas, para tanto, faz-se necessário um ecossistema.”. Esse ecossistema é orquestrado por meio de empresas nodais (centrais). Tais empresas executam funções específicas, as quais são: “[...] fornecem influência intelectual, definem a infraestrutura de rede, estabelecem padrões e gerenciam a interface com o cliente.”. Assim, a criação de valor é consequência de um processo participativo (PRAHALAD, 2012, p. 28).

Segundo Oliver (1990), até os anos de 1960, a visão predominante era a de que a firma era mais visualizada como uma função de produção do que em termos contratuais e organizacionais. Atualmente, grandes empresas representam a ponta da pirâmide de uma vasta rede de subcontratação. Seus modelos de aliança e concorrência envolvem suas subcontratadas (CASTELLS, 1999).

Concorda-se com Barney (1991), pois a corporação multidivisional, com unidades estratégicas de negócios e uma inovadora estrutura corporativa, detinha recursos raros, difíceis de serem imitados e substituídos, garantindo vantagem competitiva.

No que se refere ao Gerenciamento de Riscos e à especialização, a abordagem em Rede de Negócios é percebida como alternativa eficiente à visão piramidal da organização, por combinar a flexibilidade do mercado com a vantagem da especialização dos fornecedores (JARILLO, 1988).

Grandori e Soda (1995) pontuam algumas propriedades e variáveis que estariam relacionadas ao surgimento das Redes de Negócios. Flexibilidade, diferenciação entre as firmas, complementaridade, intensidade da interdependência interfirmas, número de unidades, complexidade das atividades e assimetria no controle de recursos podem ser consideradas unidades analíticas organizacionais com fatores e objetivos peculiares.

Child (2012) argumenta que, em uma parceria interfirmas, há métodos formais (ex. contrato) e informais de controle (ex. reuniões). Acordos contratuais ilustram como são decididas e monitoradas as questões de administração de alianças estratégicas, de estrutura, das principais nomeações, de sistemas administrativos, de métodos utilizados na Gestão e no suporte para treinamento.

Child, Faulkner e Tallman (2005) defendem que o controle é variável crítica para a Gestão e desempenho de alianças estratégicas. Há manutenção de um relacionamento regular e pessoal com o alto escalão da aliança, a exemplo de visitas aos parceiros e confraternizações que ilustram como podem ser informais os mecanismos de controle em Redes de Negócios.

Chandler (1962), conforme já analisado, antecipou a necessidade de flexibilizar as corporações por meio de um estudo das respostas adaptativas das empresas General Motors, Standard Oil Company, Sears e Du Pont.

Num ambiente temporal, caracterizado por movimentos de integração vertical, combinação e consolidação, o modelo multidivisional, com a criação de unidades de negócios controladas por estruturas de central de controle, foi identificado como forma inovadora para competir (CHANDLER, 1962).

As Redes de Negócios são mecanismos propícios à Economia Capitalista, que é baseada em globalização, concentração descentralizada e Inovação. Sob o ponto de vista do trabalho, os mecanismos são voltados para a adaptabilidade e flexibilidade, numa visão cultural de reconstrução e desconstrução contínuas (CASTELLS, 2009).

De destaque para este trabalho, Castells (2009, p. 566) aduz que a nova morfologia das Redes de Negócios “[...] é uma fonte de drástica organização das relações de poder.”. A assertiva não pode ser dissociada do âmbito organizacional e, por consequência, do Controle Gerencial, representação de poder, até então, observável somente sob o viés de uma empresa (estrutura vertical).

Uma mudança na moderna estrutura institucional acompanhou o trabalho, no curto prazo. As empresas buscaram eliminar camadas de burocracia, tornando-se organizações mais planas e flexíveis. Em vez de organizações tipo pirâmide, a Administração quer agora pensar em organizações em Redes de Negócios (SENNETT, 2005).

Penrose (2006) adiciona a informação de que, embora os contratos formais constituam a base legal das Redes de Negócios, a atuação cooperativa delas pode estar baseada menos ao exercício de controle do que em consensos originários de objetivos compartilhados e de mútua dependência entre os participantes. Além de vantagens, destaca que existem custos e benefícios que podem ter um desequilíbrio, caso algumas firmas cresçam demais individualmente em relação à rede, gerando uma desintegração dessa – dada às dificuldades de relacionamento. Assevera o autor que a concorrência em Redes de Negócios pode ensejar uma nova Teoria da Firma em Economia.

Atualmente, segundo Nalebuff e Brandenburger (1996), podem-se facilmente observar situações, nas quais, empresas que são concorrentes cooperam em alguns momentos. Uma cadeia de valor não pode desconsiderar essa potencial ambigüidade, chamada de coopetição.

Nalebuff e Brandenburger (1996) se dedicaram a estudar diversos exemplos empresariais, nos quais companhias globais apresentam elementos simultâneos de cooperação e competição. Detectaram esses autores que, para competir e melhor atender seus clientes, a empresa deveria, genericamente, mapear não somente a cadeia de fornecimento e distribuição, mas também, as empresas que não apenas competiam e aquelas que ofereciam soluções complementares ao produto e ao serviço oferecidos.

No lugar da tradicional cadeia de valores, esses autores propõem um conceito de Rede de Valores: a companhia, os concorrentes, os complementadores, os fornecedores e clientes.

Na figura, a seguir, são indicados os elementos constantes da rede de valores, tal como proposta por Nalebuff e Brandenburger (1996).

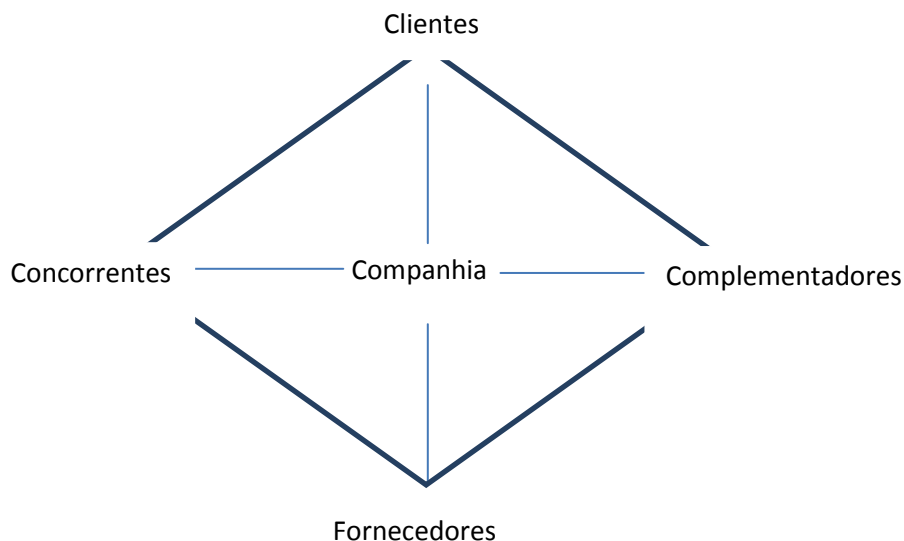


Figura 3 – Rede de Valores.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador, adaptada de Nalebuff e Brandenburger (1996).

Como síntese teórica, é possível verificar o que é alterado quando se transpõe o pensamento para as Redes de Negócios: seria um novo pensamento, comparando-o às estruturas de uma empresa, conforme se pode visualizar no quadro, a seguir.



ASPECTO	PENSAMENTO CENTRADO NA EMPRESA	PENSAMENTO CENTRADO NA REDE DE LIDERANÇA
Liderança	Comando e controle.	Auto-organizada/dotada de poder e autonomia.
Criação de valor	Produtos centrados na empresa.	Experiência centrada em rede.
Inovação	P&D Interno.	Inovação aberta.
Competências centrais	Competências centrais baseadas na empresa.	Orquestrações e aprendizado em rede.
Competição	Empresa contra empresa.	Rede contra rede.
Riscos	Locais e diretos.	Sistêmicos e interdependentes.
Finanças	Apropriar valor.	Construir e compartilhar valor.
Marketing	Marketing de massa.	Contágio de massa.
Foco das operações	Eficiência.	Flexibilidade.
Recursos humanos	Superestrelas.	Super-redes.

Quadro 4 – Redes *versus* empresa individual.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador e adaptado de Kleindorfer, Wind e Gunther (2012).

Como se vê nesse quadro, algumas características são indispensáveis para o surgimento, a manutenção e o sucesso de uma Rede de Negócios. Assim, é fato que a pressão exercida pelo ambiente competitivo serve de estímulo para a busca de cooperação como modalidade de geração de soluções coletivas. Não obstante tal estímulo, para que as “[...] pressões sejam suportadas, coletivamente, os interessados devem reunir objetivos comuns, formas de interação e meios eficientes de coordenação.” (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2008, p. 152).

Para a consolidação e a expansão de uma Rede de Negócios, algumas Competências Organizacionais mostram-se necessárias, a saber:

- a. Ganhar eficiência significa perseguir mais resultados positivos internamente;
- b. atingir legitimidade resulta em ganhar reconhecimento e credibilidade no mercado;
- c. possibilitar flexibilidade denota buscar melhor adaptação aos ambientes mais dinâmicos;
- d. acessar recursos significa necessidade de manter contato e de compartilhar soluções e recursos; e

e. buscar flexibilidade representa desenvolver ações coletivas de interesse comum (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2008).

A seguir, são indicados os objetivos comuns para o surgimento de uma Rede de Negócios e para a prosperidade de seus negócios (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2008):

- i. acessar recursos;
- ii. buscar reciprocidade;
- iii. atingir legitimidade;
- iv. ganhar eficiência; e
- v. possibilitar flexibilidade.

A perspectiva de Balestrin e Verschoore (2008) está alinhada à de Oliver (1990) que, ao estudar os determinantes das relações interorganizacionais, identificou que a necessidade, a simetria, a reciprocidade, a eficiência, a estabilidade e a legitimidade são determinantes para a formação dos referidos vínculos.

Logo, seria difícil pensar na sobrevivência de uma Rede de Negócios, na qual imperassem divergências entre seus participantes. Daí a necessidade de observância de objetivos comuns, conforme ilustração e segundo autores que tratam do tema, como Balestrin e Verschoore (2008).

Portanto, verificados, neste tópico, a definição e os caracteres de uma Rede de Negócios, na sequência, será exposta a identificação de suas modalidades analíticas.

### 2.1.3 Modalidades de Redes de Negócios

O estudo acerca das Redes de Negócios é realizado a partir de dois prismas, pontualmente. O primeiro é o interorganizacional – destaque à análise dos relacionamentos entre empresas ou organizações. O segundo prisma é o intraorganizacional, que consiste na análise dos indivíduos numa estrutura organizacional (LAZZARINI, 2008).

Ao discutirem as Rede de Negócios, Faria et al. (2013) corroboram a assertiva de que essas se diferenciam por sua flexibilidade e capacidade de adaptação. Tal aspecto induz a uma nova postura estratégica e de visão de mercado, ocorrendo uma maior interação entre os membros da cadeia de suprimentos.

Os laços nas Redes de Negócios podem ser direcionais. Os laços direcionais são observados quando a relação ocorre do ator A para o B, ou seja, uma empresa é direcionada por outra. No plano estrutural, não raras vezes, em Redes Interorganizacionais, uma empresa líder coordena o empreendimento e os esforços de diversas firmas, com as quais se relaciona. Tratam-se das Redes com Coordenação Centralizada. Ainda, sob o ponto de vista estrutural, numa rede cuja estrutura é fragmentada, são observáveis várias sub-redes, portanto, desconectadas (LAZZARINI, 2008).

As configurações básicas das Redes de Negócios são, de acordo Balestrin e Verschoore (2008): Rede de Fornecimento; Rede de Consórcios; e Redes Associativas, conforme se podem ver na figura, a seguir:

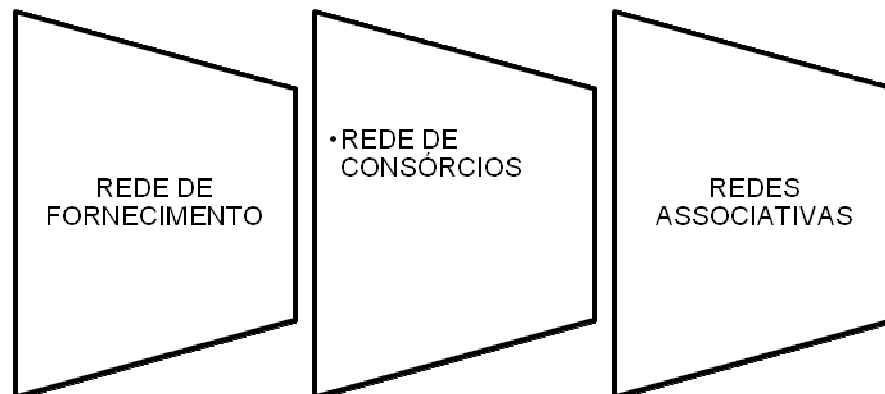


Figura 4 – Configurações das Redes de Negócios.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador a partir de Balestrin e Verschoore (2008).

Uma Rede de Fornecimento direciona forças às competências essenciais da empresa líder. Na Rede de Consórcio, há preocupação com o ganho em escala, enquanto que as Redes Associativas surgem em decorrência de dificuldades

estruturais das empresas, que podem ser superadas por meio de ações colaborativas (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2008).

Grandori e Soda (1995) propõem uma nova morfologia que ficou conhecida como Redes Inter-Empresariais. A morfologia foi desenvolvida e descrita à luz do grau de centralização, formalização e mecanismos de cooperação. Segundo os autores, as redes empresariais podem ser: Proprietárias; Sociais; e Burocráticas e estão expostas, a seguir.

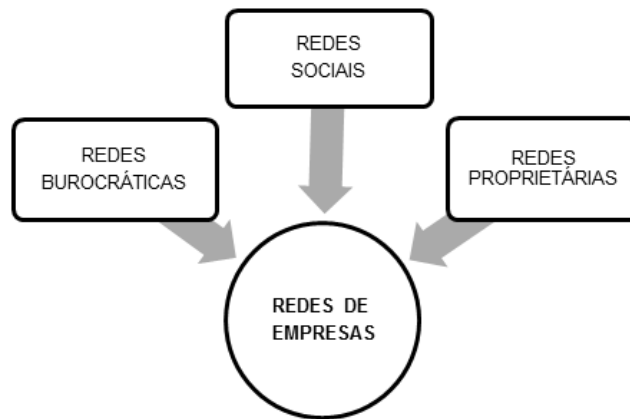


Figura 5 – Redes de Negócios: Modalidades.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador a partir de Grandori e Soda (1995).

Nas Redes Sociais, o relacionamento dos atores sociais não é regido por nenhum contrato social. São observáveis duas modalidades: Simétricas – quando não há um núcleo detentor de poder e todos os participantes podem exercer influência sobre os outros. Ex.: Distritos industriais de alta tecnologia –; e Assimétricas – quando há um agente central. Importa destacar que os contratos formais são relacionados à aquisição de produtos, e não, à organização empresarial (OLAVE; AMATO NETO, 2005).

A existência de um contrato formal possibilita a existência de uma rede social burocrática. A organização da rede, o relacionamento entre os participantes e o fornecimento dos produtos são itens especificados no contrato. São duas suas modalidades: simétricas, quando ocorrem associações comerciais, sem a presença de interesses particulares, representam tal modalidade; e assimétricas, quando há uma rede de licenciamento, de agências e franquias que caracterizam essa modalidade (OLAVE; AMATO NETO, 2005).

Redes Proprietárias são formalizadas por acordos relacionados ao direito de propriedade entre os acionistas. São subdivididas em duas modalidades: Simétricas – aquelas que atuam em conjunto com desenvolvimento, atividades de pesquisa e Inovação Tecnológica. Ex.: *joint ventures* –; e Assimétricas – caracterizam-se pela tomada de decisão conjunta e, não raras vezes, pela transferência de Tecnologia Gerencial. Ex. associação da espécie *capital ventures*. (OLAVE; AMATO NETO, 2005).

Analisadas as modalidades de Redes de Negócios, no próximo tópico, discute-se um tipo de franquia, haja vista uma Rede de Franquias de Livrarias ser o objeto de investigação do Estudo de Caso desta tese.

#### 2.1.4 Franquias: um tipo de Redes de Negócios

O Sistema de Franquias – objeto de investigação no Capítulo 4, Estudo de Caso –, na visão de Azevedo e Silva (2002), é uma relevante tendência às modalidades de contratação entre empresas, em especial ao segmento alimentício. Pela importância da temática em relação ao estudo das Ciências Sociais Aplicadas, os autores pesquisaram as franquias como forma de Gerenciamento da Cadeia Produtiva Particular – estruturas de Governança. Para os pesquisadores, os contratos objetivam padronização, regularidade e qualidade dos produtos:

[...] os contratos de franquia visam à distribuição de produtos, mercadorias e/ou serviços sob determinados níveis de padronização, qualidade e regularidade. Esse posicionamento possui como objetivo construir uma relação de confiabilidade da marca franqueada com o consumidor final, independentemente da localização geográfica de determinada unidade (AZEVEDO; SILVA, 2002, p. 53).

A perspectiva de Azevedo e Silva (2002) está alinhada com a proposição de Croonen e Brand (2013), que defendem que o suporte do franqueador ao franqueado é um dos fatores que favorecem a percepção de confiança entre ambos. Os autores internacionais indicam que, no modelo de franquias, o franqueador tem que oferecer e gerenciar uma rede de relações diversas, simultaneamente, uma tarefa de alta complexidade. Essa tarefa depende da habilidade desse para prover serviços relacionados a fornecimento, Logística, Sistemas Informatizados, seleção

de locais, seleção de projeção de vendas, garantia de qualidade, observância da legislação e suporte em geral.

Os pesquisadores realizaram a pesquisa e a análise estrutural por meio de um estudo multicaso de seis redes de franquias do setor alimentício brasileiro, a saber: quatro redes do mercado de cafeterias (Fran's Café, Café Pelé, Café do Ponto e Casa do Pão de Queijo) e duas redes de *fast food* (Habib's e Arby's) (AZEVEDO; SILVA, 2002).

As principais predições emergidas com a Nova Economia Institucional (NEI), literatura que direcionou o estudo, à luz de Williamson, restaram confirmadas: “[...] maior especificidade de ativos e maior incerteza estão associadas às estruturas de governança que provêm maior controle sobre as transações.”

Dos ativos específicos identificados, a marca foi aquele que se mostrou mais recorrente nas redes estudadas e com pontual associação às estruturas de Governança. Os insumos, que não possuem efeito sensível aos consumidores e, por conseguinte, à padronização da marca, são deixados em segundo plano, por não impactarem a transação das redes, a exemplo da qualidade do grão de café (AZEVEDO; SILVA, 2002, p. 60).

Cumprido destacar que a expressão Nova Economia diz respeito à Era da Informação e é distinta da expressão Nova Economia Institucional (NEI), apresentada no campo da Economia (BHIMANI, 2003).

Logo, a padronização pretendida pelas franquias depende da percepção dos consumidores às alterações dos atributos dos produtos, ou seja, a padronização pretendida é aquela percebida pelo consumidor. Dessa maneira, se pequenas alterações na qualidade não são percebidas pelos consumidores, o Controle de Transação não se mostra tão relevante, pois a padronização geral é divulgada a eles com frequência (AZEVEDO; SILVA, 2002, p. 60).

O histórico de formação pode ter impactos sobre a Estrutura de Governança nas franquias. Sendo assim, a estrutura adequada, não raras vezes, é aquela de uma empresa tradicional (individual), que já era adequada quando da modificação ambiental para o formato de franquias. Assim sendo, a hipótese sobre a formação contratual específica referente ao formato atual não se confirmou e, por esse motivo,

o estudo de Azevedo e Silva (2002) enseja um diálogo com o Controle Gerencial, no que se refere a sua concepção mais ampla de postura.

Num estudo de caso, Paulino (2010) verificou como o franqueador de uma rede varejista, considerada a maior do mundo no segmento, alia flexibilidade estratégica e controle em uma franquia para assim identificar os Sistemas de Controles Gerenciais utilizados para mensuração, monitoramento e validação estratégica, tendo como norte a melhoria constante de uma franquia, no que diz respeito a sua competitividade.

Essa abordagem está alinhada com o modelo de Croonen e Brand (2013), que propõe uma relação positiva entre o posicionamento mercadológico do franqueador (fornecimento de serviços, promoções, aparência do produto e adaptação local) e a confiança do franqueado.

Assim, Paulino (2010) corrobora a análise de Cohen e Silva (2000) acerca das vantagens de uma franquia ao franqueador e aos franqueados. O franqueador ganha com o fortalecimento e crescimento da marca; com a centralização do Controle Gerencial da rede; com a Economia de Escala – sem grandes custos operacionais e investimentos de manutenção –; e com receitas certas, provenientes dos franqueados (produtos ou serviços).

Quanto aos franqueados, o apoio operacional, a utilização de uma marca reconhecida no mercado, a utilização de métodos de trabalhos testados, a implantação e os treinamentos realizados pelo franqueador, a taxa de retorno e o risco menor, em relação a um empreendimento individual, são apontados como alguns dos benefícios (PAULINO, 2010).

No modelo de Croonen e Brand (2013), a confiança e o fortalecimento dos laços entre os atores sociais dependem de características do franqueado, no que se refere a sua gestão. Recrutamento e seleção, treinamento e desenvolvimento, premiações, gestão de resultados, comunicação e participação, gestão de conflitos, restrições do franqueador e estrutura societária são elementos que fortalecem a estrutura de uma rede de franquias.

A literatura utilizada para a discussão da temática de Paulino (2010) foi alicerçada na Teoria de Agência e na Teoria dos Sistemas de Alavancas de Controle de Simons (1995). Utilizou-se o estudo de caso, a partir dos setores de Vendas e de

Marketing da franqueadora. As entrevistas foram realizadas junto a quatro executivos, a saber: o Gerente de Treinamento, a Coordenadora de Marketing, o Gerente de Canais e a Coordenadora de Formatação de Serviço e Atendimento ao Franqueado.

A título de conclusão, a autora afirma que, pelos Sistemas de Controle Interativo utilizados pela franqueadora, na franquia, há manipulação de abordagens gerenciais para a maximização de oportunidades e a minimização de custos e a flexibilidade estratégica e de Controle, à luz da literatura de Simons (1995).

Paulino (2010) aduz, por fim, que, mesmo com o custo para coordenação do Controle Gerencial, a franqueadora consegue reduzir o conflito de agência (assimetria de informações e riscos de oportunismo), fator a implicar o cumprimento do contrato e a satisfação dos franqueados com índice de quase 90%, tido como excelente para uma *franchising*.

Cohen e Silva (2000, p. 109) pesquisaram redes de *fast-food*, a fim de mensurarem a percepção dos franqueados acerca das estratégias competitivas praticadas por franqueadores e a satisfação com o relacionamento franqueador-franqueado, para identificar o papel de tal relacionamento no desempenho médio dos franqueados.

A partir das estratégias competitivas, estudadas em Porter (1980), tal mensuração qualitativa foi representada por meio de variáveis observáveis no estudo de caso. Doze redes participaram, a partir dos sócios e responsáveis operacionais pelas lojas franqueadas, respondentes dos questionários aplicados.

A opção pela indústria alimentícia de *fast-food* foi motivada por ser um ramo com grau mínimo de estabilidade no mercado e pela implantação há bastante tempo, o que propicia conclusões mais confiáveis, de acordo com os pesquisadores. Foram analisadas lojas que utilizavam a franquia há, no mínimo, três anos.

Cohen e Silva (2000, p. 127) reconhecem que

[...] o grupo estratégico, cujos franqueados perceberam a alta qualidade do relacionamento franqueador-franqueado, como a estratégia principal do franqueador, também foi o que estava, na média, mais satisfeito com seu desempenho geral e com o retorno financeiro sobre seu investimento.



Silva e Azevedo (2006, p. 381) investigaram a influência perpetrada “[...] pela diversidade institucional sobre as escolhas organizacionais de redes de franquias organizadas sob o *business format franchising*.”. Para tanto, foi realizada a análise comparativa entre McDonald’s no Brasil e na França. A rede foi fundada nos Estados Unidos em 1955 e, desde então, verifica-se a sua expansão pelo mundo, com participação em mais de cento e dezenove países. A primeira franquia brasileira data de 1979, no Rio de Janeiro, enquanto que a primeira franquia francesa data de 1972, em Estrasburgo.

Os pesquisadores optaram pelo estudo de caso e foram realizadas entrevistas junto a gerentes de expansão e de suprimento do McDonald’s. A aplicação de questionário direcionou indagações sobre a política de suprimento e o padrão contratual adotado pela rede na França e no Brasil. Destaca-se que a coleta de dados dessa pesquisa limitou-se à ótica do franqueador (SILVA; AZEVEDO, 2006).

Em uma apresentação da rede, a partir da visão de um consumidor, os autores ponderam que degustar um de seus produtos no que tange ao gosto independe da localização geográfica. Nesse sentido, é preciso analisar o ponto de vista gerencial das franquias:

Comer um *Big Mac* é sentir o mesmo sabor – bom ou ruim – em qualquer lugar do mundo. O que mais chama a atenção nessa afirmação não é a dispersão geográfica, mesmo sendo essa a maior imaginável, mas a diversidade de ambientes institucionais (valores, cultura, leis, aparato jurídico etc.) a que uma mesma estratégia empresarial pode estar submetida. Essa diversidade afeta as escolhas organizacionais das empresas em geral e, particularmente, dessa famosa rede de franquias, o McDonald’s, em termos, por exemplo, dos modos de coordenação da cadeia produtiva e da relação contratual entre franqueador e franqueado. (SILVA; AZEVEDO, 2006, p.381-382).

Silva e Azevedo (2006, p. 389) historiam que “[...] a política mundial do McDonald’s é reger o franqueamento de seu sistema por meio da combinação de dois diferentes formatos contratuais: o contrato de franquia parcial e o de locação de gerência.”. Os autores concluíram que, no Brasil, há predomínio de práticas contratuais, que proporcionam mais controle sobre a transação em relação a franqueador-franqueado e o Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos, em relação ao McDonald’s na França.

Essa conclusão é fruto de três fatores, que são: menor estabilidade macroeconômica e institucional no Brasil; devido à legislação mais restrita quanto à defesa da concorrência e a mais restrição a práticas verticais na França; e mais controle de padrão na indústria alimentícia na Europa, com destaque para a indústria francesa (SILVA; AZEVEDO, 2006).

Alertam, assim, Silva e Azevedo (2006, p. 20) que as redes que buscam internacionalização devem analisar as singularidades institucionais dos países em que pretendem atuar. Possivelmente, por isso, ocorre “[...] o alinhamento das formas de organizações às características do ambiente institucional.”, o que demanda mais atenção quanto à ampliação do nível de integração vertical da rede como um todo.

Teixeira et al. (2013, p. 411) pesquisaram a visão do franqueador e do franqueado sob a ótica da Teoria de Agência, a partir de suas decisões e relações como pessoas pertencentes ao modelo comercial de franquia. Esses autores pretendiam responder a seguinte indagação: “A partir do conceito da Teoria de Agência, que visão franqueadores e franqueados possuem a respeito de seu relacionamento e suas decisões de negócios?”

Para responderem ao problema da pesquisa, os autores realizaram um estudo de caso junto à empresa Morana Acessórios Ltda. que, criada em 2002 em São Paulo, conta, atualmente, com operações relacionadas ao mercado feminino no Brasil, nos Estados Unidos e em Portugal. A pesquisa qualitativa exploratória foi possível por meio de entrevistas, as quais tiveram como respondentes um franqueador e três franqueados (TEIXEIRA et al., 2013).

Os pesquisadores identificaram que há assimetria de informação, a exemplo de como é realizado e há percepção, quando do monitoramento da franquia. Os franqueados possuem certa margem de liberdade para a tomada de decisão, a exemplo da escolha sobre quais produtos manter no estoque. Enquanto isso, o franqueador é o responsável pela manutenção e consolidação do sucesso da marca (TEIXEIRA et al., 2013).

Croonen e Brand (2013) destacam, assim como Teixeira et al. (2013), que os franqueados possuem certa liberdade para tomada de decisão, visto que a relação de franquia é assimétrica: o franqueador possui mais poder que os franqueados, individualmente.

Cumpra-se antecipar que um possível diálogo pode ser realizado entre Croonen e Brand (2013), para verificar até que ponto o franqueador pode determinar a utilização de artefatos por parte dos franqueados, situação que será retomada no estudo de caso.

Sendo assim, o franqueador é quem toma as decisões mais importantes na rede, a exemplo da padronização e do monitoramento dos franqueados para a continuidade do modelo pretendido na rede. Há um bom relacionamento entre franqueador e franqueados, fator a reduzir a necessidade e a constância do monitoramento ao redor da marca. Qualquer alteração relacionada à rede é previamente discutida, analisada e a implantação é feita em tempo suficiente para a adaptação de todos (TEIXEIRA et al., 2013).

Por fim, os respondentes da pesquisa consideram o sucesso da marca como consequência do sucesso advindo dos franqueados. O franqueador pretende evitar problemas decorrentes de interesses divergentes dos franqueados: relacionamento entre eles, questões financeiras e de expansão da própria rede (TEIXEIRA et al., 2013).

Bitti, Aquino e Amato Neto (2013) analisaram a interação entre fatores que influenciam a proporção de franqueadas e lojas próprias, denominada de *Mix Contratual*. A abordagem foi possível por meio da Teoria de Agência, a qual explica que os incentivos ao desempenho são obtidos, quando se direciona a propriedade da loja para agentes locais, os chamados franqueados.

São duas as abordagens principais: a dispersão geográfica das unidades, que encarece o monitoramento, daí haver necessidade de criação de medidas de incentivos; e o fato de a automação propiciar o monitoramento a distância, o que reduz a necessidade de investimento em incentivo. Sobre os fatores a serem pensados quando da expansão de uma rede, assim se expressam esses autores:

Ao expandir-se, a rede compara as oportunidades de mercado e contrapõe os ganhos potenciais de cada unidade adicional de loja com os custos de operar essa loja à distância. Tais custos incluiriam gastos com suprimentos de insumos, publicidade local e principalmente (e enfatizados nesta pesquisa) custos de coordenação das unidades. Estes últimos são os custos de agência, que incluem o monitoramento, a geração de incentivos a agentes e consequentes perdas residuais decorrentes do fato de não se alcançar o completo alinhamento de interesses entre o franqueador e as diversas unidades geograficamente dispersas. (BITTI; AQUINO; AMATO NETO, 2013, p. 4).

Faz-se necessário, portanto, ponderar o lucro advindo da unidade adicional e os Custos de Operacionalização a distância. Os Custos de Agência incluem o monitoramento e a necessidade de criação de incentivos. Como consequência de tal dispersão, pode ocorrer a redução do alinhamento, haja vista a dimensão geográfica ocupada pelas franqueadas (BITTI; AQUINO; AMATO NETO, 2013).

Esses autores confirmaram as predições, segundo as quais a opção por lojas próprias ou franqueadas perpassa a tentativa de redução de Custos de Agência. Porém, essa não é a única razão para o surgimento de uma rede. Por fim, aduzem sobre a opção pela Teoria de Agência, para a análise entre alocação de propriedade e custos de monitoramento, afirmando que “[...] não se pode descartar a hipótese de que custos de coordenação contidos em relações de agência são determinantes importantes em relação à determinação da propriedade de lojas em redes de franquia.” (BITTI; AQUINO; AMATO NETO, 2013, p. 12).

Portanto, a dispersão geográfica de uma Rede de Negócios pode desaguar em um novo comportamento, no que tange ao Controle Gerencial, se comparado à estrutura verticalizada, a exemplo de custos e Controles Informais (incentivos).

Apresentados os elementos relevantes à discussão acerca da atuação em Redes de Negócios, a seguir, o Controle Gerencial será discutido com a finalidade de, posteriormente, investigar-se quais são as implicações a esse observadas com a alteração da estrutura verticalizada para horizontalizada.

## **2.2 Controle Gerencial**

Algumas aberturas teóricas e propostas de investigação empírica recentes em Controle Gerencial têm sido propostas no sentido de incorporar informações a respeito de novas abordagens sociológicas e organizacionais (FREZATTI et al. 2009).

Dentro dessa perspectiva, o Controle Gerencial pode ser estudado a partir de Macintosh e Quatronne (2010). Apesar de não tratarem diretamente das relações interorganizacionais, esses autores reconhecem que elas são fenômenos crescentes

e podem ser também estudadas por meio de abordagens sociológicas e contextuais (MACINTOSH; QUATRONNE, 2010), orientação adotada na presente tese.

Cumprir enfatizar, novamente, que a expressão Nova Economia diz respeito à Era da Informação e é totalmente distinta da Nova Economia Institucional, campo da Economia (BHIMANI, 2003). Pesquisadores internacionais acreditam que a Nova Economia possui implicações quanto ao Controle Gerencial (postura) e quanto à Contabilidade Gerencial (sistema de informações).

Bhimani (2003, p. 5) declarou que “[...] o contador gerencial necessitará pensar não apenas um tradicional profissionalismo, mas a constituição de uma personalidade cognitiva digital.”. Segundo o autor, as fronteiras físicas foram redesenhadas quando a conectividade digital foi criada e o espaço virtual, formado.

Voltando à literatura de Macintosh e Quattrone (2010), alinhada à perspectiva de enfatizar uma aproximação com os desenvolvimentos acadêmicos e sociais de Moizer (2009), cumpre destacar que, por meio dos casos da Sociedade de Jesus, Império de Vidro (*Empire Glass*) e Johnson & Johnson, a Perspectiva Econômica é insuficiente como abordagem teórica para o estudo do Controle Gerencial.

Alternativamente à tradicional abordagem funcionalista, que prioriza o individualismo e o objetivismo ontológicos, os autores oferecem contribuições para os Contadores Gerenciais praticantes, no sentido de incorporar aspectos sociológicos por meio de profunda investigação empírica.

Segundo Macintosh e Quattrone (2010), a utilização de paradigmas Sociológicos, por meio de uma constelação de teorias e modelos, pode ajudar os praticantes da Contabilidade Gerencial a diagnosticar e explicar o funcionamento de um sistema de maneira mais sofisticada. Isso, segundo os autores, significa maior competência e influência, conforme já exposto no início deste Capítulo.

Ponderado o objetivo de elaborar uma constelação de teorias e modelos (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010), cumpre evoluir na Plataforma Teórica com a retomada de conceitos tradicionais de artefatos e Processo de Gestão. Tal tarefa mostra-se oportuna, para que se perceba a evolução que a discussão do Controle Gerencial pode ter diante dos aportes teóricos recentes, Sociológicos e contextuais.

### 2.2.1 De Artefatos ao Conceito de Controle Gerencial

Frezatti et al. (2009) propuseram uma organização de modelos, ferramentas, conceitos e sistemas que denominaram de estágios dos artefatos. Um artefato pode percorrer quatro estágios, sendo o primeiro conceito, seguido de modelo, ferramenta e sistemas de informação, já descrito no presente tópico.

Scott (2013, p. 14) explica que o termo artefato é muito utilizado por Antropólogos e se refere a “[...] criações humanas para ajudar no desempenho de várias tarefas.”. Inicialmente associados a pedras e lanças, mais recentemente, artefatos contemplam tecnologias complexas embutidas em máquinas e programas. Os primeiros teóricos, segundo o autor, enfatizaram em suas investigações o impacto dos artefatos na sociedade. Em movimento mais recente, os artefatos têm sido estudados a partir do contexto social.

De volta à literatura de Controle Gerencial, cumpre fixar e sintetizar termos que serão utilizados durante a tese, os quais são fundamentais para o entendimento da investigação empírica, a seguir.

TERMO	SIGNIFICADO EM CONTROLE GERENCIAL	EXEMPLO
Conceitos	São representações mentais de um objeto abstrato ou concreto, que se mostram como instrumento fundamental do pensamento em sua tarefa de identificar, descrever e classificar os diferentes elementos e aspectos da realidade.	Ciclo de vida.
Modelo	Qualquer representação simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais, criada com finalidade de facilitar a compreensão, representando graficamente, facilitando a visualização ou servindo como base das regras de referência das relações que ocorrem entre os elementos de um sistema, processo ou evento, do mundo real.	<i>Balanced Scorecard.</i>
Ferramenta	É qualquer instrumento necessário à prática profissional.	Orçamento anual.
Sistema	Conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.	Sistema de informações gerenciais produzindo relatórios.

Quadro 5 – Artefatos e seus componentes.

Fonte: Frezatti et al. (2009, p. 14-15).

Na presente tese, o entendimento dos termos artefatos, conceitos, modelos, ferramenta e sistemas, apresentados por Frezatti et al. (2009) e Scott (2013), são necessários para compreensão do estudo de caso. Destaca-se que a utilização do termo artefato possa não ser de conhecimento notório por praticantes da Contabilidade Gerencial, ensejando uma necessidade de reforço terminológico nesse estágio da tese. Assim, para fins da presente pesquisa, a estilização de Frezatti et al. (2009) se mostra oportuna e útil, conforme se pode constatar na figura, a seguir:

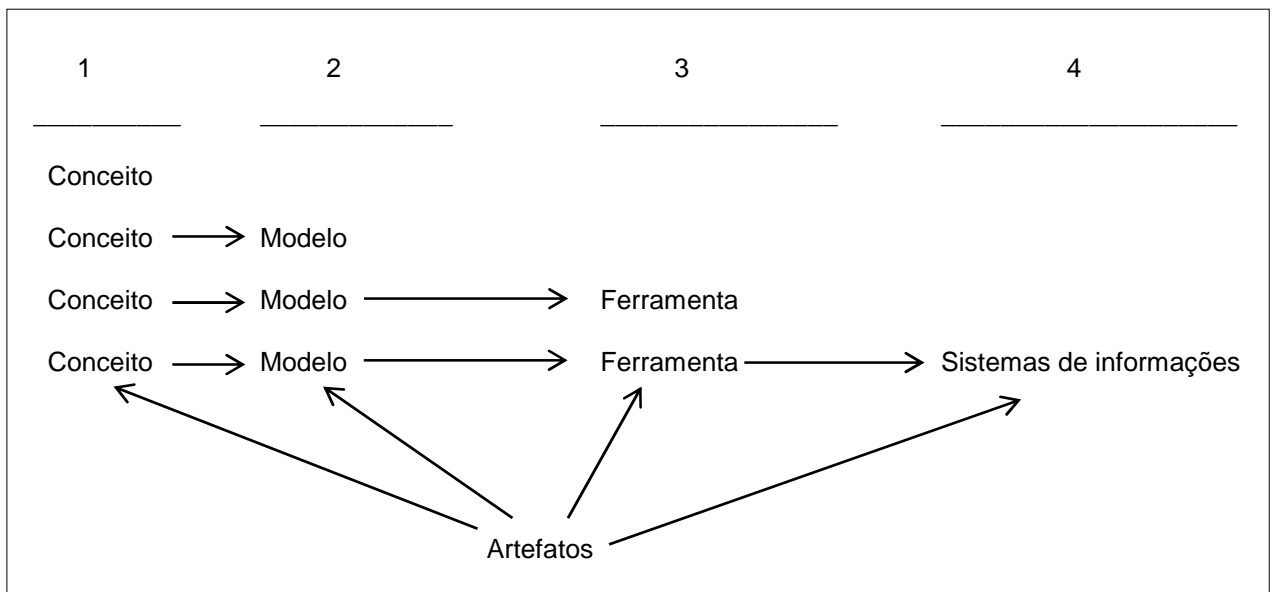


Figura 6 – Artefatos e seus estágios.

Fonte: Frezatti et al. (2009, p. 15).

Para evitar também dificuldades em relação aos termos conceito e definição, é apropriado diferenciá-los na perspectiva da Filosofia e da Epistemologia. Enquanto a definição é a declaração de essência, endógena, a partir dos componentes de algo; o conceito é algo mais abrangente, possibilitando a descrição, a classificação e a previsão dos objetos, apresentando caráter exógeno (ABBAGNANO, 2008).

Entendidos os termos artefatos, cabe elencar um rol daqueles, normalmente, utilizados em Controle Gerencial, escopo da presente tese e que serão observados e discutidos após o procedimento do estudo de caso.

Uma relação de artefatos foi proposta por Chenhall e Langfield-Smith (1998 apud FREZATTI et al., 2009), Borinelli (2006) e Soutes (2006). Porém, para fins da presente tese, é considerada mais oportuna e recente a relação proposta por

Frezatti et al. (2009), qual seja: Planejamento Estratégico Formalizado, *Balanced Scorecard*, Orçamento anual tradicional, *Beyond Budgeting*, *Rolling Forecast*, Orçamento de Capital, *Activity Based Management (ABM)*, Análise do Ciclo de Vida, Análise de Lucratividade de Produtos, clientes e mercados, Análise da Cadeia de Valor, programas de melhoria de qualidade, opções reais na análise de projetos e investimentos, técnicas de pesquisa operacional, Custeio Variável, Custeio Direto, Custeio por Absorção, Custeio-alvo (*targeting costing*), *Benchmarking* Interno e Externo, *Economic value added (EVA)*.

Mostra-se oportuno, então, definir Controle Gerencial e contextualizá-lo no âmbito empresarial e de Redes Interorganizacionais. Anthony e Govindarajan (2002, p. 34-35) definem Controle Gerencial como “[...] o processo por meio do qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas.”. Dito de outra forma, o Controle Gerencial envolve o desenvolvimento de atividades, para que os Planos Gerenciais, alinhados com a estratégia corporativa, sejam atingidos (FREZATTI et al., 2009).

A terminologia profissional do Instituto de Contadores Gerenciais (da sigla em inglês, CIMA) expõe que o controle gerencial é:

Todos os processos usados pelos gestores para garantir que os objetivos organizacionais sejam alcançados, que sejam observados os procedimentos, e que a organização responda apropriadamente às mudanças no seu ambiente (CIMA, 2005).

Verifica-se que Anthony e Govindarajan (2002), Frezatti et al. (2009) e CIMA (2005), no que se refere ao Controle Gerencial, apresentam-se próximos, sendo convergentes os aspectos estratégicos e ambientais. Cumpre destacar que a definição do CIMA (2005) enfatiza a necessidade de proposição de objetivos e procedimentos.

Merchant e Van der Stede (2007) comentam que o Controle Gerencial trata de diversas questões, a exemplo: os empregados parecem se comportar adequadamente? Os empregados compreendem o que se espera deles? Eles implementarão a estratégia empresarial? Eles são capazes de fazer um bom trabalho? E o que pode ser feito para enfrentar os problemas?

Observa-se que as definições anteriores de Controle Gerencial pressupõem a existência de um corpo diretivo e de uma Estrutura Administrativa razoável, para



que estabeleça suas atividades tendo em vista o exercício de seus fins. As atividades incluem, por exemplo, deixar evidente o que a organização deve fazer; coordenar as várias partes da organização; comunicar a informação; avaliar a informação; decidir se deve ser tomada uma decisão ou outra; e influenciar as pessoas, para que alterem seu comportamento. Por fim, a finalidade do Controle Gerencial é assegurar que as estratégias sejam atingidas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Horgren, Datar e Foster (2004) comentam que a avaliação de desempenho é parte integrante de todo sistema de Controle Gerencial. Os autores destacam que as empresas estão, cada vez mais, suplementando indicadores financeiros internos com medidas baseadas em: informações financeiras externas (a exemplo de preço das ações); informações não financeiras internas (índices de defeitos, tempos perdidos e número de patentes); e informações não financeiras externas (índices de satisfação de cliente e participação no mercado). Os autores comentam que os indicadores são utilizados como referências para comparar não apenas as empresas com concorrentes, mas também, suas subunidades.

O Controle Gerencial, numa perspectiva mais estratégica, é bem exemplificado em decisões de introdução de novos produtos ou marca; expansão das unidades fabris; definição de orçamentos, sendo conhecido como Controle de Gestão (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002; FREZATTI et al., 2009).

É possível, então, buscar questionamentos a respeito das ocorrências de falhas de Controle Gerencial e do período, quando se mostra adequado. Muito embora esse questionamento não seja, diretamente, resgatável na literatura, uma aproximação pode ser realizada. Segundo Merchant e Van der Stede (2007), são registradas as causas de problemas de Controle Gerencial: perda de direcionamento, problemas motivacionais e limitações. Para um bom Controle Gerencial, deve-se orientar para o futuro e direcionar por objetivos. Asseveram os autores que um controle perfeito é não somente caro, mas também contempla uma perspectiva irrealista e virtualmente impossível.

Na presente tese, apenas o conhecimento dos artefatos e o conceito de Controle Gerencial não se mostra suficiente para fins desta investigação que aqui se propõe.

A exemplo de Borinelli (2006), com a caracterização do Modelo de Gestão, outros conceitos precisam ser visitados e diferenciados para compor a tese.

Cumprir informar ao leitor, então, que serão criados tópicos específicos para relacionar Controle Gerencial, foco da presente tese, e conceitos próximos que se mostram distintos, mas que possuem relações de continência e fundamentação.

### 2.2.2 A Contabilidade Gerencial como Integrante do Controle Gerencial

Neste subtópico, serão apresentados os conceitos básicos de Controle Gerencial e Sistemas de Controle Gerencial de importância para a estruturação desta tese. Após esse tópico, além de diferenciar Controle Gerencial e Contabilidade Gerencial, será feita a avaliação da possibilidade e da razoabilidade de áreas convergentes, divergentes ou se buscará ver se existe uma mútua exclusão entre os dois termos.

Cabe, inicialmente, explicar o termo continência, que pode levantar dificuldades de interpretação. Procura-se demonstrar que o Controle Gerencial é mais amplo que a Contabilidade Gerencial. Em outras palavras, a Contabilidade Gerencial está contida no Controle Gerencial.

Cumprir informar que o presente tópico mostra-se relevante, no sentido de visitar a literatura consolidada na área, por meio da predominância em livros técnico-científicos, considerados clássicos e formadores de praticantes, que capturam artefatos definidos tradicionalmente. Não é o caso de negar a contribuição de artigos e teses, nos quais são incluídos, mas sim, de reforçar que existe uma mudança conceitual, advinda da aplicação de Teoria Sociológica em Controle Gerencial, a qual pode ser percebida por meio de livros.

Chenhall (2007) comenta que os termos Contabilidade Gerencial, Sistemas de Contabilidade Gerencial, Sistemas de Controles Gerenciais e Controles Organizacionais são muitas vezes intercambiáveis. De forma sintética, Chenhall (2007) promove definições oportunas, como as que se seguem:

- a) Contabilidade Gerencial refere-se à coleção de práticas, como o orçamento e o custeio de produtos;

- b) Sistemas de Contabilidade Gerencial tratam do uso sistemático de Contabilidade Gerencial;
- c) Sistemas de Controle Gerencial é um termo geral que contempla Sistemas de Contabilidade Gerencial e incluem também outros controles, a exemplo do controle de gastos administrativos; e
- d) Controle Organizacional é um termo usado em referência a controles construídos sobre atividades e processos, a exemplo de controle de qualidade ou *just in time*.

Frezatti et al. (2009) comentam que, não raro, os termos Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos, Controladoria, Sistema de Informações Gerenciais e Controle Gerencial são utilizados como sinônimos. Por concordar que sejam distintos, cabe trazer a uma revisão de conceitos para, então, adentrar no Modelo de Alavancas de Controle de Simons (1995).

A diferenciação entre Controle Gerencial e outros termos, como Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial é uma tarefa enfatizada por autores nacionais, como Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007); e Barbosa (2012). Apesar de não ser uma tarefa simples diferenciá-las, do ponto de vista conceitual, foi possível observar uma diversidade de citações dos referidos trabalhos.

Buscando avançar mais na discussão, serão incorporados outros autores, a exemplo de Ansari, Bell e Kammer (2004); Horgren, Foster e Datar (2004); Jiambolvo (2009) e Macintosh e Quattrone (2010), não considerados anteriormente. Assim, nessa passagem, há discussão da diferenciação para uma Abordagem Sociológica, contextualizando-a com o problema de pesquisa.

Passo primeiro – conceito de controle. Segundo Lunkes (2008), o termo possui conceituação universal quase impossível. Conforme esse autor, a palavra controle possui significados distintos, variando, por exemplo, conforme a área de conhecimento, situações cotidianas e entendimento entre países.

Trazendo para o âmbito da presente tese e trabalhando nos eixos das possibilidades, pode-se escolher a abordagem de Macintosh e Quattrone (2010). Esses autores lançam mão da metáfora de jogos e sua explicação volta à etimologia da palavra controle. Essas associações são relevantes, na medida em que se evolui

para os termos instituições, paradoxos, ambiguidade, flexibilidade e controle, nos mais recentes modelos de sistemas de Controle Gerencial, que se quer levá-los ao pressuposto de pós-modernizá-los, a seguir.

PALAVRA	ORIGEM	SIGNIFICADO
Contra (Latim)	“Contra” Latina	Oposição, rótulo, <i>script</i> .
Role (Latim, Inglês) (Regra, tradução livre em português).	“Role” (Regra, tradução livre) “conter-role” (Contra a regra, tradução livre em português).	Regra para o jogador (quem joga). Regra para o juiz (monitora o respeito ao <i>script</i> ).

Quadro 6 - Enquadrando e destrinchando a *parola* Controle.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador e adaptado de Macintosh e Quattrone (2010).

A expressão *role* já traz uma ambiguidade: o foco pode ser no agente ou na regra. Isso significa, na visão dos autores, uma necessidade de existir um balanço entre excesso de controle e sua ausência. Não ficou claro para os autores quem ou o que deve seguir a regra, se um empregado ou uma máquina, por exemplo, (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010).

A Contabilidade, como prática social institucional, é vista como um das maneiras pelas quais as organizações conseguem incorporar dimensões racionais nos caminhos da organização. A Contabilidade oferece formas de organização e monitoramento das atividades e proporciona linguagem e vocabulário para delinear objetivos, procedimentos e políticas (MILLER, 1994).

Perceba-se que Miller (1994) sugeriu que a Contabilidade, além da função de monitoramento, acaba por operar como linguagem, ou seja, favorece o processo de comunicação entre os atores que precisam ser informados sobre o desempenho da firma.

Essa perspectiva da relevância do Discurso Contábil é reforçada por Macintosh e Quattrone (2010), quando defendem que o Discurso Contábil e Financeiro é uma das mais convincentes e importantes vozes do mundo atual, sendo crucial para decisões estratégicas, globais e técnicas.

Horgren, Foster e Datar (2004) tratam de diferenciar Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira e Contabilidade de Custos. A Contabilidade

Financeira concentra-se em demonstrativos para usuários externos, medindo e registrando transações de negócios com reportes baseados nos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (GAAP).

A Contabilidade Gerencial, baseada em demonstrativos internos mede e reporta informações financeiras e não financeiras que ajudam na Tomada de Decisão para alcance dos objetivos organizacionais, bem como, escolher, comunicar e implementar as estratégias e, ainda, ajudam na coordenação de projetos de produto, produção e decisões de comercialização.

A Contabilidade de Custos, por sua vez, mede e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao Custo de Aquisição ou à utilização de recursos de uma organização (HORGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

Veja-se que a perspectiva de Horgren, Foster e Datar (2004) é uma proposição conceitual que remete à determinação de uma fronteira entre usuários internos e externos sobre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira. Compete destacar que se percebe uma caracterização da Contabilidade Gerencial com atributos internos e se vislumbram nas palavras estratégia e projetos de produto uma vertente ambiental e de inovação. Aparentemente, Contabilidade Gerencial contempla Contabilidade de Custos. Contabilidade Financeira possui pouca – para não registrar nenhuma – intersecção com Contabilidade Gerencial. Ainda nessa linha, mostra-se relevante a ponderação de Jiambalvo (2009, p. 6):

Não podemos exagerar nas diferenças entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial em termos de seus usuários. Os relatórios de contabilidade enfocam *principalmente* os usuários externos, e os relatórios de contabilidade gerencial enfocam *principalmente* os usuários internos. Contudo, os gerentes também fazem uso significativo dos relatórios de contabilidade financeira, e usuários externos eventualmente solicitam informações financeiras que não são geralmente consideradas apropriadas para os usuários internos. Por exemplo, credores podem solicitar à gerência projeções detalhadas de fluxos de caixa.

Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) realizaram um levantamento em diversos países e encontraram divergências entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira por meio de seus usuários nesses países. Verificaram que as informações direcionadas a usuários internos não são as mesmas dadas aos usuários externos. A maioria dos respondentes considerou a necessidade da existência das duas contabilidades e explicam que a Contabilidade Gerencial, além

de ser distinta, mesmo não consistente com a Contabilidade, deve incluir dados não-monetários.

Ansari, Bell e Kammer (2004) definem Contabilidade Gerencial como um sistema de mensuração e oferta de Informação Operacional e Financeira que orienta a ação gerencial, motiva comportamentos e cria valores culturais necessários para que a organização alcance seus objetivos estratégicos. Continuam a explicar esses autores, lembrando que uma boa Informação Contábil é obtida a partir três atributos:

- a) Técnico: contempla o entendimento do fenômeno mensurado e oferece informação relevante para decisões estratégicas;
- b) Comportamental: encoraja ações, que são consistentes com os objetivos estratégicos organizacionais; e
- c) Cultural: suporta ou cria uma rede de valores, crenças e modelos mentais em uma organização e sociedade.

Um aspecto de destaque da definição de Ansari, Bell e Kammer (2004) é o lançamento dos termos cultura, crenças, modelos mentais. Esses termos remetem a autores clássicos de Teoria das Organizações, a exemplo de Hofstede (2003), Nonaka e Takeuchi (2008) e Senge (2013). Assim, além de mensuração e de alinhar comportamentos, a Contabilidade Gerencial impacta outros aspectos de natureza não-formal na empresa.

Verifica-se, por meio de Frezatti et al. (2009), que o Controle Gerencial contém a Contabilidade Gerencial. Nesse aspecto, na presente tese, serão revisados estudos de Contabilidade Gerencial, pois, mesmo que parcialmente, acabam por tratar de Controle Gerencial.

Macintosh e Quattrone (2010) apresentam, na sua definição, que os Sistemas de Contabilidade Gerencial são parte do conjunto de mecanismos de controle, usados para motivar, monitorar, mensurar e sancionar ações dos gerentes e empregados em uma organização, além de coordenar os componentes organizacionais, a exemplo de máquinas, informação e tecnologia da informação.

Sistema de Informações Gerenciais, segundo Frezatti et al. (2009), consistem em um conjunto de recursos e procedimentos interdependentes que interagem para produzir e comunicar informações aos gestores.

Em uma leitura, baseada na economia contratual da firma, Sunder (1997) sugere que Sistemas Contábeis e de Controle são projetados para evitar que forças centrífugas do conflito não sufoquem o instinto de cooperação. Isso pode ser feito por meio da implementação de mensuração da contribuição de todos os participantes; mensuração e distribuição de encargos para cada participante; reporte para os participantes sobre o cumprimento dos contratos; distribuição de informação para os participantes, a fim de manter a liquidez dos fatores de mercado; e distribuir certas informações, como conhecimento, para reduzir o custo de negociar contratos.

De fato, ao se comparar Coase (1937), Jensen e Meckling (1976) e Sunder (1997), pode-se introduzir um agente que atua nas empresas de maior porte, conhecido como *controller*, denominação dada ao Gerente de Controladoria.

Tradicionalmente, conforme Shim e Siegel (1999), são funções do *controller*: Planejamento para Controle, interpretação e geração de relatórios financeiros; Gestão Tributária; Auditoria de Gestão e desenvolvimento de Sistemas de Contabilidade e Processamento de Dados; e Auditoria Financeira.

Já há algum tempo, entretanto, conforme afirmam Shank e Govindarajan (1997), os *controllers* de empresas têm se envolvido com medidas não-financeiras, facilitando e oferecendo conhecimento ampliado sobre o processo de produção e controle que pode incorporar aspectos ambientais. Pode-se perceber que não apenas informações financeiras são atualmente relevantes, podendo ser impacto do ambiente atual dos negócios.

Nesse sentido, Chenhall e Moris (1986) investigaram o impacto da estrutura, do ambiente e da interdependência na percepção de utilidade dos Sistemas de Contabilidade Gerencial. Como resultado, obtiveram dados que dão conta que a informação integrada e agregada é relevante para os gerentes que operam com descentralização, quando as operações das unidades são interdependentes. A incerteza ambiental aumenta a percepção de utilidade da informação proveniente de Sistemas de Contabilidade Gerencial quanto à tempestividade da informação.

Pode-se defender que a Contabilidade Gerencial pode ser facilmente confundida com o Controle Gerencial. De fato, em um discurso, a utilização de palavras semelhantes poderia induzir a erros. O quadro é agravado quando, mesmo

pesquisadores da área, tomam os termos como intercambiáveis. Veja-se que Reginato e Guerreiro (2011) propõem:

[...] a contabilidade gerencial, aqui vista como controle gerencial, consiste em um conjunto de práticas, que engloba vários instrumentos voltados a mensurar atividades ou processos, processar dados e disponibilizar informações úteis para a tomada de decisões dos gestores. (REGINATO; GUERREIRO, 2011, p. 11)

O campo Controle Gerencial fora objeto de estudo de Otley (2003) e seu trabalho é um relato pessoal de envolvimento do autor com a pesquisa de Controle Gerencial ao longo de trinta e cinco anos. O desenvolvimento do Controle Gerencial como uma área de pesquisa é brevemente revisada, culminando com a sua transição para a gestão por desempenho.

Em se tratando de Otley (2003), um dos *papers* mais influentes de um pesquisador premiado e comemorado em vida, pode-se defender que profissionais, como o *Controller*, Contador Gerencial ou profissionais de Finanças, estariam aprendendo que o Controle tinha uma dimensão adicional ao processo de mensuração com interfaces com a Psicologia, Sociologia e Teoria Organizacional.

Nesse aspecto, em um diálogo com Frezatti et al. (2009), é importante destacar três atributos. O primeiro é o de que a Controladoria, tomada como área administrativa da empresa, deveria contemplar tanto a Contabilidade Financeira (da porta para fora), quanto a Contabilidade Gerencial (da porta para dentro).



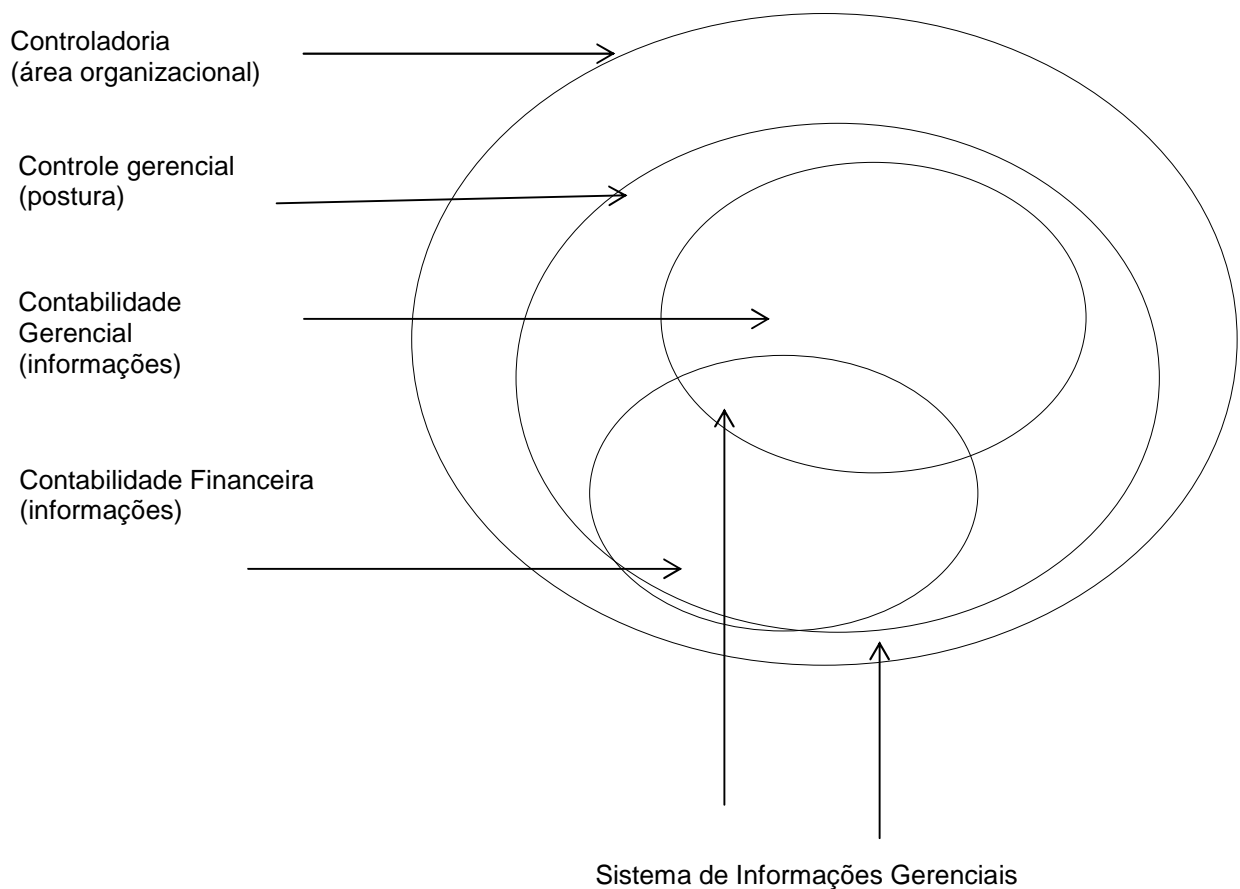


Figura 7 – Relacionamento entre Controladoria, Controle Gerencial, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira e Sistema de Informações Gerenciais.

Fonte: Frezatti et al. (2009).

De fato, a dimensão informacional (Contabilidade Gerencial) é complementada por outros mecanismos de caráter gerencial, para compor o Controle Gerencial (postura). Observa-se que, na representação, o Sistema de Informações Gerenciais busca informações tanto na Contabilidade Financeira (foco externo) quanto na Contabilidade Gerencial (foco interno).

Enfrentada a definição de Controle Gerencial e realizada a diferenciação de termos próximos, passa-se à análise de Processo de Gestão e do Modelo de Gestão que o fundamentam.

### 2.2.3 Processo de Gestão e Modelo de Gestão

Alguns estudos pioneiros em Controle Gerencial, no Brasil, anteciparam a busca por conceitos interdisciplinares, no sentido de criarem modelos e processos de gestão alinhados às necessidades empresariais, analisadas neste tópico.

O Processo de Gestão visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização. São contempladas as etapas do Planejamento Estratégico e Operacional, Execução e Controle que são desenvolvidas de acordo com o modelo de Gestão da empresa (CATELLI, 1999). Em linha com Catelli (1999), mais recentemente, Reginato e Guerreiro (2011) defendem que o processo de gestão possui três etapas: planejamento, execução e controle.

Destaque-se que os pioneiros estudiosos de Controladoria já percebiam a empresa no seu contexto ambiental, longe de uma abordagem exclusivamente burocrática. Logo, já contemplavam elementos de flexibilidade e interface com o ambiente e, por oportuno, com a estratégia.

Beuren (2002) explica que o Planejamento Estratégico, como artefato, consiste em um processo de análise das oportunidades e ameaças (ambiente externo) e dos pontos fortes e fracos (ambiente interno) da organização, com vistas a definir diretrizes estratégicas, para assegurar o cumprimento da missão da empresa.

Pode-se perceber que a definição de Beuren (2002) remete a uma análise muito comum utilizada por empresas privadas, e até mesmo pelo setor público, que é Matriz de Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças (sigla FOFA ou, em inglês, SWOT). Pode ser considerado também um artefato, se utilizado como ferramenta.

Quanto ao Controle Operacional, Catelli, Pereira e Vasconcelos (1999) defendem que esse deve ser executado na gestão individual das áreas operacionais e na empresa em sua totalidade, sendo responsável pela avaliação de desempenho global e analítica. Para que seja implementado com sucesso, o controle envolve quatro etapas: prever os resultados das decisões na forma de medida de

desempenho; reunir informações sobre o desempenho real; comparar o resultado real com o previsto; e verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas consequências, quando possível.

Pode-se perceber que a proposta de Catelli, Pereira e Vasconcelos (1999) pressupõe um Ciclo de Controle que se inicia com informações de planejamento e termina com a validação da eficácia de uma decisão. Para que sejam eficazes, os controles devem ser baseados em planos: quanto mais claros, completos e integrados forem os planos, mais eficazes serão os controles. Quanto aos planos, os autores são mais enfáticos: para a eficácia, os controles devem basear-se em planos, segundo a visão dos autores. Os controles serão mais eficazes, quanto mais completos e claros forem os planos.

Entretanto, para que os gestores possam realizar um confronto entre planejado e realizado, necessitam de ferramentas, dentre elas do Orçamento, para assegurar que os objetivos foram atingidos (CATELLI; PEREIRA; VASCONCELOS, 1999).

Os orçamentos representam, em termos Financeiros, o plano da Administração para a operação da empresa durante um período de tempo, funcionando como:

1. Como meio de organização e direção de um grande segmento do processo de planejamento administrativo;
2. Como uma contínua advertência em procurar desenvolver os planos e programas, guiando a administração no dia-a-dia;
3. Como avaliador da *performance* real. (CATELLI, 1999, p. 121).

De fato, essa percepção mostra-se relevante na medida em que, mesmo internacionalmente, Covalski et al. (2007), defendem que o orçamento é enraizado na prática de Contabilidade Gerencial. Ademais, cumpre acrescentar que o orçamento é utilizado com muitas finalidades, incluindo planejamento e coordenação, alocação de recursos, motivação de empregados e reforço de conformidade às normas sociais.

Assim, fica caracterizada a importância de coordenação, controle e indução de *performance* que o orçamento proporciona ao Modelo de Gestão adotado pela organização. Nesse ponto, cabe retomar o que seria Modelo de Gestão e sua natureza.

Algo polêmico e que, até certo ponto, contraria as concepções dominantes é o argumento de Mintzberg (2010) de que Gestão não é Ciência. Veja-se que o argumento desse pesquisador é o de que a Ciência envolve o desenvolvimento de conhecimento sistemático por meio da pesquisa. Segundo o autor, esse está longe de ser o propósito da Gestão, que é o de ajudar a realizar objetivos dentro de organizações.

A gestão não é sequer uma ciência aplicada, pois essa ainda seria uma ciência. A gestão, certamente, aplica as ciências: os gerentes precisam usar todo o conhecimento que puderem. E, certamente, fazem uso da análise, enraizada no método científico (o que significa a comprovação mais do que a descoberta científica). Mas a gestão eficaz depende mais da arte e está especialmente enraizada na experiência. A arte produz 'compreensão' e 'visão', baseadas em intuição. A habilidade prática (*craft*) trata da aprendizagem adquirida com a experiência – compreender e resolver as questões à medida que o gerente as enfrenta. (MINTZBERG, 2010, p. 23).

A visão de Mintzberg (2010) proporciona a defesa de que a Gestão utiliza-se de Ciência, mas que é um pouco mais ampla. Em outras palavras, o gestor pode recorrer a arrefatos científicos, contudo não pode ser considerado cientista por isso. O cientista descobre, o gestor comprova.

A definição de modelo de Gestão é oportuna neste momento. Conforme defende Mintzberg (2010), o modelo de Gestão é o que proporciona a união entre as peças dentro do todo. O modelo retrata, então, a Gestão como ocorrendo em três planos: o da informação, o das pessoas; e o da ação, dentro da unidade e além dela.

Comparativamente, e de viés estruturante, o Modelo de Gestão proposto por Reginato e Guerreiro (2011) contempla: organização (funções e responsabilidade, poder e autoridade, estrutura da empresa e estilo de gestão) e Processo de Gestão (planejamento, execução e controle).

Concorda-se com Reginato e Guerreiro (2011) e com a perspectiva de Mintzberg (2010) de que, numa acepção mais ampla, o Modelo de Gestão depende de informações, pessoas e ação. Entretanto deve-se ressaltar que Modelos de Gestão mais recentes podem ir além de uma empresa. Tal fato enseja que a Gestão possa, parafraseando Bauman (2009), vazar para os relacionamentos com fornecedores, clientes, e até com a sociedade em geral.

A Gestão é o controle, comenta Mintzberg (2010), a ação, os negócios, o pensamento, a liderança, a decisão e muito mais, não somados, mas misturados. Na formação de Redes de Negócios, a formação de redes é extremamente comum, pois quase todos os gerentes passam bastante tempo criando redes de contratos externos e estabelecendo coalizões de apoiadores externos.

A proposta de Mintzberg (2010) está bem aderente à ilustração de Frezatti et al. (2009), que apresenta o Controle Gerencial numa acepção mais ampla do que sua concepção informacional (Contabilidade Gerencial). De fato, o termo postura pode estar relacionado aos atributos de Liderança, mas no lugar de existirem fronteiras definidas, estão misturadas. Essa concepção remete à visão de realidade liquidificada de Bauman (2009).

Kotter (1982 apud MINTZBERG, 2010) observou que, em relação aos gerentes gerais de seu estudo,

[...] todos alocavam bastante tempo e energia no começo de seus empregos [assim como mais tarde] ao desenvolvimento de uma rede de relações cooperativas e que aquelas com melhor desempenho [...] trabalhavam a formação de redes de modo mais agressivo e construíam redes mais fortes (KOTTER, 1982 apud MINTZBERG, 2010, p. 23).

Essa perspectiva de Kotter (1982), reforçada por Mintzberg (2010), retoma argumentos relevantes desenvolvidos sobre a formação de Redes de Negócios. Destaca-se que um bom gestor precisa ter apoiada sua ação em uma rede de relações, dentro e fora das empresas. Numa perspectiva mais contundente, as relações transpassam as fronteiras das empresas. Um novo paradoxo é visível nesse contexto: por serem competitivos, gestores e empresas precisam de cooperação. E, num mundo competitivo e complexo, a empresa não pode ter Modelos de Gestão rígidos.

Percebe-se, então, que, em mercados competitivos, um Modelo de Gestão precisa estar consistente com os Controles Gerenciais que lhe dão suporte. Nesse sentido, percebe-se em Otley (2003) que a Controle Gerencial e a Contabilidade Gerencial acabaram por ampliar seu escopo rumo a informações não-financeiras e estratégicas. O autor propõe que o Modelo de Alavancas de Controle de Simons (1995), exposta no item a seguir, representa uma área relevante de pesquisa em Controle Gerencial, visto que é mais consistente em procurar compatibilizar flexibilidade com controle, favorecendo a inovação.

#### 2.2.4 Modelo de Alavancas de Controle de Simons

Para suportar a função da Contabilidade Gerencial, há que se utilizarem Sistemas de Controle Gerencial. Simons (1995, p. 5) os define como: “[...] rotinas formais baseadas em informação e procedimentos que gerentes usam para manter ou alterar comportamentos nas atividades organizacionais.”.

O Controle Gerencial sofreu mudanças que acompanharam o modelo de empresas nos últimos anos. Se, no início do Século XX, o Controle Gerencial enfatizou medidas financeiras – como exemplificadas nos Orçamentos Operacionais, de Capital, Métricas de Retorno de Investimento, responsabilização descentralizada, controles centralizados e Orçamentos Flexíveis –, com a mudança do ambiente competitivo global, ocorreram reformulações no seu desfecho.

Com o advento do Século XXI, algumas ênfases passaram a ser notórias: variáveis não financeiras, Cadeia de Valor, Gestão Estratégica, Informações sobre Qualidade, Inovação, Gestão por Atividades e satisfação de clientes (ATKINSON et al., 2000; FREZATTI et al., 2009).

A partir da evolução do Controle Gerencial, pode-se buscar a proposta sistêmica de Simons (1995), que tem nas Alavancas de Controle a fonte de distinção do Modelo de Gerenciamento de uma organização. Atuando em equilíbrio, os quatro sistemas de Crenças e Valores, Interativos de Controle, Diagnósticos de Controle e de Restrições, atuam de maneira única no que se refere a sua percepção e a sua prática no Modelo de Gestão.

Simons (1995), ao tratar sobre a perspectiva de Controle Gerencial baseada na estratégia de empresa única, dicotomiza as tensões entre as, até então, novas filosofias de Gestão e Controle Gerencial. Do todo para a base, padronização, alinhamento aos planos e ausência de surpresas cederam lugar à Estratégia direcionada pelo mercado e cliente, Customização, Inovação contínua e *Empowerment*.

Analiticamente, Simons (2000) concebe a Estratégia em quatro fundamentos que se complementam: visão, posição de mercado, plano e padrão de atuação. Essa concepção é oportuna para entender as práticas de Sistemas de

Controle da Estratégia, seus motivadores, seus usos e suas implicações. Verifica-se avanço conceitual, que passa a contemplar variáveis externas, em um nítido reforço da necessidade de a literatura de Controle Gerencial avançar para além da dimensão Financeira, contemplando aspectos estratégicos e mercadológicos.

Observe-se que o conceito de Controle Gerencial pressupõe a existência de planos factíveis de existirem em uma organização atuando em Rede de Negócios. Frezatti et al. (2009) argumentam que as atividades de Controle Gerencial necessitam de recursos e estrutura. Há concordância com a afirmação, pois a Contabilidade Gerencial proporciona recursos, em especial, informações, e é na Controladoria que existe a estrutura organizacional dedicada, que demanda investimentos materiais e humanos.

Nesse aspecto, cabe ao gestor deter sistemas de Controle Gerencial que “[...] contemplam modelos formais, rotinas e procedimentos gerenciais usados para manter ou alterar padrões de desempenho e resultado nas atividades organizacionais.” (SIMONS, 1995, p. 5).

A perspectiva de Simons (1995) parece estar alinhada com a denominação posteriormente recepcionada por Frezatti et al. (2009), Controle Gerencial (postura). Para Beuren (2011), a estratégia empresarial é formada não só por um problema sob o ponto de vista de sua definição, mas também, sob o ponto de vista de sua execução:

As maiores organizações, em vários segmentos econômicos, destacam-se pelos julgamentos e percepções dos gestores, presentes na elaboração de seus planos estratégicos. Porém seu realce será ainda maior se forem capazes de gerenciar a execução dessas estratégias, buscando, de forma eficiente e eficaz, um sincronismo entre as estratégias definidas e a operacionalização diária das mesmas. (BEUREN; GRANDE, 2011, p. 80).

A Contabilidade Gerencial passou por estágios evolutivos, segundo Frezatti et al. (2009) e Beuren e Grande (2011). Ampliado o escopo Orçamentário, outras informações passaram a compor o escopo do campo de estudo e de trabalhos dos praticantes da área. Ainda que essa visão, por estágios (*International Federation of Accountants* – IFA), não seja estanque, dá suporte, por exemplo, a Controles Gerenciais alimentados e estruturados por modelagens mais recentes, tais como

*Balanced Scorecard* e Alavancas de Controle de Simons (1995), essa objeto de revisão nesta tese.

Simons (1995) defende que os Controles Gerenciais devem trabalhar com contradições que se mostram, em regra, opostas, a exemplo de liberdade e restrições, criatividade e eficiência. Isso permite crer que uma nova teoria de controle deve levar em conta novas demandas, paradoxos e, até mesmo, ambiguidades.

Há uma clara tensão entre duas filosofias de Gestão que têm impulsionado a adoção de práticas avançadas de Controle Gerencial. A velha concepção Administrativa contemplava estratégia do topo à base, padronização, alinhamento ao plano e ao processo e previsibilidade. Uma nova concepção direcionada para o mercado contempla a customização, a inovação contínua, a necessidade do cliente e o *Empowerment*, os quais têm gerado novas demandas de Controle Gerencial (SIMONS, 1995).

O Sistema de Simons (1995) é dividido em quatro subsistemas. O Sistema de Crenças é usado para inspirar e prospectar novas oportunidades. O Sistema de Restrições é usado para tratar os valores centrais do negócio e são usados para inspirar e direcionar a procura de novas oportunidades, além de contemplar a limitação ao comportamento de risco.

Os Sistemas de Diagnósticos de Controle tratarão das variáveis críticas de desempenho, para motivar, monitorar e reavaliar as metas. Os Sistemas Interativos de Controle tratam das oportunidades estratégicas, buscando estimular o aprendizado organizacional e a captura de novas ideias e estratégias.

Cumprido aprofundar a discussão do Sistema de Restrições de Simons (1995) por sua relevância na presente pesquisa. Pode-se perceber que o Sistema de Restrição diz respeito ao escopo e à jurisdição dos negócios da empresa. Além disso, quando se tratam dos valores centrais do negócio, acaba por dialogar com a literatura de competência central (*core competence*) e com a literatura de redes, pois há necessidade de buscar relacionamento com parceiros, para realizar determinadas atividades ou compartilhar riscos e oportunidades de negócios. Por meio de uma estrutura de rede, uma organização pode avaliar mais adequadamente quais riscos devem ser evitados, informações e ações que podem ser obtidas por



meio dos Sistemas de Restrições. A seguir, a figura apresenta as alavancas de Controle de Simons.



Figura 8 – Alavancas de Controle de Simons.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador e adaptada de Simons (1995).

O quadro, na sequência, estiliza o modelo de Alavancas de Simons (1995) e procura diferenciar os distintos sistemas nas perspectivas de propósito, objeto de informação e controle da estratégia.

SISTEMA DE CONTROLE	PROPÓSITO	OBJETO DE INFORMAÇÃO	CONTROLE DA ESTRATÉGIA COMO
Sistemas de Crenças	Empreender e buscar expandir a atividade.	Visão.	Perspectiva.
Sistema de Restrições	Prover limites para o campo de ação.	Área estratégica de atuação.	Posicionamento Competitivo.
Sistemas Diagnósticos de Controle	Coordenar e implementar as estratégias planejadas.	Planos e metas.	Plano.
Sistemas Interativos de Controle	Estimular e direcionar estratégias emergentes.	Incertezas Estratégicas.	Padrão de ações.

Quadro 7 – Sistemas de Controle de Simons.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador com base em Simons (1995) e Frezatti et al. (2009).

Otley (2003) defende que o Modelo de Alavancas de Simons (1995) é relevante, por se tratarem de dois problemas do Controle Gerencial Tradicional: inibição do processo inovador e foco em planejamento. A proposta mostra-se

oportuna, pois possibilita avaliar como os controles interativos podem suportar a implementação das estratégias com ênfase em inovação.

Recentemente, Simons (2010) sintetizou sete questionamentos que tratam da Estratégia e oferecem direcionadores para os sistemas de Controle Gerencial contemporâneos. Pode-se perceber que esses estão intimamente ligados ao Modelo de Alavancas, anteriormente proposto, a saber: qual é o cliente preferencial? Como valores principais alcançam seus acionistas, empregados e clientes? Quais variáveis críticas de desempenho são acompanhadas? Quais são seus limites de atuação? Como é gerada a tensão criativa? Quão comprometidos são os empregados? Quais são as incertezas estratégicas que mais ameaçam o negócio?

Berry et al. (2009) defendem que o modelo de Simons (1995) é mais amplo e completo, contribuindo para a Gestão não apenas dos aspectos financeiros, mas também, de outros que contemplam perspectivas mais amplas, tais como valores, restrições de campo de atuação e variáveis estratégicas.

Simons (1995) defende que os Sistemas de Controle devem equilibrar as tensões entre os sistemas. Em termos mais sintéticos, há que se equilibrarem o Controle e a Inovação, para gerar práticas e sistemas de Controles Gerenciais aptos para que a empresa possa competir.

Damke, Silva e Walter (2011), a partir do estudo de Simons, objetivaram apresentar um conjunto de indicadores de controle estratégico que permitissem a avaliação dos níveis de cada mecanismo de controle nas organizações. Os pesquisadores objetivaram também responder a indagação sobre quais eram as definições operacionais das Alavancas de Controle Estratégico em Simons (1999). Sobre o estudo, concluíram, a partir das quatro Alavancas, ser possível a avaliação do grau em que as Alavancas de Controle estão presentes na organização, por meio das respostas de seus empregados.

Os indicadores podem contribuir para a realização e o desenvolvimento de estudos sobre o Controle Estratégico, o que, invariavelmente, ampliará a discussão sobre a temática. Os pesquisadores acrescentaram que as organizações poderão buscar o equilíbrio entre seus Sistemas de Controle. Dessa feita, recomendam a aplicação do questionário, para demonstração de sua validação científica (DAMKE; SILVA; WALKER, 2011).

Diehl e Souza (2008) estudaram as Alavancas de Controle e pretendiam desenvolver um modelo para a identificação do Controle Estratégico de Custos. O modelo foi aplicado numa empresa de moda e teve como objetivo a construção de um modelo que contribuísse para a estratégia das organizações. Sendo assim, o modelo foi aplicado para a identificação do alinhamento estratégico, o qual contribui em larga escala para a Competitividade Organizacional.

Os pesquisadores entendem que há lacunas científicas sobre a temática, as quais demonstram a escassez de pesquisas. Em relação aos gestores, foi possível evidenciar a possibilidade de melhoria a ampliar o alinhamento entre Estratégia Organizacional e Controles de Custos, impactando, positivamente, o Desempenho (DIEHL; SOUZA, 2008).

Espejo (2008) pesquisou a relação entre o processo de utilização do orçamento diante das variáveis contingenciais que influenciam o processo de Tomada de Decisão. Foi realizada pesquisa descritiva à luz de metodologia empírica: Estatística e Modelagem. A pesquisa demonstrou que as empresas pesquisadas apresentam um bom desempenho, mesmo não possuindo estratégia definida.

Alves (2010) pesquisou empiricamente (estudo de caso) como os sistemas de Controle Gerencial contribuem para a formação e a implementação da Estratégia, a fim de analisar a utilização de Sistema de Controle Gerencial – SCG – numa instituição de ensino superior. O estudo de caso, de caráter exploratório, foi realizado por meio de pesquisa às informações públicas e do contato com os responsáveis pela instituição de ensino. Restou confirmada a interdependência entre as dimensões do desenho e a influência da utilização dos SCG como Sistema Diagnóstico, Interativo, de Crenças e Restritivo.

Assim, Alves (2010) informa que a utilização dos Sistemas contribui para formar a estratégia organizacional, a comunicação, as diretrizes e os propósitos, bem como para a definição de limites de atuação, para a aprendizagem organizacional e para o monitoramento de realização de planos. Segundo o autor, a aprendizagem foi decisiva diante da possibilidade de estimular o debate de premissas e dados que possibilitassem a mudança de inovação e paradigma organizacionais.

Cintra (2011, p. 8) objetivou analisar e mapear a integração da Sustentabilidade às práticas de Controle Gerencial. O estudo utilizou o modelo de Alavancas de Controle de Simons. A pesquisa foi realizada por meio de relatórios sobre Sustentabilidade, divulgados por cinquenta e nove empresas, entre 2007 e 2009. Os dados foram trabalhados à luz de “[...] estatística univariada descritiva e multivariada de modelagem de equações estruturais.”. A pesquisadora constatou que a divulgação de relatórios de Sustentabilidade influencia as práticas de Controle Gerencial, em especial, a Sustentabilidade nos artefatos, porém não induz, necessariamente, a sua utilização.

No estudo de caso sobre o BSC na forma interativa, Simões e Rodrigues (2011) utilizam como tema o BSC e o *framework* de Simons (1995). O problema de pesquisa é lançado em relação à aplicação do BSC numa unidade empresarial, de um dos maiores grupos industriais de Portugal, que detém atividades comerciais e industriais em cento e três países. Os autores da pesquisa relacionaram a metodologia de Simons (1995) e pretenderam analisar como é possível a utilização do BSC pelos gestores, na modalidade interativa, a fim de respaldar a revisão de Estratégias e estimular outras, novas, e planos de ação organizacionais.

A metodologia exploratória, com entrevistas semi-estruturadas, foi utilizada. Sendo assim, os autores concluíram pela possibilidade de utilização do BSC nas modalidades Diagnóstico e Interativo. O Interativo era utilizado na unidade empresarial com a finalidade de apoiar as estratégias definidas previamente – tidas como estratégias e planos de ação (SIMÕES; RODRIGUES, 2011).

O BSC Interativo possibilita o fomento de Estratégias emergentes alinhadas à visão organizacional. No modelo Kaplan e Norton (2001), o foco da empresa é a discussão e a aprendizagem, pois os gestores e diretores de primeira linha estão em constante processo de análise do BSC, acerca das oportunidades e ameaças, a fim de ajustar sua metodologia. Os autores informam que a temática sobre a Estratégia é corriqueira e integra a comunicação, de maneira menos ou mais formal, do cotidiano dos gestores. Por fim, destacam que a forma de utilização do BSC Interativo pelos gestores é mais relevante que as características técnicas em si (RODRIGUES; SIMÕES, 2011).

Lavarda e Pereira (2011), no estudo sobre o Controle de Gestão em emissoras de rádio do Estado de Santa Catarina, objetivaram identificar o uso

Diagnóstico e Interativo de Sistema de Controle de Gestão nas fases organizacionais de vinte e duas emissoras. A base metodológica sobre a Gestão foi possível por meio do estudo de Simons (1995) e as fases de vida organizacional foram idealizadas à luz de Lester, Parnell e Carraher (2003 apud LAVARDA; PEREIRA, 2011).

Os pesquisadores pretendiam responder a seguinte questão: “Qual o uso dos sistemas de controle de gestão, classificados em diagnóstico e interativo, nos diferentes estágios do ciclo de vida organizacional em emissoras de rádio de Santa Catarina?” (LAVARDA; PEREIRA, 2011, p. 2). Questionários fechados foram encaminhados às emissoras de rádio. Dos achados da pesquisa, concluíram que as empresas utilizam, com predominância, o BSC Interativo, o qual se torna mais predominante no desenrolar das fases do Ciclo de Vida das organizações respondentes.

Lunkes (2008), utilizando pesquisa descritiva, estudaram empresas hoteleiras por meio das Alavancas. Os pesquisadores pretendiam responder quais são os mecanismos de Controles Estratégicos utilizados pelas empresas do ramo hoteleiro de Florianópolis, Estado de Santa Catarina. A metodologia *survey*, por meio de questionário estruturado, foi aplicada em cento e cinquenta empresas. Dos resultados da pesquisa, os autores concluíram que os Sistemas de Controle não são tratados com a devida importância pelas empresas. Metas.

Ficou constatado também que as diretrizes são predominantes no Sistema de Crenças. Portanto, o número de empresas que fixa a visão do negócio é reduzido. Igualmente, foi notado que não há código de ética e de conduta, o que, para os pesquisadores, pode responder ao representativo número de fraudes nos hotéis (70% das empresas pesquisadas).

Há utilização de sistemas tradicionais de Administração (preço e qualidade) como fatores-chave de sucesso no Controle Estratégico. Por derradeiro, os autores entendem que: “[...] os sistemas estratégicos de medida de desempenho podem ajudar a identificar estratégias emergentes e ainda conduzir à reformulação das modalidades existentes de controle”. O Sistema de Crenças pode ser revisado e reforçado quando a Estratégia é alterada. (LUNKES, 2008, p. 11).

Recentemente, Beuren e Oro (2014) realizaram um estudo sobre a relação entre Estratégia de Diferenciação e Inovação e Sistemas de Controle Gerencial. As autoras realizaram uma pesquisa descritiva, por meio de uma *survey*, com 45 empresas de capital aberto e fechado do setor têxtil.

Esse estudo utilizou o modelo conceitual de Chenhal, Kallunki e Silvola com utilização de testes de hipóteses e equações estruturais. Foram aceitas as relações: controles formais *versus* inovação; diferenciação *versus* controles formais; diferenciação *versus* cultura orgânica inovadora; diferenciação *versus* redes sociais. Não foram aceitas as seguintes dicotomias: cultura orgânica inovadora *versus* inovação; diferenciação *versus* inovação; redes sociais *versus* inovação. Os resultados empíricos foram parcialmente consistentes com a expectativa teórica.

Após a revisão de literatura, pode-se perceber que, apesar da quantidade de estudos sobre Alavancas de Controle de Simons (1995), não houve relação com a questão Institucional. Logo, a presente tese pretende contribuir também com a oferta de elementos conceituais e empíricos para discutir esse tema de pesquisa no Brasil.

#### 2.2.5 Teoria Institucional e Controle Gerencial: Interfaces Investigativas

A Teoria Institucional é objeto de análise deste item para se estudar o Controle Gerencial. Nele, são apresentadas as vertentes principais da Teoria, os pesquisadores de destaque dessas e suas contribuições para o estudo do Controle Gerencial.

A Teoria Institucional contempla um grupo de constructos provindos da Economia, Sociologia e Ciência Política e possui três vertentes: a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI), segundo estudos de Frezatti et al. (2009) e de Scapens e Varoutsas (2010). Para estudos a respeito de Controle Gerencial, essa divisão será reforçada.

Há, contudo, que se antecipar um esquema teórico bem difundido, elaborado por Williamson (1990), para diferenciar as possíveis abordagens de teoria econômica da organização. No seu esquema, a vertente sociológica atua em temas

frequentes de poder, construção social e enraizamento. O ramo não contratual encontra-se bifurcado na abordagem neoclássica e em outras teorias (economia evolucionária, dependência, eficiência, e teorias gerenciais da firma).

No ramo contratual (institucional), encontra a divisão de regras (ambiente) que, por sua vez, apresenta uma bifurcação em público – finalizado em escolha pública – e privado – finalizado em direitos de propriedade. O outro lado do ramo contratual tratará dos arranjos (organizações), subdivididos em contratos completos (*ex ante*), associados à Teoria de Agência; e contratos incompletos (*ex. post*) associados à Teoria dos Custos de Transação.

No que se refere à Teoria dos Custos de Transação, é possível antecipar a informação de que a ênfase teórica da presente contempla teorias administrativas da firma, sem desconsiderar a contribuição complementar dos outros galhos da árvore do conhecimento, por assim dizer, da Teoria Institucional de Williamson (1990).

A Teoria Institucional é aplicada nas Ciências Sociais e permite diversas ênfases. Apenas para citar a Administração, conforme sistematização proposta por Quinello (2007), ocorreu uma evolução, por assim dizer, a partir do Século XX. Se, atualmente, Powell, Dimaggio, Zucker, Berger, Luckman, Meyer e Rowan são tidos como representantes da Teoria Neoinstitucional e amplamente reconhecidos, a abordagem teve origem atribuída a Durkheim e Weber, tendo já passado pelo enfoque funcionalista, muito comum no período entre os anos 1930 a 1960.

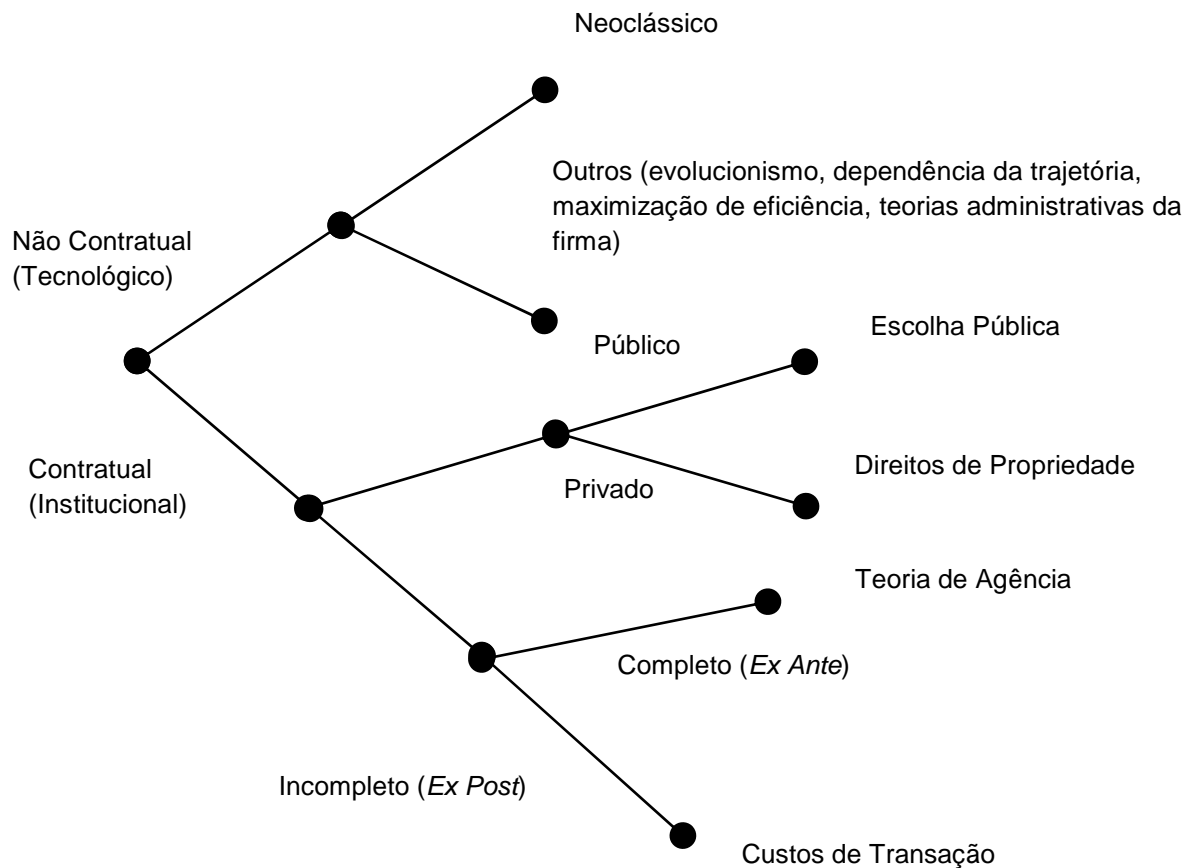


Figura 9 – Teorias Institucionais da Firma.

Fonte: Adaptada pelo pesquisados a partir de Williamson (1990).

No que se refere ao estudo de redes, Balestrin, Verschoore e Reyes Jr. (2010) lembram que teorias diversas são utilizadas – economia industrial, dependência de recursos, redes sociais, teorias críticas, estratégias e o institucionalismo.

A Teoria Institucional trata da dependência do conceito central na configuração das redes. Dependência essa que não é de recursos materiais, e sim, de legitimação. Segundo essa orientação, as organizações buscam ganhar legitimidade no momento de participar de uma rede. Esses estudos analisam os mecanismos institucionais pelos quais as relações interorganizacionais são iniciadas, negociadas, desenhadas, coordenadas, monitoradas, adaptadas e terminadas (BALESTRIN; VERSHOORE; REYES JR, 2010).



Há uma recorrência ao trabalho de DiMaggio e Powell (1983) não apenas por estudiosos de Controle Gerencial (CARMONA; QUATTRONE, 2003), mas ainda, por estudiosos da Teoria de Organizações em rede.

Balestrin, Verschoore e Reyes Jr. (2010) defendem que as empresas utilizam tipos de inter-relações formais e informais, de modo a evitar o isolamento e alcançar legitimidade no ambiente institucional. Assim, se uma empresa ingressa em rede composta por empresas renomadas, poderá obter como resultado indireto o reconhecimento de ser uma empresa idônea e operar com os padrões de qualidade dos demais parceiros. Por se tratar de um estudo seminal e de interesse da presente tese, esse tema será revisitado com nível mais profundo de detalhamento.

Além do tópico legitimação cada vez mais relevante no estudo das organizações e da Administração, a Teoria Institucional tem escopo mais amplo por receber influência de outras ciências, tais como Ciência Política, a Sociologia e a Economia, conforme explicam Silva e Gonçalves (2007, p. 218):

O que, usualmente, coloca-se sob título de Teoria Institucional constitui o resultado da convergência de influências de corpos teóricos originários principalmente da ciência política, da sociologia e da economia, que buscam incorporar em suas proposições a ideia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e valores, de crenças e de pressupostos, nos quais encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações.

A corroborar a citação de Silva e Gonçalves (2007), mesmo sendo de áreas diferentes, Frezatti et al. (2009) explicam que a Teoria Institucional é entendida como um conjunto de construções teóricas advindas, em especial, da Ciência Política, da Sociologia e da Economia. Para os autores, da Teoria Institucional, destacam-se três vertentes de análise, a saber: a Velha Economia Institucional, reconhecida pela sigla VEI; a Nova Economia Institucional, a NEI; e Nova Sociologia Institucional, a NSI.

Dessa feita, a Teoria Institucional não objetiva, em particular, à análise da organização. Na realidade, é um conjunto de desenvolvimentos teóricos surgidos na década de 1970, ou seja, trata-se de uma junção, influenciada por outras teorias relacionadas à Economia e à Sociologia, em sentido amplo. A partir do velho e do novo institucionalismo, portanto, a Teoria Institucional é formulada à luz da Economia, da Ciência Política e da Sociologia (SILVA; GONÇALVES, 2007). A

figura, a seguir, apresenta as principais vertentes surgidas a partir da Teoria Institucional.

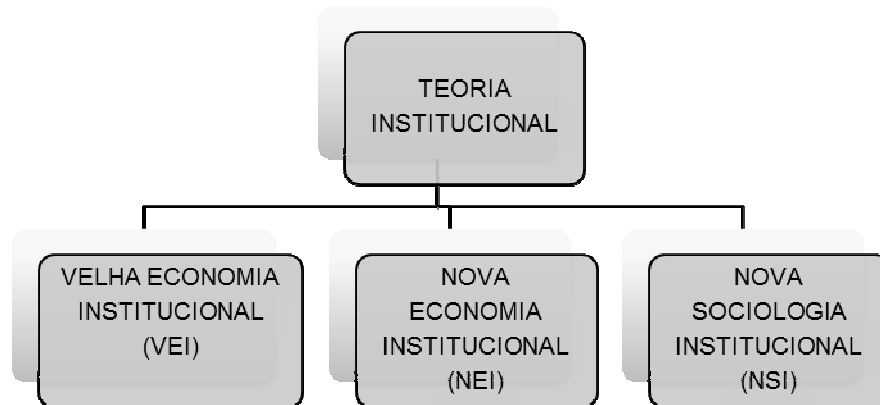


Figura 10 - Principais vertentes da Teoria Institucional.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador.

A primeira e a última, VEI e NSI, rompem com a análise neoclássica e consideram os processos históricos e culturais como particularidades relevantes à pesquisa institucional. Ao contrário, a NEI não se apresenta como ruptura neoclássica, enquadrando-se no paradigma positivista das ciências (FREZATTI et al. 2009).

Os pesquisadores da Teoria Institucional tentam explicar quais forças institucionais podem influenciar as empresas para fins de gestão.

Frezatti et al. (2009, p. 227) explicam o que se entende por instituição:

[...] um conjunto de crenças, formas de agir, de regular, de compreender a realidade, que pauta a atividade humana em uma sociedade, tal como as leis de um país, o tipo de cultura de uma empresa ou o conjunto de normas existentes em um órgão governamental.

Percebe-se que existe uma potencial ligação entre a Teoria Institucional, quando essa trata do conjunto de crenças, e o Sistema de Crenças e Valores de Simons (1995). Machado et al. (2013) demonstram que a criação de uma cultura é favorável à inovação e Otley (2003), por sua vez, reforça a perspectiva de que o Modelo de Simons contribui para a inovação nas empresas.

Na VEI, o homem está no foco da análise e é estabelecida a relação entre a instituição e o indivíduo – como ele interfere em sua criação e como ela modela o seu comportamento. Segundo esse enfoque, crenças, poder, hábitos e valores são considerados fundamentos analíticos (FREZATTI et al., 2009).

Scapens e Macintosh (1990) e Scapens (2000) são destacados pesquisadores dessa vertente, que se direciona a investigar resistências a novos artefatos gerenciais nas organizações, ordenação e percepção da concordância dos atores sociais em relação a mudanças e identificação dos processos coletivos observáveis até a aceitação dessas mudanças (apud FREZATTI et al., 2009).

A NEI direciona seus estudos, não rompendo com a economia neoclássica. Porém avança, ao afirmar que a racionalidade humana é restrita, haja vista que as instituições econômicas modelam a atuação dos indivíduos. Da pesquisa de North (2004), destaca-se a composição das instituições em práticas formais e informais (FREZATTI et al., 2009).

A principal motivação para a existência de uma empresa é tida como o custo da transação, a partir de estudos empreendidos por Coase (1937) e Williamson (1975). Sistemas de Controle Gerencial, em um conjunto de organizações independentes, consistem em análise de decisões e comparação do custo estrutural interno das organizações e são destacados como temas de pesquisa dessa vertente (FREZATTI et al., 2009).

A NSI analisa como o ambiente institucional interfere no comportamento das organizações. Tal ambiente é composto por crenças, normas, tradições e legitimidade. O ponto central de análise é a interferência do ambiente externo nas práticas de Contabilidade Gerencial (FREZATI et al., 2009).

Trata-se de contraponto de análise em relação à Neoclássica, pois não tributa a adoção de nova modelagem de gestão por necessidade de racionalidade de custos ou econômica.

Di Maggio e Powel (1991) e Oliver (1991) são os mais destacados teóricos dessa vertente, que indaga sobre a contribuição de órgãos reguladores a práticas de Contabilidade Gerencial, além de discussões midiáticas sobre novos artefatos de Contabilidade Gerencial, as quais interferem em empresas brasileiras e procuram entender qual é a motivação de uma organização, ao adotar um novo artefato de

Contabilidade sem haver evidência de sua eficiência sob o ponto de vista técnico (FREZATI et al., 2009).

Para Tolbert e Zucker (1994), com o surgimento do paradigma do novo institucionalismo, lembram que é instaurado um novo quadro paradigmático de compreensão da organização, sob o enfoque formal. A partir da essência do processo de decisão, o novo institucionalismo traz uma mudança radical na forma de se compreender a estrutura formal das organizações e a natureza do processo decisório à luz da estrutura da organização.

Ainda, para Beckert (2010), a pesquisa de Rowan e Meyer (1977) é destacada como umas das principais ao alicerce dessa vertente. O autor inclui DiMaggio e Powell, como destaques. Dessa feita, ele afirma que o chamado neo-institucionalismo passa a abarcar processos amplos de mudança sociopolítica e as mudanças institucionais nas organizações, ambas com enfoque na homogeneização das instituições.

Para fins desta pesquisa, a contribuição de DiMaggio e Powell (1983) é considerada central, ensejando uma revisão mais detalhada do mesmo. Por essa vertente, atitudes coercitivas são visualizadas como condicionantes do comportamento empresarial. Estudos atuais dão conta de que as forças da instituição não apenas levam a uma reiteração de práticas, ou homogeneidade dessas, conforme análise de DiMaggio e Powell (1983), porém tais forças institucionais tendem a avançar às estratégias heterogêneas. Logo, um termo que merece atenção é o isomorfismo.

Por isomorfismo, DiMaggio e Powell (1983) explicam que se trata do como características das empresas são alteradas a fim de se compatibilizarem com características ambientais – ou seja, como uma estrutura é forçada a se parecer com outra estrutura que passa por condições ambientais iguais.

DiMaggio e Powell (1983) resgatam as contribuições weberianas no que diz respeito ao poder da burocracia e ao espírito racional, forças irreversíveis, que guiam a ordem no capitalismo. Nesse aspecto, reforçam os autores em consonância com a perspectiva weberiana, a burocratização resultou da competição entre as firmas capitalistas (em maior peso), competição entre países e demandas burguesas por proteção legal.

Contudo nota-se que as mudanças na organização são cada vez menos incitadas pela competição e pela necessidade de eficiência. Elas resultam de processos que tornam as organizações mais similares sem a necessidade de torná-las mais eficientes (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Assim, por meio de DiMaggio e Powell (1983), verifica-se que a tendência de que as organizações e empresa possuem em se homogeneizar não resulta apenas da competição. Os autores se basearam em evidências anteriores do sistema educacional norte-americano, indústrias de rádio e alta cultura, pois os autores defendem que a estruturação de um campo organizacional deve ser feita com base na investigação empírica.

A partir desses casos, observou-se o surgimento e a estruturação de um campo organizacional como resultado de atividades de uma gama de organizações. Ademais, notou-se uma homogeneização das estruturas organizacionais, já estabelecidas. As organizações constituem uma área reconhecida da vida institucional: consumidores de recursos e produtos, agências regulatórias e outras organizações que geram serviços e produtos similares. Assim, a contribuição de DiMaggio e Powell (1983) direciona a atenção não apenas para a competição entre as firmas, mas também, para uma totalidade de atores relevantes que potencializam a homogeneização.

Selznick (1957 apud DIMAGGIO; POWELL, 1983) defende que as organizações podem mudar suas metas ou desenvolver novas práticas. Porém, ao longo do tempo, os atores organizacionais, por meio de decisões racionais, constroem em seu entorno um ambiente passível de reprimir suas habilidades de mudança futuramente. Novas práticas podem carregar valores.

Em linha com esse entendimento, as organizações tentam mudar constantemente (por exemplo, quanto a estrutura formal, cultura e metas). Mas, após certo ponto, a mudança individual tende a diminuir a diversidade. Outro aspecto a ser comentado é o de que as organizações respondem ao ambiente, que consiste em outras organizações respondendo a seus respectivos ambientes.

O conceito que mais adequadamente captura a homogeneização é o isomorfismo. Segundo Hawley (1968 apud DIMAGGIO; POWELL, 1983), isomorfismo é um processo restritivo que obriga uma unidade na população a se

assemelhar a outras unidades que enfrentam as mesmas condições ambientais. No nível da população, as características organizacionais são modificadas, de modo a aumentar a compatibilidade com o ambiente e a diversidade de formas organizacionais é isomórfica à diversidade ambiental.

De acordo com Meyer (1979; FENNEL, 1980 apud DIMAGGIO; POWELL, 1983), há dois tipos de isomorfismo: o competitivo – sistema que enfatiza o mercado competitivo – e o institucional – mais relacionado à política e à legitimidade. Os autores identificam três mecanismos pelos quais as mudanças institucionais isomórficas são feitas: o isomorfismo coercitivo, que é provocado pela influência política e pelo problema de legitimidade; o mimético, que resulta de um padrão de respostas à incerteza; e o normativo, que é associado à profissionalização.

O isomorfismo coercitivo, segundo DiMaggio e Powell (1983), resulta de pressões formais e informais numa organização feitas por outras organizações, das quais ela é dependente, e pelas expectativas culturais da sociedade. Em alguns casos, a mudança organizacional deriva de mandatos governamentais. Algumas exigências técnicas e legais do estado moldam as organizações para formas similares.

Meyer e Rowan (1977) argumentam que, ao passo que estados racionalizados e outras grandes organizações racionais expandiram seu domínio para várias áreas da vida social, estruturas organizacionais passaram a refletir regras institucionalizadas e legitimadas pelo e com o estado. Como resultado, as organizações estão ficando mais homogêneas.

Rossetto e Rossetto (2005) oportunizam exemplificações que favorecem a visualização do isomorfismo coercitivo:

[...] tais como, as regulamentações governamentais e as expectativas culturais capazes de impor uniformidades às organizações. As regulamentações governamentais que, por exemplo, obrigam os restaurantes a manter uma ala, em suas dependências para os não fumantes [...]. (ROSSETTO; ROSSETTO, 2005, [S.l.].

O tratamento de não fumantes no Brasil, retratam com propriedade as implicações sociais e práticas do isomorfismo coercitivo. Por meio de uma legislação interna, restaurantes passaram a dedicar áreas exclusivas para essas pessoas.

Ainda, em relação ao aspecto social, pode-se destacar que a campanha pode ter influenciado algumas pessoas até ao abandono de vício.

DiMaggio e Powell (1983) discorrem também sobre o isomorfismo mimético que ocorre quando as tecnologias organizacionais não são muito bem compreendidas, quando as metas são ambíguas ou quando há uma incerteza no ambiente, as organizações tendem a se modelar com base em outras organizações.

Como Alchian (1950 apud DIMAGGIO; POWELL, 1983) observou que, enquanto há aqueles que são certamente inovadores conscientemente, existem aqueles que tentam imitar outros de forma imperfeita, e inovam inconscientemente, sem querer adquirir atributos intrínsecos e inesperados da inovação. Outros, por seu turno, copiarão a singularidade, buscando um processo inovador contínuo. Um exemplo dessa situação é a modernização do Japão, no fim do século XIX.

É relevante no estudo de caso destacar mais uma contribuição ao estudo de caso, o fato de a similaridade entre as organizações poder facilitar a negociação entre elas. Nesse caso, o reconhecimento de uma organização como legítima e com grande reputação, pode atrair profissionais de assessoria e o encaixe em categorias administrativas que definem a elegibilidade para subvenções e contratos públicos e privados (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Portanto, a perspectiva institucional compreende a estrutura organizacional como um processo composto por pressões externas e internas. Com o passar do tempo, as organizações ficam assemelhadas em decorrência de tal processo, não havendo nesse caso processo racional. Posto isso, “[...] as escolhas estratégicas ou as intenções de controle seriam originadas na ordem institucional na qual uma organização se vê imersa” (ROSSETTO; ROSSETTO, 2005, [S.I]).

Dentro da teoria institucional, Scott (1995) contribui para a presente pesquisa, além de ser um dos autores fundamentais para a definição de artefato. Esse autor mostra sua influência não apenas para a Administração, mas também, para as Ciências Contábeis. O quadro, a seguir, representa uma síntese em relação às variações dos processos de institucionalização.

	REGULATIVO	NORMATIVO	COGNITIVO
BASE DA SUBMISSÃO	Utilidade.	Obrigação social.	Aceitação de pressupostos.
MECANISMOS	Coercitivo.	Normativo.	Mimético.
LÓGICA	Instrumental.	Adequação.	Ortodoxa.
INDICADORES	Regras, leis e sanções.	Certificação e aceitação.	Predomínio e isomorfismo.
BASE DE LEGITIMAÇÃO	Legalmente sancionado.	Moralmente governado.	Culturalmente sustentado, conceitualmente certo.

Quadro 8 - Variações de ênfase na Institucionalização.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador e adaptado de Scott (1995).

Voltando à atenção para estudos de institucionalização com foco em Controle Gerencial, serão revisados aqueles selecionados que foquem a abordagem institucional no Brasil. Muito embora a presente tese utilize elementos das demais vertentes, o foco será a NSI como vertente e Frezatti et al. (2009), Oyodomari et al. (2008), Scapens e Varoutsas (2010) e Berger e Luckmann (2012) como autores.

Em estudo com levantamento abrangente, Oyodomari et al. (2008) utilizaram uma amostra não probabilística de vinte e sete empresas de médio e grande porte, para as quais enviaram questionário estruturado com questões fechadas, construído a partir de pesquisas anteriores em Contabilidade Gerencial. Por meio de técnicas de estatística descritiva, os dados obtidos foram analisados e os resultados são considerados relevantes para estudiosos interessados em avaliar fatores inerentes à adoção de artefatos de Contabilidade Gerencial em âmbito brasileiro. Os autores concluíram que:

- a) há uma adoção do tipo cerimonial na implementação dos artefatos;
- b) o mecanismo mimético é o mais importante na adoção desses artefatos;
- c) a obtenção do conhecimento a respeito de novos artefatos ocorre, preponderantemente, pela forma de socialização do conhecimento;
- d) as consultorias têm um papel importante na adoção dos artefatos;
- e) a imposição dos acionistas   pequena, sendo, portanto, minimizado o mecanismo coercitivo; e



f) a decisão da escolha dos artefatos é prerrogativa do corpo diretivo e gerencial da empresa. Deve-se considerar a limitação desse estudo em relação ao tamanho da amostra e às técnicas de análise dos dados.

Os autores, baseando-se nos pressupostos da Teoria Neo-Institucional e tendo DiMaggio e Powell (1983) como referências, identificaram também que o pilar cognitivo-cultural, associável à postura, que envolve aspectos da socialização e do conhecimento e que é operacionalizado pelo mecanismo isomórfico mimético, foi o principal sustentáculo para explicar a adoção dos artefatos de Controle Gerencial. Outra contribuição importante do estudo é a questão de considerar a obtenção de desempenho econômico-financeiro como sendo um processo de legitimação, já que a alta competitividade do ambiente atual leva as organizações a buscarem um desempenho superior ao de seus competidores (OYODOMARI et al., 2008).

Para a presente tese, a investigação de Oyadomari et al. (2008) traz elementos que serão utilizados, um dos quais é a pergunta: Quais seriam os fundamentos que favorecem a institucionalização de ferramentas de Controle Gerencial? Argumentos baseados na perspectiva econômica (ou racionalidade econômica) e no mimetismo emergem como força na explicação das práticas do Controle Gerencial.

Beuren e Müller (2010) buscaram identificar evidências de institucionalização da Controladoria mediante hábitos e rotinas de empresas familiares brasileiras. Por meio de uma análise descritiva, as autoras selecionaram cinquenta e nove empresas familiares, na lista das quinhentas Maiores e Melhores da Revista Exame. Em amostragem por acessibilidade, doze dessas empresas responderam o questionário. O estudo analisou as características da sociedade, sua localização, o grau de envolvimento de familiares, o fundador, a formalidade no tratamento entre as pessoas e as normas e regras para a realização de reuniões.

O estudo demonstrou que a Controladoria foi instituída e reestruturada na maioria das empresas, no período de 2001 a 2006. Nesses casos, foram mudados antigos e se criaram novos hábitos e rotinas, com evidências de institucionalização da Controladoria das empresas pesquisadas. Os autores da pesquisa (2010) concluíram que, a partir das mudanças implementadas nas empresas e de sua aceitação pelas pessoas envolvidas, foram alterados procedimentos e institucionalizadas normas na Controladoria dessas empresas individuais.

Para a presente tese, verifica-se que a institucionalização pressupõe a alteração de hábitos e a implementação de novas rotinas. Além do elemento coercitivo, presente na abordagem neo-institucionalista, pode-se perceber, por meio dos achados de Beuren e Müller (2010), que a Controladoria, assim como seus correlatos de Controles Gerenciais, são socialmente construídos e, posteriormente, institucionalizados por meio de normas, artefatos e hábitos (BERGER; LUCKMANN, 2012). Considera-se que assim pode ser implementado também em uma Rede de Negócios.

Aguiar e Guerreiro (2008) analisaram os processos de persistência e mudança de sistemas de Contabilidade Gerencial, empregando o paradigma institucional. O estudo, em contraposição ao paradigma econômico neo-clássico, assume que sistemas de Contabilidade Gerencial cumprem um papel organizacional, além de sua utilidade econômica.

Por meio de uma análise crítico-reflexiva, os autores incorporaram uma dimensão institucional, explorando os sistemas de Contabilidade Gerencial como textos utilizados com a finalidade de Controle Social. Ao assim proceder, ofereceram elementos adicionais que ampliaram o entendimento do processo de persistência e mudança desse sistema de informações (AGUIAR; GUERREIRO, 2008).

Mostra-se relevante resgatar que o Controle Social é relevante para estudos da configuração do Controle Gerencial. Dekker (2003 e 2004), no âmbito da cadeia de valor e das relações interorganizacionais, assim como Aguiar e Guerreiro (2008), no âmbito de uma empresa, detectaram que não somente mecanismos contábeis são utilizados para suportar práticas de coordenação e Controle, mas igualmente, mecanismos sociais e informais são empregados.

Dekker (2003) menciona que diversos mecanismos de troca informacional, tais como indicadores não-financeiros auxiliam na Coordenação e Controle. Dekker (2004) demonstra que o Controle Social pode ser exercido quando da seleção dos parceiros e, depois, na manutenção dos vínculos com objetivos de compartilhamento de riscos, resolução de problemas e desenvolvimento entre parceiros.

O estudo de Aguiar e Guerreiro (2008) permite enfatizar os sistemas de Contabilidade Gerencial como mecanismos de Controle Social que atuam por meio de relatórios gerenciais, aspecto de interesse de vários públicos. No âmbito

acadêmico, pretendeu-se ampliar o entendimento do processo de persistência e mudança desses sistemas e, em especial, a compreensão de sua tendência para a persistência.

Aguiar e Guerreiro (2008) ressaltaram que, em um nível organizacional, se sistemas de Contabilidade Gerencial podem ser utilizados como um mecanismo de Controle Social entre diferentes *sites*, em um primeiro momento, não interessa a eficiência de uma ou outra prática em termos de seu relacionamento com o preço ou com o retorno das ações. O que determinará a substituição de uma prática de Contabilidade Gerencial por outra é saber se a prática atual perdeu, ou está perdendo, sua capacidade de cumprir seu papel como mecanismo de Controle Social.

Tal fato não exclui a possibilidade de que, em determinadas organizações ou campos organizacionais, certo paradigma possa predominar e ter maior poder explicativo, em comparação a outros paradigmas.

Aguiar e Guerreiro (2008) contribuem para a presente tese no que se refere aos processos de mudanças dos sistemas de Contabilidade Gerencial como instrumento de Controle, um papel institucionalizado na organização individual.

Boff, Beuren e Guerreiro (2008), por sua vez, tiveram o objetivo de averiguar como ocorre o processo de institucionalização de hábitos e rotinas da Controladoria em empresas individuais de Santa Catarina. Os autores identificaram que a Teoria Institucional considera que o comportamento do indivíduo é modelado por padrões criados e compartilhados entre os demais indivíduos, por meio da interação. Tais padrões tendem a ser legitimados pela organização, sob a forma de normas e regras, por considerar que são eficazes para seu funcionamento.

A pesquisa de Boff, Beuren e Guerreiro (2008) sugere identificar hábitos e rotinas institucionalizadas na Controladoria, em que se verificou que esses são semelhantes entre os departamentos de Controladoria das empresas pesquisadas, independentemente do número de indivíduos e do âmbito de atuação e autonomia.

Determinados procedimentos são analisados racionalmente, no sentido de identificar se são úteis à Controladoria para execução de suas tarefas e funções. Outros passam por um processo de aperfeiçoamento contínuo, com vistas a torná-los eficientes e eficazes à Controladoria, ou seja, não são analisados

individualmente em determinado momento, mas passam a fazer parte dos hábitos e rotinas naturalmente. O estudo apresentado sugere que a institucionalização dos hábitos ocorre quando esses são percebidos, principalmente, pelo *controller*, como úteis ao bom desempenho da organização individual como um todo ou, então, impostos pela direção, quando assim entender como necessários à eficiência da Controladoria (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008).

A rotina, por sua vez, institucionaliza-se na Controladoria pela repetição diária, semanal ou mensal de determinados hábitos e procedimentos considerados necessários ao bom desempenho da Controladoria. Em outras palavras, a rotina instituída compreende determinados hábitos institucionalizados que passam a fazer parte do seu cotidiano (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008).

Ao verificar a concepção sobre o indivíduo responsável pela Controladoria, esse reconhece que, num mesmo grupo social, cada indivíduo apresenta diferentes hábitos e rotinas particulares. O indivíduo responsável pela Controladoria é considerado necessário ao processo de institucionalização de normas e regras, procedimentos e práticas, hábitos e rotinas da Controladoria, pois, do contrário, tais instituições não seriam viáveis (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008).

Esses pesquisadores consideram também que a cultura pessoal e individual influencia ao mesmo tempo em que é influenciada pela cultura da organização e atribuem tanto aos indivíduos como ao *controller*, a responsabilidade pela institucionalização dos hábitos que passam a fazer parte da rotina da Controladoria (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008).

Ao analisar o entendimento dos aspectos inerentes à Controladoria pelos seus responsáveis, evidenciou-se que dois dos respondentes consideram que a Controladoria está institucionalizada, pois já se comprovou sua eficiência dentro da empresa entre os demais departamentos. Para os outros dois respondentes, a Controladoria não está institucionalizada, pois se encontra em processo de comprovação e legitimidade entre os demais departamentos da empresa (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008).

O estudo concluiu que a institucionalização dos hábitos e rotinas da Controladoria, conforme os resultados do estudo multicase, realizado em empresas de Santa Catarina, ocorre pela interação indivíduo-grupo e grupo-

indivíduo mutuamente, visto que cada indivíduo apresenta seus próprios hábitos e rotinas institucionalizadas, os quais influenciam e sofrem influência dos demais indivíduos de um mesmo grupo social – nesse caso, a Controladoria (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008).

Espejo et al. (2009) trataram das abordagens organizacionais (psicológica, contingencial e institucional) que contribuem para a compreensão da utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial. Por meio de análise crítico-reflexiva, os autores visitaram as teorias organizacionais mencionadas, para melhor compreensão do processo de utilização dos artefatos contábil-gerenciais. O estudo pretendeu ter implicações de naturezas acadêmicas e profissionais.

No âmbito acadêmico, verificou-se a possibilidade de diálogo entre a Contabilidade Gerencial e outras áreas do conhecimento, em especial, com base em abordagens organizacionais. Fica registrado que existe alternativa à racionalidade econômica, estimulando, assim, conexões multidisciplinares com outras ciências (ESPEJO et al., 2009).

Profissionalmente, a proposta dos autores sugere que o contador, no exercício de seu ofício, aproxime-se, cada vez mais, dos gestores de outras áreas, em termos de equiparação de responsabilidade e reconhecimento profissional. Isso se deve em virtude da complexidade que permeia o tratamento da Contabilidade Gerencial. Os autores prescreveram a necessidade de o profissional de Contabilidade possuir habilidades relacionadas à gestão, sendo que o seu currículo acadêmico devem contemplar disciplinas, tais como: Psicologia, comportamento organizacional, cultura organizacional, estratégias empresariais, entre outras, que permitam o desenvolvimento de habilidades analíticas (ESPEJO et al., 2009).

Esses autores contribuem para a presente tese quanto às perspectivas multidisciplinares do Controle Gerencial, pois demonstram a necessidade de o profissional contábil aprimorar suas competências humanísticas, o que acaba por fortalecer o fato de que o monitoramento efetivo de uma rede interorganizacional não pode deixar de considerar métricas não financeiras e aspectos, como valores que apresentam restrições e complexidades, para fins de identificação, mensuração e controle (ESPEJO et al., 2009).

Oyadomari et al. (2008) trataram do *gap* existente entre as teorias e as práticas da Contabilidade Gerencial, por meio da abordagem VBM – *Value Based Management*: o Lucro Residual. Para elaboração desse trabalho, os autores recorreram à Teoria Institucional para explicar a estabilidade e os processos de mudança das práticas de Contabilidade Gerencial. O estudo buscou responder quais contribuições a Teoria Institucional em sua vertente *New Institutional Sociology* pode gerar, para permitir o entendimento da institucionalização da VBM como prática da Contabilidade Gerencial.

Os pesquisadores concluíram que a institucionalização da VBM sustentou-se fortemente em seu pilar cognitivo-cultural, por meio do mecanismo de isomorfismo mimético. A legitimação, principal *constructo* teórico da Teoria Institucional, em sua vertente NIS perante os acionistas, foi identificada como fator fundamental para que os administradores utilizassem a abordagem VBM (OYADOMARI et al., 2008).

Reconheceu-se igualmente que o Lucro Residual, embora sem nenhuma inovação conceitual, teve seu processo de institucionalização motivado, pelo crescimento do mercado de capitais, o que não havia ocorrido anteriormente. Tiveram papéis relevantes as empresas de consultoria, a mídia especializada e uma divulgação massiva dessa abordagem (OYADOMARI et al., 2008).

Identificaram-se também as várias fases do processo de institucionalização, relacionando acontecimentos históricos, a partir dos quais se pode concluir que a adoção do VBM parece ser mais um requisito institucional do que uma questão de funcionalidade. Entretanto alguns *champions* tentam dar um caráter normativo à abordagem, por meio de divulgação de *ranking* de empresas (OYADOMARI et al., 2008).

Beuren e Macohon (2011) tiveram como objetivo analisar a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da Contabilidade Gerencial à luz da Teoria da Contingência em indústrias de móveis. Por meio de pesquisa descritiva do tipo *survey*, com abordagem quantitativa e qualitativa e que compreendeu uma população de setenta e três indústrias de porte médio, todas associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul (SC), das quais, uma amostra não probabilística de quinze indústrias foi selecionada.

Os autores consideraram as percepções dos contadores gerenciais em relação às mudanças ocorridas na Contabilidade Gerencial. Em suas explanações, fica claro que a institucionalização de novos hábitos e rotinas na Contabilidade Gerencial não estão acompanhando as mudanças do mercado. A influência da burocratização governamental e fatores contingenciais de estrutura inibem o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial dessas empresas (BEUREN; MACOHON, 2011).

O estudo demonstrou que esses profissionais assimilaram as mudanças que estão ocorrendo no ambiente e se preocupam com a capacitação profissional continuada. Concluíram os autores que a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da Contabilidade Gerencial, à luz da Teoria da Contingência, vem ocorrendo de forma tímida nas indústrias pesquisadas. Constatou-se que as atividades da Contabilidade Gerencial que receberam as maiores notas são as seguintes: fusões, cisões e incorporações; Investimentos em fundos; consolidações; financiamento externo; e preço de transferência. Denotou-se que são atividades típicas de empresas de porte maior, com descentralização de poder e de capitais em diferentes empresas (BEUREN; MACOHON, 2011).

As atividades com menores médias foram, respectivamente, Sistemas de Contabilidade e Relatórios Contábeis; conformidade às questões tributárias; Controle da função de Contabilidade/Finanças; execução de análises financeiras e econômicas. Essas atividades são as que mais tempo ocupam no desempenho das funções da Contabilidade Gerencial. Ficou claro, a partir dessa pesquisa, que os respondentes dedicam grande parte do seu tempo na empresa individual às atividades relacionadas à Contabilidade Financeira, com exceção da última atividade que é mais específica da Contabilidade Gerencial (BEUREN; MACOHON, 2011).

Ao analisar o entendimento dos aspectos inerentes da análise da distribuição do seu tempo dedicado à empresa, observou-se que os contadores gerenciais do polo moveleiro das empresas pesquisadas dedicam a maior parte do seu tempo à função de coleta de dados: 34,67% de seu tempo é investido no trabalho mecanicista da Contabilidade. Dedicam 22,67% do seu tempo para análise ou interpretação dos dados. A função de compartilhamento e ação ocupa 24,33% do tempo de trabalho dos contadores gerenciais e a função de

Controle de trabalho de outra pessoa ocupa 18,33% do tempo de trabalho dos contadores gerenciais (BEUREN; MACOHON, 2011).

O estudo concluiu que a institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais da Contabilidade Gerencial, à luz da Teoria da Contingência, vem ocorrendo de forma tímida nas indústrias de móveis pesquisadas. Percebeu-se, nas explanações dos respondentes da pesquisa, que a institucionalização de novos hábitos e rotinas na Contabilidade Gerencial não está acompanhando as mudanças do mercado. A influência da burocratização governamental e fatores contingenciais de estrutura inibem o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial. No entanto observou-se que esses profissionais assimilaram as mudanças que estão ocorrendo no ambiente e se preocupam com sua capacitação profissional continuada (BEUREN; MACOHON, 2011).

Santana, Colauto e Carrieri (2012) investigaram a institucionalização dos instrumentos gerenciais relacionados aos métodos de custeio, de acordo com os estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999). Por meio da técnica de análise de conteúdo do questionário estruturado, os autores verificaram que não há nenhum instrumento de Gestão de Custos no estágio pré-institucional. O Custeio Baseado em Atividades (ABC); o Acordo Nível de Serviço Interno (ANSI) encontram-se no estágio semi-institucional; e o Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) encontra-se totalmente institucionalizado na empresa analisada do setor elétrico.

Concluiu-se que a adoção dos instrumentos gerenciais pelos setores da organização é influenciada diretamente por suas necessidades e está alinhada às diretrizes estratégicas da organização. Destaca-se que não houve substituição de nenhum instrumento ao longo do período analisado, e sim, apenas readequações e melhorias contínuas naqueles já utilizados.

Constatou-se também que nem todos os instrumentos difundidos pela literatura recorrente são utilizados na prática da gestão da empresa individual (SANTANA; COLAUTO; CARRIERI, 2012).

Profissionalmente, a reflexão demonstra que o critério tempo é um fator que exerce forte influência na institucionalização dos instrumentos, pois, na medida em que os instrumentos vão sendo integrados aos hábitos e rotinas dos setores, mais



eles se tornam legítimos e, por isso, são criados mecanismos sociais não apenas para Controle, mas também, como forma de difundir e consolidá-los na prática da gestão organizacional e, possivelmente, da Rede de Negócios (SANTANA; COLAUTO; CARRIERI, 2012).

Barbosa (2012) pesquisou em sua tese de doutoramento como o Controle Gerencial pode apoiar a disciplina do relacionamento com as organizações terceirizadas por meio da Teoria Institucional e da Análise do Discurso. Tratou-se de pesquisa qualitativa com abordagem interpretativa, em uma empresa do setor elétrico. Restou comprovado que a Controladoria impactou e trouxe desenvolvimento para o processo.

Diversos eram os mecanismos de controles informais, qualitativos e não financeiros, porém controles contábeis não eram aplicados constantemente, pois a organização optou por enfatizar as atividades em detrimento das questões financeiras. A Contabilidade Financeira está mais voltada aos assuntos ligados às tarifas dos órgãos reguladores. A confiança da organização nas empresas terceirizadas impossibilitava a implementação de um novo sistema (BARBOSA, 2012).

Perpassando os estudos em institucionalização, percebe-se uma amplitude de enfoques, mas que parecem estar, ainda, vinculados à firma individual sem conexões com outras, ou seja, atuando em Redes de Negócios. Verifica-se que, nos estudos em institucionalização, são escassas as investigações que contemplem redes interorganizacionais (BALESTRIN, VERSHOORE; REYES JR, 2010) como unidade de interesse.

Burns e Scapens (2000) propõem um quadro institucional para conceituar a mudança na Contabilidade Gerencial, a partir da posição de que os sistemas e práticas de Contabilidade Gerencial são constituídos de normas e procedimentos organizacionais. Os autores fundamentaram a pesquisa na Velha Economia Institucional para explorar a relação complexa e contínua entre as ações nas instituições. Eles demonstraram a importância dos procedimentos da organização em moldar e alterar os processos de Contabilidade Gerencial.

No gerenciamento de papéis de mudança contábil, foi conceituada como fator principal a mudança das normas e dos procedimentos organizacionais. Os

sistemas e as práticas de Contabilidade Gerencial são constituídos por normas e procedimentos organizacionais e, para compreender a complexidade dos processos de Contabilidade Gerencial mudanças de caráter institucional devem ser reconhecidas (BURNS; SCAPENS, 2000).

Burns e Valvio (2001) trataram da mudança da gestão contábil como uma preocupação atual. A justificativa do estudo, tanto acadêmica quanto profissional, está baseada no pressuposto de que a mudança está alinhada com a mudança da natureza da prática de Contabilidade Gerencial. A Nova Economia (que não é a Nova Economia Institucional) demanda mudanças. A pesquisa discute o papel da relevância das informações de custos em um ambiente de negócios em nível global, em um mundo direcionado por tecnologia.

Nos últimos anos, muitas empresas têm vindo registrar uma mudança significativa em seus projetos organizacionais e na tecnologia da informação, tornando os ambientes mais competitivos. Por exemplo, ambientes comerciais exibem uma variedade de estruturas e processos, incluindo formas de organização vertical e horizontal, de matriz com estruturas multidimensional, redes de organizações "virtuais" e equipes de trabalho autogeridas (BURNS; VALVIO, 2001).

Cabe ressaltar que, segundo Dechow, Granlund e Mouritsen (2007), a tecnologia da informação, em empresas atuais, é considerada indispensável para suportar o Controle Gerencial. Ela não apenas armazena dados, mas também desenvolve conhecimentos que geram novas ideias para melhorar o funcionamento e a performance da empresa. Assim, a tecnologia da informação implica, atualmente, mudanças das práticas tradicionais de Controle Gerencial, ao mesmo tempo em que as suporta, sendo um recurso indispensável.

Voltando a Burns e Valvio (2001), em reforço à perspectiva do estudo de mudanças, os avanços na tecnologia da informação têm impulsionado inovação e mudança na coleta, medição, análise e comunicação de informações dentro e entre as organizações, facilitando, em especial, a implantação de tecnologias por meio de sistemas de planejamento de recursos corporativos, *e-commerce*, internet, intercâmbio eletrônico de dados e reuniões eletrônicas, atingindo um grande grupo de interlocutores em curto espaço de tempo. Essas mudanças implicam a necessidade de a Contabilidade Gerencial mudar.

No âmbito internacional, destaca-se o estudo de Abdul-Khalid (2000), em especial, que será revisado por seus vínculos com a proposição da presente tese. O autor investigou o processo de resistência da implantação de um conjunto de indicadores em uma empresa de gás, localizada no Oriente Médio, imposto pela matriz à filial. Consta no estudo que não ocorreu oposição formal à implantação, contudo menciona que a implantação do sistema seguia uma lógica que mais atendia aos interesses dos empregados da filial do que o proposto inicialmente. A partir de Burns e Scapens (2000), foi realizado o estudo de caráter interpretativo.

A implantação do sistema de indicadores chave (KPIs), segundo o estudo, deixaria mais transparente a performance dos empregados. Aspectos internos da gestão demonstraram a dominância de uma lógica de produção e vendas em relação a metas financeiras. O orçamento era uma rotina institucionalizada na empresa, segundo Abdul-Khalid (2000).

Os contadores da empresa operavam com postura tradicional e não assistiam aos outros gestores nas suas decisões diárias. A tarefa de implementar o novo sistema ficou a cargo dos contadores, mas a formulação dos KPIs ficou a cargo de um grupo de gestores. Após a implantação do estudo, para Abdul-Khalid (2000), ocorreu uma subversão de empregados da empresa que transformaram o sistema, de modo que fosse aceito por eles.

À guisa de comparação, cabe levantar uma abordagem tradicional para fins de elaboração de indicadores de desempenho, para os quais Horngren, Datar e Foster (2004) sugerem seis etapas, a saber:

1. Escolher indicadores de desempenho que se alinhem com as metas financeiras da alta direção;
2. Escolher o horizonte de tempo de cada indicador de desempenho definido na Etapa 1;
3. Definir os componentes em cada indicador de desempenho na Etapa 1;
4. Escolher uma fonte de avaliação para cada indicador definido na Etapa 1;
5. Escolher um nível-meta de desempenho; e
6. Escolher a periodicidade do *feedback*.

A proposta de Horngren, Datar e Foster (2004), conforme se evidencia, não menciona qualquer aspecto sobre resistência à mudança, que pode ser encontrada no cotidiano, a exemplo do estudo de Abdul-Khalid (2000).

Após a elaboração, a institucionalização demanda conceitos além da perspectiva funcionalista. Nesse aspecto, o estudo de Addul-Khalid (2000) traz discussão sobre a mudança contábil compatível com o presente estudo de Controle Gerencial, a qual está sintetizada no quadro, a seguir.

O QUE NÃO É MUDANÇA CONTÁBIL	O QUE É MUDANÇA CONTÁBIL
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Reforma ou melhoria;</li> <li>- Introdução de novos métodos contábeis que potencializam melhores decisões;</li> <li>- Não é adoção de uma nova técnica, método ou procedimento.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mudança nas práticas cotidiana das atividades, atitudes, regras e responsabilidades dos membros da organização.</li> </ul>

Quadro 9 - Contextualizando o Conceito de Mudança Contábil.

Fonte: O pesquisador, adaptado de Abdul-Khalid (2000).

Addul-Khalid (2000) explica que o efeito da implantação de um Sistema de Desempenho (KPI *systems*) não é percebido com a mudança de procedimento (tais como a adoção de manuais), mas sim, como a mudança na maneira como a informação é usada, nas atitudes em relação à informação contábil, nas regras e responsabilidades, nas atividades gerenciais e dos contadores e no uso da informação contábil na tomada de decisão e reuniões. Nesse aspecto, o estudo buscou testar empiricamente a mudança como regressiva (cerimonial) e progressiva (instrumental).

No que se refere à resistência às mudanças, mostra-se oportuno incorporar uma proposta estabelecida no campo do comportamento organizacional. Robbins, Judge e Sobral (2010) categorizam-nas em individuais e organizacionais. São considerados como fontes individuais de resistência: hábitos, segurança, fatores econômicos, medo do desconhecido e processamento seletivo de informações. Os autores ensinam que são fontes organizacionais de resistência à inércia estrutural, o foco limitado na mudança, a inércia do grupo, a ameaça à especialização e a ameaça às relações de poder estabelecidas.

Para superar as resistências, Kotter e Schlesinger (1979 apud ROBBINS; JUDGE; SOBRAL, 2010) apresentam táticas utilizadas por agentes de mudança:

educação e comunicação, participação, apoio e comprometimento, desenvolvimento de relações positivas, implantação de forma justa, manipulação e cooptação, coerção e seleção de pessoas que aceitam a mudanças.

Nesse momento, revisados os estudos nacionais e internacionais selecionados, cumpre desenvolver a Plataforma Teórica no que toca ao Controle Gerencial Interorganizacional, temática analisada no próximo tópico.

### **2.3 Controle Gerencial Interorganizacional**

Alianças e cooperação entre empresas têm desafiado a Contabilidade para se conhecer como essa é projetada e praticada em relacionamentos interorganizacionais (HAKANSON; LIND, 2004).

Em Dekker (2003), percebe-se uma retórica de encantamento pelas transformações que as relações entre companhias, atuando em Redes de Negócios, estão proporcionando nas práticas de Contabilidade Gerencial.

Coase (1937) defende que, com o aumento da firma, ocorre também um aumento do custo de organizar transações adicionais com impacto na determinação dos limites dessa. O autor defende que o empreendedor, ao escolher uma empresa com maior dimensão, optou pelo menor custo de coordenação, se comparado aos mecanismos de mercado ou, ainda, em relação às vantagens de duas ou mais firmas menores.

Cabe destacar que a Teoria Contratual da Firma e a Teoria de Agência são abordagens teóricas utilizadas por pesquisadores de Controle Gerencial e Redes, sustentando, portanto, estudos em Redes de Franquia, tal como o desta tese.

Cabe retomar que Lambert (2007), estudioso de Controle Gerencial, ao relacioná-lo com a Teoria de Agência, explica que são razões típicas para os conflitos: aversão ao risco do agente; o fato de o agente poder desviar recursos para seu uso ou consumo próprio; a existência de diferentes horizontes temporais entre gestor e empregados, dentre outras.

Jensen e Meckling (1976) oportunizam uma definição utilizada para justificar a existência de Controles Gerenciais em empresas de maior dimensão. Na medida

em que um empreendedor (principal) não consegue exercer sua atividade individualmente, lança mão de contratos. Isso é realizado, numa primeira visão, com gestores e empregados (agentes) que exercerão atividades sob delegação. Esses autores defendem que, em geral, é virtualmente impossível a ausência de Custo de Agência para garantir que os agentes tomem decisões ótimas.

Transportando a Teoria de Agência para o contexto de redes, pode-se perceber que diversas ações podem ser analisadas sobre essa temática. Moritsen e Thrane (2006), por exemplo, comentam que, quando uma parceria toma um grau avançado de formalização, se um parceiro não se comporta conforme as regras, a Contabilidade ajuda em sua expulsão.

A existência de regras molda as organizações em rede não deixam por reforçar que a Teoria de Agência no contexto de Controle Gerencial. Elas desempenham papel central explanatório em relação às regras de preços de transferência, pagamento de honorários para o centro da rede, relatórios sobre capital intelectual e competência, revisão dos parceiros da rede e segmentação geográfica.

A perspectiva de Jensen e Meckling (1976) é confirmada por Lambert (2007), que defende que a Contabilidade Gerencial trata dos aspectos informacionais e de mensuração relacionados à firma. A informação proveniente da Contabilidade Gerencial é utilizada para ajudar a avaliar decisões passadas, assim como, para suportar decisões futuras. Essas decisões incluem alocação de recursos, coordenação de ações entre subunidades, precificação, custeio, pagamento e incentivos.

Ao reforçarem a perspectiva de Coase (1937), os autores defendem que as relações contratuais são a essência da firma, não apenas com empregados, fornecedores, clientes e agentes financeiros. Para cada contrato, haverá Custos de Agência e necessidade de monitoramento (JENSEN; MECKLING, 1976).

O monitoramento proposto por Jensen e Meckling (1976) pode ser exercido por mecanismos formais e informais, dos quais se destacam a Contabilidade. No que se refere ao Controle Gerencial em Redes, especialmente com franquias, pode-se perceber que a Teoria de Agência representa uma base para fundamentar a existência de mecanismos de monitoramento contratual que pressupõe o envio de

informações financeiras e a existência de atividades realizadas por pessoas no contexto do controle de comportamento (DEKKER, 2004).

No Brasil, há segmentos em que muitas organizações atuam em Redes de Negócios, tais como na indústria automobilística e no setor elétrico, entre outros segmentos, instigando estudos recentes com ênfase em Controladoria e Controle Gerencial em processos de terceirização.

Se uma das características da sociedade pós-moderna tem sido o uso da internet e seus impactos, no Controle Gerencial, falar da pós-modernidade demanda convivência com os chamados paradoxos e com as Redes de Negócios. Nesse sentido, o estudo de Taipaleenmaki e Ikaheimo (2013) destaca que os novos Controles Gerenciais não devem perder de vista a perspectiva da inovação e a Nova Era da Informação.

Concorda-se com essa perspectiva, pois os Controles Gerenciais em uma organização são suportados por Sistemas Informacionais. Isso significa dizer, nas palavras de Taipaleenmaki e Ikaheimo (2013), que está ocorrendo uma convergência entre Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, ocasionada pelo avanço da Tecnologia da Informação (TI). A TI seria, então, um elemento facilitador, catalisador e motivador para a convergência. A utilização de padrões contábeis, relatórios voluntários, preços de transferência, análise de clientes e contratos, inspeções (*due diligence*) exemplificam como a convergência tem sido realizada.

Ademais, Taipaleenmaki e Ikaheimo (2013) comentam que futuras pesquisas poderiam desenvolver um modelo para relatório financeiro de redes, tais como a Contabilidade Gerencial gera informações para avaliar a rentabilidade de uma parceira (*joint venture*) e a geração de valor obtido por meio das colaborações e redes. Logo, a natureza da Contabilidade Gerencial Estratégica para comunicações interorganizacionais pode necessitar de muito mais estudos para ser entendida, visto que há um ambiente globalizado e em rede. O estudo dos fluxos, assim, pode ser regra central para o sucesso dos ecossistemas de negócios.

A perspectiva transcrita abre a discussão de que as empresas da nova economia podem se tornar um paradigma dominante e pode não ser impossível, haja vista o crescimento de valores intangíveis, que não colocam em cheque alguns

processos contábeis focados em Ativos Físicos. Porém alerta e chama a atenção para uma possível metamorfose sobre um novo ambiente de organização virtual. Essa constatação é possível, pois todas as empresas parecem estar caminhando para a utilização de portais, abertura de dados, parcerias estratégicas e organização em Redes de Negócios (VELEZ; SANCHEZ; DARDET, 2008).

Velez, Sanches e Dardet (2008) fornecem a evidência de que, em um relacionamento aberto e em evolução, mesmo quando a confiança está bem estabelecida, os Sistemas de Controle Gerencial podem fortalecê-la. Os autores afirmam que a alta confiança fornece uma plataforma em que o sucesso incentiva os parceiros à cooperação, exigindo, por sua vez, mais Sistemas de Controles Gerenciais e mais níveis de confiança que apoiem a cooperação.

O estudo desses pesquisadores contribuiu com provas para o fato de que os controles informais podem ser efetivos e os controles de ação e resultado, sugeridos por Dekker (2004), melhoraram a percepção de confiabilidade de cada um dos parceiros, além de construírem competência e confiança. Assim, para Velez, Sanches e Dardet (2008), são utilizados os Sistemas de Controle Gerencial não só para supervisionar, mas também, para coordenar.

Posto isso, são explicitados elementos de intersecção entre Controle Gerencial e abordagens interorganizacionais. Na atualidade, pesquisadores de Controladoria estão investigando fenômenos interorganizacionais. Por meio de estudos de Gestão Estratégica de Custos, Contabilidade de Livros Abertos, Custeio-Alvo, dentre outros temas. A questão interorganizacional tem crescido em publicações, provavelmente, em resposta à intensificação da competitividade das empresas, tais como Souza (2008), Camacho (2010) e Faria et al. (2013) explicam.

Logo, no contexto de uma Rede de Negócios, pode-se esperar que exista uma estrutura que monitore o alcance dos objetivos de gerenciamento da organização com funções de Controle Gerencial Interorganizacional. Uma *survey* sobre Contabilidade Gerencial, no contexto de Redes Interorganizacionais, foi elaborada por Caglio e Ditillo (2008). Trata-se de uma extensa revisão das soluções acerca de Controle (tipos, mecanismos, custos e controles contábeis) que, além de delimitarem o estado da arte no campo, realizam uma avaliação crítica a contribuem para futuros pesquisadores. Os autores propõem, visualmente o esquema que segue exposto na figura, a seguir.



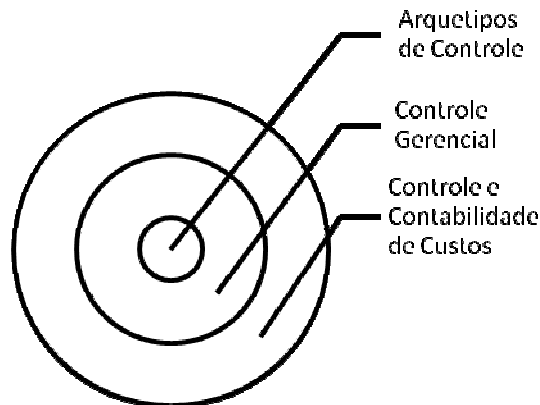


Figura 11 – Os variados controles nos relacionamentos interorganizacionais.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador a partir de adaptação de Caglio e Ditillo (2008).

A representação de Caglio e Ditillo (2008) deixa claro que o Controle Gerencial contempla o controle e a Contabilidade de Custos. Essa visão está em acordo com Frezatti et al. (2009), entretanto a inserção de arquétipos de controle amplia a discussão, na medida em que o ambiente empresarial é caracterizado por estruturas horizontais.

Baraldi e Strömstern (2009) investigaram quais recursos foram controlados em uma parceria entre uma universidade sueca e uma americana, formando a empresa ParAllele. Por meio de um estudo de caso, os autores verificaram quais Controles Gerenciais existiam nessa relação dual, entre Uppsala e Stanford, em um contexto social com diversos atores, dentre os quais, havia investidores. O estudo dedicou-se a verificar como os recursos são criados, combinados e controlados por uma rede de atores envolvidos em descobertas científicas e em uma companhia.

Os pesquisadores detectaram formas de Controles Gerenciais para mobilizar atores e prevenir ações como elementos tópicos para a pesquisa em Rede de Negócios. Na pesquisa, é proposta uma perspectiva de que o Controle Gerencial sobre a inovação pode inibir o potencial dos negócios (BARALDI; STRÖMSTEN, 2009).

Cooper e Slagmulder (2004) são referências das mais citadas na área de Controle Interorganizacional. Inicialmente, eles realizaram esforços pioneiros para análise e sistematização das práticas de vinte e cinco firmas japonesas, preponderantemente, dos ramos automotivos e manufactureiros, as quais

implementaram sistemas e práticas avançadas de Gestão de Custos Interorganizacionais e de Contabilidade de Livros Abertos.

As firmas foram selecionadas por programas bem sucedidos de Custeio-Alvo, Inovação e Custeio *kaizen*. Os autores polemizam com a superação da dicotomia entre hierarquia e mercado, dada a emergência de diversas formas híbridas e alianças que se tornaram um pouco ingênuas: o modelo clássico de decidir entre fazer ou comprar. Após essa constatação, os autores demonstram o surgimento de novas técnicas de Gestão de Custos utilizadas por fornecedores e compradores, para reduzir esforços por meio de colaboração, como ocorre com a Gestão de Custos Interorganizacionais (COOPER; SLAMULDER, 2004).

Quanto à Gestão na GCI, no estudo de Kajüter e Kulmala (2005), são apresentados os seguintes condicionantes da GCI: Margem de Lucro do Produto, nível de funcionalidade do produto, tipo de cadeia, mecanismos e infraestrutura, confiança mútua, estabilidade e maturidade, benefícios mútuos, cooperação mútua, interdependência, nível de restrição tecnológica do componente, índice de valor do componente, grau de competição, tendência econômica, Sistema de Informação Gerencial, visão de longo prazo (comprometimento), porte da empresa e tipos de processo.

De fato, esses são trabalhos clássicos, por assim dizer, do contexto relacional discutido na presente tese. Mouritsen, Hansen e Hansen (2001) obtiveram evidências de que técnicas, tais como Contabilidade de Livros Abertos, Custeio Alvo e Análise Funcional, possibilitaram novas perspectivas para ao Controle Gerencial. Os autores concluíram que a prática de Controles e a intensificação do relacionamento, como regra, podem afetar a identidade e a competência essencial das firmas.

Portanto, a interação entre firmas possui implicações que vão além da redução dos Custos. Parece razoável esperar que, na interação entre duas firmas, uma assumam atividades que detenham maior competitividade, fomentando a criação e o fortalecimento da eficácia como um todo. No estudo de Mouritsen, Hansen e Hansen (2001), foi documentada a prática de transparência de Custos, tida como fundamental para a análise da Cadeia de Valor.

Em Dekker (2003), o estudioso percebe uma retórica de encantamento pelas transformações que as relações entre companhias estão proporcionando nas práticas de Contabilidade Gerencial. O autor comenta a contribuição das técnicas de Análise da Cadeia de Valor e Custeio Baseado em Atividades do estudo de caso com empresas varejistas britânicas. Por meio de integração das informações, ocorreu uma Gestão mais eficaz da Cadeia de Suprimentos. Resultados foram coincidentes com a Teoria Organizacional e dos Custos de Transação, cujo estudo apresentou outras técnicas de ampla utilização, como Análises Comparativas (*benchmarking*), análise e monitoramento de Custos.

No estudo de Dekker (2003), pode-se obter um dos desdobramentos das práticas de Gestão de Custos Interorganizacionais, que envolve a competitividade da cadeia de suprimentos como um todo. Essa conclusão está alinhada à literatura de Redes de Negócios (CASTELLS, 1999; BALESTRIN; VERSCHOORE; REYES JR, 2010; CHILD, 2012).

Uma investigação de três relacionamentos de fornecedores e consumidores possibilitou a proposição de relações. Kulmala (2004) parece antecipar uma abordagem quantitativa, pois fica demonstrado que, no estudo exploratório realizado por esse pesquisador, as hipóteses que encerram a investigação permitem vislumbrar que sejam dependentes do poder das firmas, da confiança entre o pessoal e do volume de negócios por meio do relacionamento.

A Contabilidade de Livros Abertos pode aumentar a eficiência da Cadeia de Suprimentos e a confiança nos relacionamentos fornecedor-consumidor. Essa é uma das convicções de Kajüter e Kulmala (2005), que estudaram firmas alemãs e finlandesas. Por meio da Abordagem Contingencial, concluíram que há fatores que podem contribuir para o sucesso e o fracasso da aplicação dessa tecnologia de Controle Gerencial em Redes de Negócios.

Um trabalho ousado e que se diferencia dos demais, com a aplicação e Análise Fatorial, é o de Mahama (2006). O autor investigou a relação entre os Sistemas de Controle Gerencial e a cooperação entre empresas com foco em desempenho com utilização do construto de confiança. Após a proposição de um constructo, foi realizado um tratamento estatístico a partir de dados obtidos do setor australiano de mineração.

Assim, há um relacionamento entre Sistemas de Mensuração de Desempenho e as três dimensões da Cooperação: compartilhamento de informação, solução de problemas e engajamento para adaptação e mudanças. Assim, defende o pesquisador, Sistemas de Desempenho facilitam o processo de socialização, sendo benéficos para o alcance dos resultados (MAHAMA, 2006).

Em âmbito nacional, Souza e Rocha (2009), Aguiar, Rezende e Rocha (2008) e Camacho (2010) realizaram pesquisas em Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) e Contabilidade de Livros Abertos (CLA). O método utilizado foi o crítico-dialético e seus resultados demonstram que a implementação eficaz da GCI é moderada por um ambiente de CLA.

Anteriormente, Souza (2008) problematizou em relação à ausência de modelo conceitual para suportar a aplicação da GCI, bem como, por meio de dois casos, verificou cinco condicionantes da GCI, a saber: produtos; componentes; níveis de relacionamento; tipos de cadeia; e mecanismos.

Em Souza e Rocha (2009), pode-se verificar que tanto na análise conceitual, quanto na pesquisa empírica, obteve-se um referencial relevante para, por exemplo, classificar as relações de GCI em uma Cadeia de Suprimentos (tirania, oligarquia e democracia) em correlação à abordagem de Cooper e Slagmulder (1999). Os autores anteciparam, ainda, o estudo sobre a CLA, elemento mais estudado internacionalmente.

Realizada essa incursão no Controle Gerencial em Redes de Negócios, a contribuição de Dekker (2004) ao estudo acerca do Controle Gerencial Interorganizacional é investigada no próximo tópico.

### 2.3.1 A Contribuição de Dekker ao Controle Gerencial Interorganizacional

Dekker (2004), ao estudar Teoria dos Custos de Transação (TCT), detectou problemas em relação à compreensão dos relacionamentos interorganizacionais. A TCT estaria preocupada em classificar as formas e as estruturas de governança apenas como uma função das características de Transação, e não, como um mecanismo para compreensão da natureza dos

relacionamentos. Assim, o autor desenvolveu uma investigação a respeito das estruturas de Controle Gerencial nos relacionamentos interorganizacionais, com base na combinação da TCTe os aspectos relacionais.

Dekker (2004) demonstrou como o Controle em Alianças Estratégicas, a exemplo do Modelo de Negócio de Franquia, pode ser investigado. Iniciou sua análise a partir de preocupações com a apropriação dos Custos e a necessidade de uma coordenação das tarefas entre os parceiros. O esquema proposto por esse pesquisador pode ser visualizado na figura, a seguir.

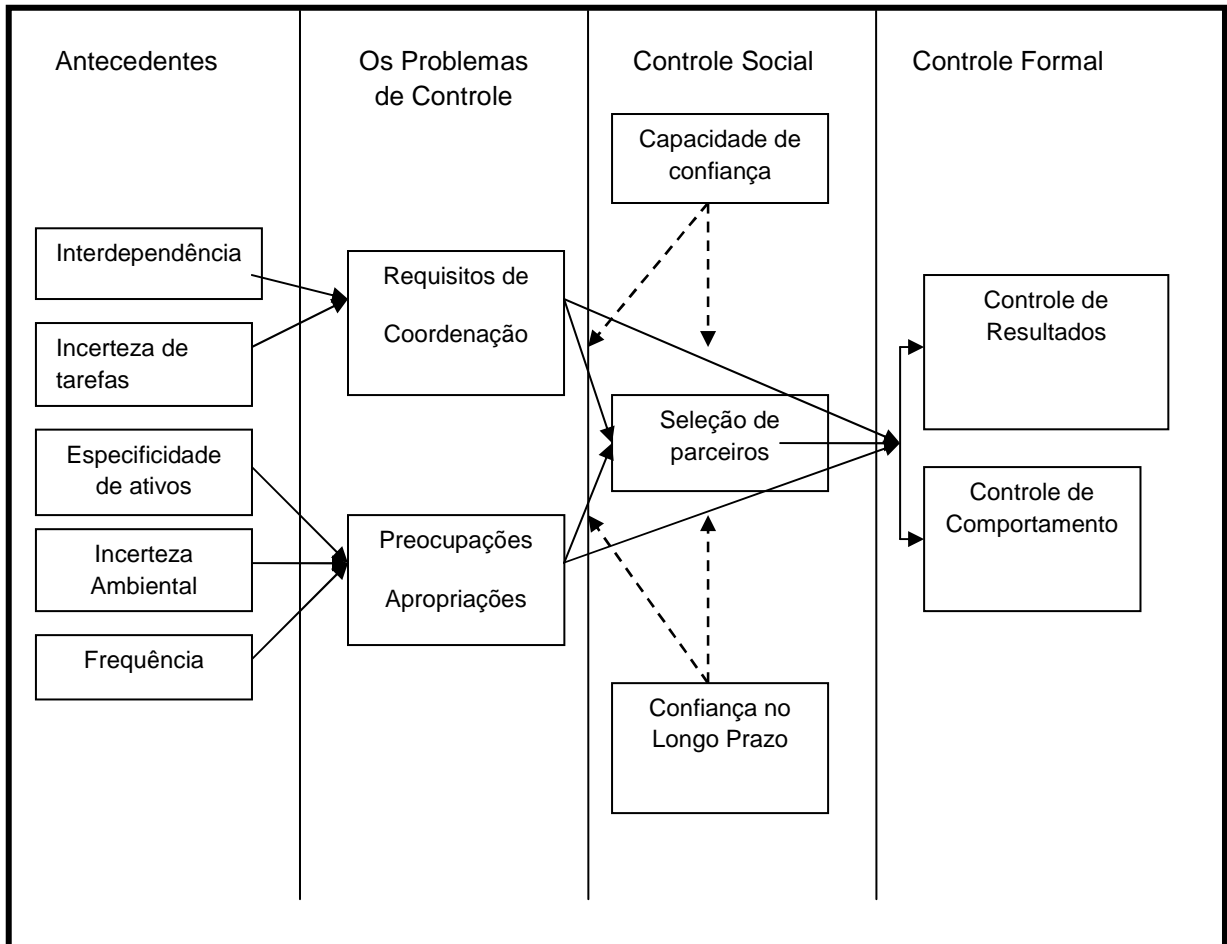


Figura 12 – Controle interorganizacional: Análise de problemas de controle nas relações interorganizacionais, tais como alianças e *joint ventures*.

Fonte: Dekker (2004).

Dekker (2004) sugere que os problemas de Controle Gerencial impactam as empresas que participam da parceria. Assim ocorre para projetar e implementar mecanismos de controle formal e no que se refere a esforços na escolha de um bom parceiro, demandando controles informais.

Pelo exposto, cabe destacar a relevância da pesquisa de Dekker (2004) que, partindo da TCT, propôs um arcabouço conceitual para relações interorganizacionais. Seu trabalho, cabe destacar, é relevante na medida em que encontra o aumento de problemas, quando ocorre o engajamento em relações interorganizacionais: coordenação de tarefas e preocupação com apropriações.

Em termos ilustrativos, pode-se dizer que um quadro robusto e completo de mecanismos formais e informações para controle de alianças é apresentado por

Dekker (2004). Os mecanismos são organizados, matricialmente, em Controles de Resultado, Controles de Comportamento e Controle Social.

Na esquematização de Dekker (2004), em relação aos Controles de Resultado, antes da relação interfirma, as empresas podem estabelecer metas e, posteriormente, a essas, o monitoramento de resultados é implementado.

Controles de Comportamento contemplam especificações da estrutura da aliança, estrutura organizacional e, posteriormente, monitoramento de comportamento. Controles Sociais, antes do relacionamento, são divididos em seleção dos parceiros e confiança e, posteriormente, em tomada de decisão conjunta e estabelecimento de metas (DEKKER, 2004). No quadro, a seguir, são apresentados os mecanismos de controle anteriores ao estabelecimento da relação interfirma:

CONTROLE DE RESULTADO	CONTROLE DE COMPORTAMENTO	CONTROLE SOCIAL
Estabelecimento de Metas - Metas estratégicas; - Metas de curto prazo, tais como redução de custos e padronização de quantidades. - Sistemas de incentivo - Fundo financeiro da aliança	Especificações - Procedimentos de pedidos e fornecimento; Especificações funcionais dos produtos - Programas de inovação; - Especificação e divisão de direitos de propriedade. Estrutura organizacional - Conselho Administrativo da Aliança; - Grupos de Trabalho.	Seleção do parceiro - História conjunta e compatibilidade cultural. Definição de metas interativas: - Projeto de governança conjunta; - Metas de curto prazo. Reputação - Confiança em outras alianças. Confiança - Relação de longo prazo; - Reputação; - Acordo de livros abertos; - Contratação incompleta intencional.

Quadro 10 – Mecanismos de controle anteriores ao estabelecimento da relação interfirma.

Fonte: Elaborado por este pesquisador adaptado de Dekker (2004).

Em relação aos mecanismos de controle posteriores ao estabelecimento da relação interfirma, o quadro, a seguir, estabelece sua representação.

CONTROLE DE RESULTADO	CONTROLE DE COMPORTAMENTO	CONTROLE SOCIAL
Monitoramento de resultado - <i>Open book accounting</i> : redução de custos; - Compartilhamento de benefícios.	Monitoramento de Comportamento - Revisão preliminar de possíveis inovações; - Comitê Administrativo de Monitoramento; - Auditoria do plano de qualidade.	Estabelecimento de metas e tomada de decisão conjuntas - Comitê Administrativo da Aliança; - Grupos Conjuntos de Trabalho.

Quadro 11 – Mecanismos de controle posteriores ao estabelecimento da relação interfirma.

Fonte: Elaborado por este pesquisador e adaptado de Dekker (2004).

Verifica-se que o quadro traz informações relevantes no que se refere aos mecanismos de Controle Gerencial posterior à entrada de uma empresa, a exemplo de uma firma franqueada, em uma Rede de Negócios. O controle de resultado determina que informações sejam transparentes e que exista compartilhamento de benefícios. Em complemento ao Controle de Comportamento, devem ser realizadas revisões do negócio e de suas potenciais inovações, estrutura de comitês e auditorias. Por fim, o controle social pode, por exemplo, fomentar a elaboração de comitês administrativos e grupos conjuntos de trabalho.

Dekker (2004) contribui para a elaboração de uma perspectiva de que o Controle Gerencial em rede possui peculiaridades. Uma vez que as ações não demandam uma estrutura de controle do topo para a base, verifica-se a necessidade de maior articulação com os atores envolvidos, fato que tende a alterar a composição do Controle Gerencial no que se refere a artefatos, conceitos e modelos. Discursos e interação social são mais intensos no contexto de Rede de Negócios com potencial impacto quanto à maneira de conceber o Controle Gerencial nas abordagens funcionalistas das organizações.

Em relação ao pressuposto de realidade socialmente construída, Berger e Luckmann (2013), destacam um elemento necessário para compor uma nova perspectiva de Controle Gerencial em Redes de Negócios.

Articulando Simons (1995), constructo da presente tese, e Dekker (2004), verifica-se que a necessidade de compatibilizar as necessidades de Controle e Inovação faz com que, no contexto de Redes de Negócio, a atenção a resultados e comportamentos seja coordenada não mais em rotinas estabelecidas pela Alta Administração de uma estrutura piramidal.



No contexto de Rede de Negócios, um trabalho mais intenso de coordenação de esforços entre atores, laços e relacionamentos influencia de tal forma na concepção de metas e objetivos socialmente construídos que demandam estruturas mais flexíveis e fluídas.

Pode-se antecipar como poderia ser estabelecido um diálogo entre o modelo de Alavancas de Controle e a Literatura de Redes, com delimitação para a estrutura de uma franquia. Nesse aspecto, o sistema de valores e crenças é socialmente criado e compartilhado por uma estrutura que contempla franqueador e franqueados. Sistemas de restrições são propostos pelo franqueador que tem, por vias formais (contrato de franquia), formas de garantir que franqueados não ampliem a jurisdição do negócio, facilitando a gestão de riscos.

No que se refere aos Sistemas de Diagnóstico, é possível que a estrutura de controle seja elaborada pelo franqueador e distribuída para franqueados, a exemplo de modelos de orçamentos, fluxos de caixa. É esperado que, no modelo de franquia, o sistema diagnóstico seja ancorado nas receitas de loja que demandam a cobrança de *royalties*. Por fim, os sistemas interativos em uma rede de franquias possui possibilidades de maior flexibilidade no quesito inovações e marketing, a exemplo de fundos de propaganda e pesquisa e desenvolvimento que podem ser institucionalizados.

Visitada a plataforma teórica com os termos Redes de Negócios, Controle Gerencial e Controle Gerencial Interorganizacional, cumpre compor um conceito do Controle Gerencial em Redes de Negócios: Procedimentos regulativos, normativos e cognitivos construídos socialmente por gestores e atores relacionados à Rede de Negócios para garantir que os resultados sejam satisfatórios, que o comportamento dos atores envolvidos seja adequado, e que a Rede de Negócios alcance legitimação no contexto social.

Proposto o conceito de Controle Gerencial em Rede de Negócios e suas peculiaridades, a partir da plataforma teórica construída que contemplou as contribuições de Simons (1995), Dekker (2004), CIMA (2005), Frezatti et al. (2009), Berger e Luckmann (2012), Scott (1995) e Di Maggio e Powell (1983), avança-se para o próximo Capítulo, que trata da metodologia de pesquisa desta tese.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

A metodologia da pesquisa é discutida neste capítulo. O estudo apresenta atributos de pesquisa interpretativa, numa vertente qualitativa. Pretende-se investigar como se processa o Controle Gerencial, por meio da Análise de Discurso Crítica de Fairclough (2008) e das Alavancas de Simons (1995), em uma Rede de Negócios.

A delimitação da temática é justificada e indispensável pelos sempre atuais ensinamentos de Eco (2004, p. 10) acerca da produção de uma tese. Para o autor, “[...] quanto mais se restringe o campo, melhor e com mais segurança se trabalha.”. Portanto, a pesquisa qualitativa será assentada no estudo de caso de uma Rede de Negócios do segmento de livrarias.

Pontua-se, desde já, que a discussão dos achados da pesquisa será realizada no próximo Capítulo 4.

#### **3.1 Estudo de Caso**

A técnica do Estudo de Caso será utilizada a fim de responder o problema da pesquisa. Entende-se que essa modalidade de pesquisa qualitativa propicia opção adequada para organização e discussão dos dados sobre o Controle Gerencial em uma Rede de Negócios.

Berry e Otley (2004, p. 250), pesquisadores internacionais de Controle Gerencial, reforçam o uso de estudos de casos na temática pelo seu potencial de compreensão científica no âmbito social. Assim, defendem os autores que os métodos de Estudo de Caso em Contabilidade estão trazendo uma contribuição considerável para a compreensão da Contabilidade no contexto social e organizacional.

O Estudo de Caso pode ser utilizado em muitas situações a fim de contribuir para o conhecimento de fenômenos individuais, organizacionais, sociais e outros. Yin (2010, p. 5) pondera que “[...] os estudos de caso são encontrados até mesmo

na Economia em que a estrutura de um determinado setor industrial ou a economia de uma cidade ou região pode ser investigada.”.

Por definição, entende-se o Estudo de Caso como uma investigação empírica a qual “[...] investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes.” (YIN, 2010, p. 39).

De igual sentido, Gil (2010, p. 38) define Estudo de Caso como um “[...] estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.”.

Creswell (2014), por sua vez, aduz ser a pesquisa de Estudo de Caso uma abordagem qualitativa, na qual é estudado um fenômeno ou fenômenos contemporâneos da vida real:

A pesquisa de estudo caso é uma abordagem qualitativa, na qual o investigador explora um sistema delimitado contemporâneo da vida real (um caso) ou múltiplos sistemas delimitados (casos) ao longo do tempo, por meio da coleta de dados detalhada em profundidade, envolvendo múltiplas fontes de informação (p. ex., observações, entrevistas, material audiovisual e documentos e relatórios) e relata uma descrição do caso e temas do caso. A unidade de análise no estudo de caso pode ser múltiplos casos (um estudo plurilocal) ou um único caso (um estudo intralocal) (CRESWELL, 2014, P.86-87).

Martins (2008) esclarece que o Estudo de Caso possibilita a imersão na realidade social, o que não é possível numa pesquisa quantitativa, propriamente dita. Acentua o pesquisador que alguns fenômenos são de difícil mensuração pelo elevado grau de complexidade (estratégias de uma organização e supervisão de funções administrativas) das Ciências Sociais.

Para Raupp e Beuren (2012, p. 84), a pesquisa na modalidade Estudo de Caso é caracterizada, em especial, “[...] pelo estudo concentrado de um único caso.”. E os autores complementam expondo suas ideias sobre a preferência por essa modalidade: “[...] esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.”.

No âmbito de pesquisadores internacionais de Controle Gerencial, o estudo de caso encontrou uma grande receptividade. Nas palavras de Scapens (2004, p.

277), Estudos de Casos são essenciais para o entendimento da natureza das práticas Contábeis nas organizações contemporâneas. Esse autor declara que Estudos de Casos são essenciais para investigar a natureza das práticas de Controle Gerencial em organizações contemporâneas.

Dessa feita, a abordagem qualitativa é mais adequada a esta tese, no que diz respeito à operacionalização e ao tratamento do fenômeno, pois o estudo de fenômenos complexos pressupõe mais detalhamento dos comportamentos e das relações no interior das organizações e entre essas e os indivíduos (MARTINS, 2008).

Na sequência, serão apresentadas as características principais de um Estudo de Caso, de acordo com a classificação de Gil (2009):

1	É um delineamento de pesquisa.
2	Preserva o caráter unitário do fenômeno estudado.
3	Investiga um fenômeno contemporâneo.
4	Não separa o fenômeno do seu contexto.
5	É um estudo em profundidade.
6	Requer a utilização de variados procedimentos de coleta de dados.

Quadro 12 – Características de um estudo de caso.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador à luz de explicações de Gil (2009).

A seguir, são elencadas as características desse modo de abordagem.

- delineamento de pesquisa: o estudo de caso não pode ser confundido com método;
- preservação do caráter unitário do fenômeno a ser pesquisado: o caso é pesquisado como um todo (grupo, evento, instituição social, indivíduo e outros);
- investigação de um fenômeno contemporâneo: a ocorrência do fenômeno estudado se dá no momento da realização da pesquisa;
- o fenômeno é indissociável de seu contexto: não há restrição de variáveis para a viabilização do estudo;

- o há utilização de múltiplos procedimentos de coleta de dados: entrevistas, documentos e observações (GIL, 2009).

Algumas situações, nas quais o Estudo de Caso pode ser utilizado como técnica de pesquisa são apresentadas no quadro:

1	Investigação de situações da vida real, na qual os limites não estão definidos claramente.
2	Manutenção da característica unitário do objeto de estudo.
3	Descrição da realidade do contexto de dada investigação.
4	Desenvolvimento de teorias e formulação de hipótese.
5	Explicação das variáveis causais de determinado fenômeno em situações complexas as quais não possibilitam experimentos e levantamentos.

Quadro 13 – Utilização de um estudo de caso: possibilidades.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador a partir de Gil (2010).

Os itens 2, 4 e 5 são de mais destaque para esta pesquisa, haja vista a necessidade de caracterizar o objeto de estudo, de formular suposição e de explicar como pode ser institucionalizado o Controle Gerencial numa Rede de Negócios do segmento de livrarias. Daí a relevância do Estudo de Caso nesta tese.

A finalidade deste Estudo de Caso será explanatória (YIN, 2010). Entende-se que a pesquisa explanatória é a modalidade classificada por Gil como explicativa. Essa objetiva “[...] identificar fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência de fenômenos [...] são as que mais aprofundam o conhecimento da realidade, pois têm como finalidade explicar a razão, o porquê das coisas.” (GIL, 2010, p. 28).

Sendo assim, é imperioso ressaltar que este Estudo de Caso não representará uma amostragem – uma das queixas dos que indagam ser a técnica um instrumento inviável para a produção do conhecimento. Logo, não há pretensão de generalização de cunho estatístico e indutivo, conforme pondera Yin (2010), por se trata de Estudo de Caso único, ou seja, relacionado apenas à Rede de Negócios do segmento de Livrarias.

De igual sentido é a ponderação de Raupp e Beuren (2012), em relação à impossibilidade da feitura de generalização (universalização) dos achados, tida como uma limitação da pesquisa. Assim, o Estudo de Caso

[...] é realizado de maneira mais intensiva, em decorrência de esforços dos pesquisadores concentrarem-se em determinado objeto de estudo. No entanto, o fato de relacionar-se a um único objeto ou fenômeno constitui-se uma limitação, uma vez que seus resultados não podem ser generalizáveis a outros objetos ou fenômenos (RAUPP; BEUREN, 2012, p. 84).

Assim, explicada a importância do Estudo de Caso para a elaboração desta tese, a seguir, são apontados aspectos metodológicos relacionados à Rede de Negócios pesquisada.

### 3.1.1 Protocolo do Estudo de Caso

O Protocolo do Estudo de Caso foi adaptado de Martins e Lintz (2000), Yin (2001) e Adbel-Kader e Lin (2009) e norteou a lógica da pesquisa, que está evidenciada, a seguir:

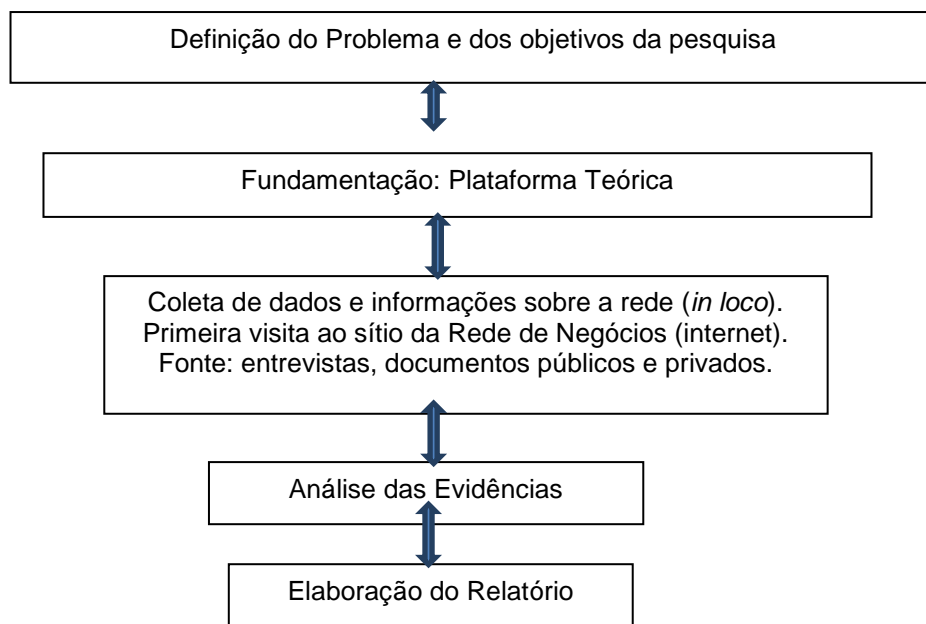


Figura 13 – Sequência Proposta para a Investigação.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador e adaptado de Adbel-Kader e Lin (2009) e Martins e Lintz (2000).

Após a definição da questão de pesquisa e dos objetivos geral e específicos, constantes na Introdução deste trabalho, bem como, depois de ser desenvolvida a fundamentação teórica sobre Controle Gerencial, Teoria Institucional e Redes de

Negócios, foi definida a metodologia a ser desenvolvida, que será o Estudo de Caso em uma Rede de Negócios do segmento de livrarias – análise do próximo tópico.

### **3.2 Escolha da Rede de Negócios Pesquisada**

A Escolha da Rede de Negócios foi realizada pelos critérios: Rede de Negócios, ramo de atuação e representatividade.

Após a seleção de organizações potenciais, foi verificada e validada a natureza de atuação em Redes. O passo seguinte foi realizar visitas na rede mundial de computadores e iniciar, posteriormente contatos telefônicos. Ao finalizar a pesquisa, foram identificadas cinco organizações: uma rede de exportadores de suco de laranja, uma rede de lojistas, uma rede de farmácias, uma rede de supermercados e uma organização que atuava no segmento de livrarias.

Um critério fundamental para a escolha da Rede de Negócios é a existência evidenciada de ações de compartilhamento de recursos e conhecimentos, previstas na literatura. Após a checagem das organizações potenciais e estabelecidos os contatos, foi realizada a seleção.

A Rede de Negócios selecionada atua tradicionalmente no segmento de livrarias, mas conta com potencial de atuação em outras mídias. Trata-se de um dos cinco maiores varejistas no segmento, tendo uma relevância econômica para o setor e o segmento, por faturar anualmente acima de R\$ 100,0 milhões. A empresa possui uma distribuição em parcela majoritária do território brasileiro, características a serem retomadas quando do estudo de caso.

### **3.3 Protocolo Ético da Pesquisa**

Para Creswell (2014), questões éticas não podem ser deixadas em segundo plano em um estudo de caso. O autor discute a temática e suas questões éticas a partir de seis ponderações, das quais são ressaltadas as discussões ao presente estudo.

Antes da condução do estudo de caso, faz-se necessário buscar autorização da universidade, obter a permissão dos participantes e negociar a autoria para a publicação. No início da condução do caso, é preciso revelar o propósito do estudo e não pressionar os respondentes a assinarem os formulários de autorização.

Quando da coleta de dados, é preciso respeitar o ambiente e perturbar o menos possível; não enganar os respondentes; e dar *feedback* a eles. Durante a análise dos dados, deve-se evitar contato, em demasia, com os respondentes; apresentar apenas resultados positivos; e respeitar a privacidade deles. A partir do relato dos dados, não se podem alterar evidências, achados e conclusões. A comunicação da linguagem deve ser simples e clara – como recomenda Creswell (2014).

O Protocolo Ético (incluído no Apêndice) desta tese foi elaborado com o objetivo de demonstrar quais os procedimentos de coleta de dados e éticos seriam utilizados junto aos atores entrevistados. Nesse particular, pontuou-se a necessidade de consentimento expresso (escrito) deles e a não interferência acentuada na realização de suas atividades cotidianas. As entrevistas duraram, em média, duas horas, destacando-se que não é apresentada aqui a identificação da Rede, das pessoas entrevistadas e de outros elementos que poderiam caracterizá-los.

Destaca-se que a análise do Protocolo Ético foi realizada pelo Departamento Jurídico da Rede com autorização, posterior, para a realização do Estudo de Caso.

Após quatro meses do envio da mensagem eletrônica pelo pesquisador, na qual foi apresentada a delimitação da temática, os objetivos e o protocolo ético da pesquisa, o Departamento Jurídico da Rede RAR sinalizou positivamente e o presidente da rede autorizou a realização da pesquisa. Assim, com a autorização do franqueador, deu-se início ao processo de entrevistas, que geraram resultados, os quais passam a ser analisados, sob a ótica da Análise de Discurso Crítica.

Por questões éticas e segundo o acordo firmado, por meio de Protocolo Ético, e em acordo com o Presidente da Rede RAR, serão utilizados nomes fantasias para referência a essa rede, bem como de seus respondentes, durante as entrevistas, a serem apresentadas no próximo Capítulo.



### 3.4 Coleta de Dados

Cabe ressaltar que, no presente estudo de caso, sob orientação teórico-metodológica de Creswell (2014), optou-se por uma abordagem de coleta de dados fundamentada em múltiplas fontes de evidências. Assim, serão utilizadas entrevistas, observações, documentos e artefatos. Yin (2001) desenvolveu três princípios necessários à fase de pesquisa para a coleta de dados. De acordo com o autor, a convergência das várias fontes de evidências pode ser representada pela figura:

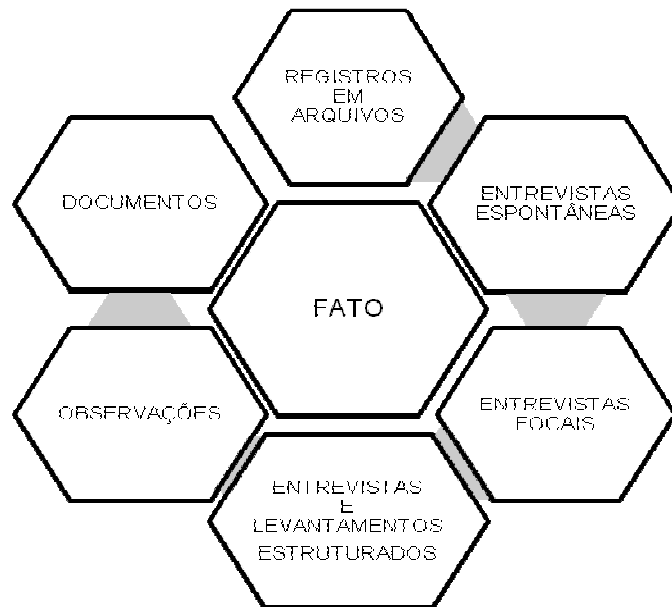


Figura 14 – Convergência de várias fontes de evidências.

Fonte: elaborada pelo pesquisador e adaptada de Yin (2001).

O Princípio 1 é representado pela utilização de várias fontes de evidência. Segundo o Yin (2001), um ponto forte da coleta de dados é a possibilidade de utilização de fontes diversificadas para a obtenção de evidências.

O Princípio 2, por sua vez, é representado pela criação de um banco de dados para o estudo de caso. Trata-se do modo de organização e de documentação dos dados coletados, caracterizados por notas, documentos, narrativas e tabelas (YIN, 2001).

Por fim, o Princípio 3 afirma a necessidade de manter o encadeamento de evidências, a qual permite ao observador externo que a percepção de qualquer evidência advinda de questões iniciais conduza às conclusões finais do estudo de caso (YIN, 2001).

Na coleta de dados, conforme Martins e Lintz (2000), Yin (2001) e Adbel-Kader e Lin (2009), devem ser considerados os elementos que serão observados e os procedimentos de transcrição, tais como:

- a) Nome dos sítios a serem visitados, nomes, *e-mails*, telefones dos contatos;
- b) Plano de coleta de dados na empresa: calendário de visita aos locais permitidos com prévio agendamento e tempo de visita; e
- c) Preparação para visita ao portal: documentos específicos para serem visitados e local onde serão acessados.

Os dados foram obtidos a partir de três ou mais fontes diferentes. Formulários semi-estruturados foram utilizados como fonte de informação obtida com gestores, diretores e Presidente da Rede de Negócios. Documentos virtuais, documentos institucionais (relatórios de fluxo de caixa, catálogo de vendas, relatórios financeiros, relatórios de estoque, *folders* comerciais, informes da empresa) e literatura, fornecidos pela Rede também serão utilizados para compor evidências em relação à institucionalização das práticas de Controle Gerencial Interorganizacional.

Em relação aos documentos, a partir da classificação de Gil (2009), serão utilizados documentos de arquivos (restrito aos membros da empresa), publicações da organização (comunicados e catálogos disponibilizados ao público), documentos disponibilizados na internet (de interesse publicitário) e artefatos (objetos encontrados no local da pesquisa). Os documentos a serem utilizados para a discussão dos achados desta tese são, portanto, representados no esquema:

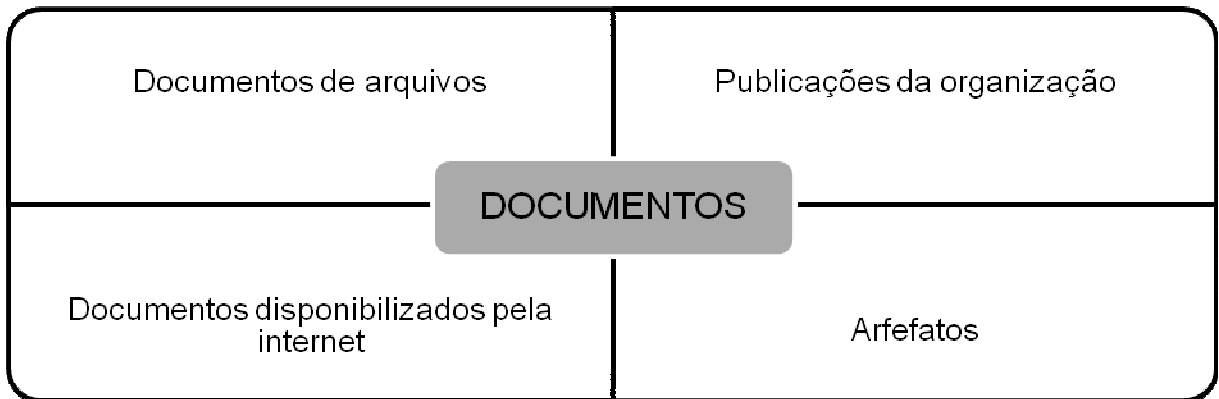


Figura 15 – Documentos em um estudo de caso.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador a partir de Gil (2009).

Ressalta-se que todos os documentos são dotados de igual importância para investigação sobre o Controle Gerencial na Rede de Livrarias. Inicialmente, foram obtidas informações sobre o histórico da RAR, contendo suas estratégias, declaradas por meio da rede mundial de computadores. Posteriormente, documentos institucionais, entregues durante as visitas, foram analisados com a finalidade de comporem o conjunto de evidências. Outra etapa envolve o desenvolvimento de entrevistas.

Em analogia às vantagens da utilização da pesquisa qualitativa, Poupart (2008) explica que são três as principais justificativas para a utilização da entrevista por pesquisadores. A primeira diz respeito à ordem epistemológica, ou seja, consiste na possibilidade de aprofundamento da vivência dos atores sociais e, por conseguinte, de suas condutas sociais.

A segunda está relacionada a questões éticas e políticas e ocorre graças à abertura do conhecimento, da compreensão de dilemas e de questões internas enfrentadas pelos atores sociais.

Por fim, a terceira contempla argumentos metodológicos, já que a entrevista pode ser considerada como um instrumento privilegiado de informação capaz de fazer emergirem realidades sociais (POUPART, 2008).

Ainda, sobre a entrevista, Poupart (2008, p. 216) sintetiza ser o “[...] instrumento que permite elucidar suas condutas, na medida em que essas só podem ser interpretadas, considerando-se as suas ações, ou seja, o sentido que os atores sociais conferem às suas ações.”.

A entrevista é “[...] meio de dar conta do ponto de vista dos atores sociais e de considerá-lo para compreender e interpretar as suas realidades.” (POUPART, 2008, p. 216). Para esse autor, condutas sociais não podem ser explicadas e compreendidas sem o ponto de vista desses atores – fator a respaldar a imprescindibilidade dessa técnica em algumas pesquisas.

A partir das classificações propostas por Gil (2009, p. 64), entende-se que haverá utilização de entrevista pautada, de entrevista orientada por uma ordenação de pontos a serem explorados pelo entrevistador, tais com a pesquisa a respeito do histórico da organização, de sua orientação estratégica, de rotinas, do escopo de atuação, de controles operacionais, além de outros elementos que levassem ao modelo de Alavancas de Simons (1995).

Ao longo da entrevista, o entrevistado fala livremente, enquanto as poucas perguntas diretas vão sendo feitas a ele. Segundo o autor, “[...] à medida que vai se afastando da pauta, o entrevistador vai intervindo de maneira sutil, dando prosseguimento à entrevista.”.

Aparentemente, trata-se de entrevista semiestruturada na classificação de Colauto e Beuren (2012, p. 133). Para os autores, como vantagem, “[...] a entrevista semiestruturada, ao mesmo tempo em que valoriza a presença do entrevistador, possibilita que o informante use toda sua criatividade e espontaneidade, valorizando mais a investigação.”.

Como focos do caso, o roteiro de entrevistas contém as seguintes questões:

a) Quanto aos Sistemas de Crenças, sistemas interativos de controle, sistemas de restrições e sistemas diagnósticos de controle, quais as características de cada sistema na rede pesquisada? Ocorreu evolução? Como? Por quê?

b) Qual é o padrão de características das empresas componentes da rede? Ocorreu evolução? Por quê? Se positivo, houve impacto no modelo de negócio da rede?

c) Qual o modelo de negócio da rede atualmente? Há similaridade em relação ao modelo utilizado no início? Por quê?

d) As informações na rede são acessadas facilmente? Como? Qual o ator central?

- e) Quais os controles de resultado, comportamento e sociais?
- f) Há institucionalização de práticas e artefatos de Controle Gerencial?
- g) Há percepções e evidências conflitantes e convergentes?

As entrevistas foram realizadas pessoalmente com o Presidente da Rede, três Diretores das áreas de Finanças e Marketing, dois Gerentes da Controladoria e de Logística, três franqueados, além de empregados e com um contador terceirizado. Optou-se por essa fonte de evidência por ser rica e estar mais próxima do conhecimento da realidade à luz da percepção dos sujeitos que vivenciam o fenômeno. Por meio de roteiros semi-estruturados, as respostas foram transcritas para posterior análise.

Os quadros, a seguir, são denominados Diários do Pesquisador porque sinalizam como foram realizadas as entrevistas e a coleta dos dados analisados da Rede pesquisada.

DATA	PERSONAGENS	DURAÇÃO	DESCRIÇÃO	ARTEFATOS/SISTEMAS
De 03/02/2014 a 02/04/2014	Pesquisador-Observador	20 horas	Realização de entrevista e obtenção de informações.	Elaboração de Estudo de Caso-Piloto.
08/04/2014	Diretor da RAR; Pesquisador-Observador (PO)	2 horas	Contato inicial	E-mail e telefonemas entre a Residência do PO e Centro de Distribuição Urbano de São Paulo (CDUSP).
09/04/2014	Pesquisador-Observador	8 horas	Pesquisa para elaboração de palestra e fluxo de caixa.	Internet, bibliografia técnica, normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, planilha eletrônica e slide na Residência do PO.
10/04/2014	Pesquisador-Observador, Diretor da RAR	2 horas	Validação dos instrumentos.	E-mail, telefonemas, planilha eletrônica e slide entre a Residência do PO e CDUSP.
11/04/2014	Pesquisador-Observador, Participantes da RAR: Diretor, Presidente, Diretoria Financeira, Diretor de Marketing e Franquia, Contador, Gestor e Analista Financeiro RAR, 15 fraqueados híbridos.	3 horas	Realização de oficina de aculturação de fluxo de caixa e gestão financeira.	Fichas para dúvidas, modelo de fluxo de caixa, slide de fluxo de caixa na Loja-Franquia Modelo.
14/05/2014	Participantes da RAR: Presidente, Departamento Jurídico.	10 minutos	Telefonema e e-mail sobre a validação do protocolo ético da pesquisa.	Protocolo Ético da Pesquisa.
19/05/2014	Pesquisador-Observador, Diretor da RAR.	2 horas	Entrevista	Realização de perguntas sobre Controle Gerencial da rede no CDUSP.
21/05/2014	Pesquisador-Observador, Diretor da RAR.	5 minutos	Agendamento de Reunião.	Telefone
23/05/2014	Pesquisador-Observador, Diretor da RAR.	1 hora e 20 minutos	Espera e cancelamento da reunião.	CDUSP.
24/05/2014	Pesquisador-Observador, Diretor da RAR.	2 horas	Realização de reunião.	Transcrição de informações sobre a empresa e controles no CDUSP.

Quadro 14 – Diário do Pesquisador I.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

DATA	PERSONAGENS	DURAÇÃO	DESCRIÇÃO	ARTEFATOS/SISTEMAS /LOCAL
26/05/2014	Pesquisador-Observador, Diretor da RAR.	5 minutos	Agendamento de Reunião.	Telefone
09/06/2014	Pesquisador-Observador, Orientadora da Tese, Diretor de Marketing da RAR.	2 horas	Realização de reunião.	Transcrição de informações em sala na Sede da RAR.
24/06/2014	Pesquisador-Observador, Orientadora da Tese, Presidente e Diretor da RAR.	1 hora e 40 minutos	Realização de Reunião, Observação Direta de Sistema e Planilhas de Controle.	Transcrição de informações em sala da CDUSP.
27/06/2014	Pesquisador-Observador, Orientadora da Tese, Gerente de Logística e Armazenagem.	1 hora 50 minutos	Realização de reunião, Observação Direta.	Transcrição de informações em sala do Centro de Distribuição Nacional (CDN).
02/07/2014	Pesquisador-Observador, Orientadora da Tese, Gerente e Analista de Finanças.	1 hora e 20 minutos	Realização de reunião, Observação Direta.	Transcrição de informações em sala Sede da RAR.
15/07/2014	Pesquisador-Observador, Orientadora da Tese e Diretor da RAR	1 hora e 40 minutos	Realização de reunião.	Transcrição de informações em sala da sede da RAR.
30/07/2014	Pesquisador-Observador, Diretora Financeira e Contador externo	2 horas e 10 minutos	Realização de reunião.	Transcrição de informações em sala da sede da RAR.

Quadro 15 – Diário do Pesquisador II.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

Soma-se às entrevistas a observação sistemática e, segundo Gil (2012, p. 104), nessa observação sistemática “[...] o pesquisador sabe quais os aspectos da comunidade ou grupo que são significativos para alcançar os objetivos pretendidos.”. A observação foi realizada em três lojas da rede de livrarias e no Centro de Distribuição, objeto de investigação desta pesquisa.

Analisados os procedimentos metodológicos para o desenvolvimento do Estudo de Caso, passa-se à discussão acerca da pesquisa interpretativa no próximo tópico.

### **3.5 Pesquisa Interpretativa por meio de Análise do Discurso**

Ao privilegiar o discurso e o contexto empresarial, a presente investigação privilegiou uma abordagem mais pluralista com foco nas práticas de Controle Gerencial implantadas em uma Rede de Negócios. Nessa perspectiva, procurou-se fortalecer o diálogo do cotidiano com outras áreas de conhecimento das Ciências Sociais aplicadas (Ciências Contábeis, Administração e Sociologia).

O esforço de aproximação dos construtos e do cotidiano dos negócios, nesta pesquisa, não deixa de esboçar um desconforto em relação a investigações que possam distanciar os ambientes acadêmicos e empresariais, dada a baixa atenção dos praticantes em relação às evidências científicas.

Preocupação similar fora esboçada por Hopwood (2008) que ponderou: “[...] há mais e mais pesquisadores de contabilidade que sabem menos e menos sobre a prática contábil e, como resultado, mais pesquisa contábil é direcionada para caminhos que são distanciados da prática.” (HOPWOOD, 2008, p. 8, tradução livre deste pesquisador).

A linguagem é tópico de interesse para estudos antropológicos. Nesses, a linguagem é definida como a capacidade, em especial humana, de comunicação por meio de um sistema de signos vocais. Tal comunicação é indispensável para construir uma cultura – conjunto de valores, significados e tradições transmitidos historicamente pelo ser humano –, segundo ensinam Marconi e Presotto (2001).

O surgimento da linguagem não é esclarecido por estudos já realizados. A escrita humana foi desenvolvida à luz de objetos com valor simbólico a partir de desenhos representativos da natureza. Aparentemente, a linguagem surge da necessidade de o homem controlar o seu trabalho (rebanho e colheita).



Para tanto, consta que, na Antiguidade, eram feitas marcações em argila ou madeira pelos homens como meio de registro escrito mais definitivo de sua vida (MARCONI; PRESOTTO, 2001).

As alterações linguísticas são ligadas a processos culturais e sociais mais amplos. Nesse sentido, é considerada a importância da utilização da análise linguística ou do discurso como método para estudar, em especial, as mudanças sociais (FAIRCLOUGH, 2008, p. 19). Posto isso, o discurso é indissociável da vida em sociedade, pois possui um papel de extrema relevância no ambiente organizacional. Assim, surge a possibilidade de utilização do discurso como “[...] instrumento valioso para a análise organizacional.” (FARIA; MENEGUETTI, 2007, p. 139).

A palavra discurso possui dois significados para o Dicionário Aurélio: 1) “peça oratória proferida em público”; e 2) “exposição metódica sobre certo assunto, arrazoado.” (FERREIRA, 2008, p. 322). É destacado o segundo significado neste presente trabalho, pois a análise é centrada no discurso gerencial em uma rede de livrarias, a partir de fontes escritas e orais, conforme já exposto.

Em Filosofia, discurso significa o processo racional que avança para inferir conclusões de premissas. Assim, avança para a inferência por meio de enunciados afirmativos ou negativos concatenados e sucessivos (ABBAGNANO, 1998).

A Análise do Discurso, na visão de Vergara (2008) é um método que objetiva explorar o sentido da mensagem, e não apenas, de apreender como essa é transmitida. A análise implica considerar o emissor, o destinatário da mensagem e o contexto em que o discurso está inserido. Logo, a relação entre os atores do discurso pode estar além do esquema receptor-emissor. É preciso conhecer os demais personagens discursivos: locutor, o autor da fala; o enunciador, aquele que profere uma sequência de palavras; o alocutor, o destinatário da mensagem; e os destinatários, ouvintes da fala.

A linguagem é estudada por Thiollent (2009) com a finalidade de explicitar a sua importância como produtora de ação e da cultura nas organizações. Para a análise da cultura de uma organização, o autor considera a linguagem utilizada por seus membros como das dimensões importantes de sua constituição.

Desse modo, cabe à linguagem revelar os efeitos de hierarquização e de diferenciação de agentes e de categorias de atividades, a saber: a dicotomia oficiosa/oficial na comunicação; e a relação entre linguagem e ação; e a dicotomia social *versus* técnica (THIOLLENT, 2009).

Os pesquisadores críticos compreendem que a linguagem não é o retrato da sociedade. Tratar-se-ia de uma prática social instável, a qual é alterada em decorrência do contexto. e, como tal, a linguagem não é um conduto objetivo e neutro do mundo real. Sendo assim, trata-se do estudo de que forma a linguagem, na modalidade de discursos, é utilizada como meio de ordenação e de dominação (MCLAREN; KINCHELOE, 2006).

Portanto, a partir do Estudo de Caso, objetiva-se: entender o significado do Controle Gerencial em uma rede de livrarias; questionar o que seus atores entendem por tal Controle; e, se possível, reinterpretar tal conceito à luz da literatura de Fairclough (2008), a ser analisada no item posterior. Porém, antes da análise do método propriamente dito, faz-se necessário contextualizar a análise interpretativa, que consta desta pesquisa qualitativa.

Em linhas gerais, a Análise do Discurso abrange diversas abordagens acadêmicas, porém, destacam-se duas grandes escolas ou vertentes. A escola francesa (ideológica), que possui cunho linguístico e psicanalítico, e a escola anglo-saxônica (pragmática), que é marcada pelo viés antropológico de seus estudos (VERGARA, 2008).

Para Demo (2011), a opção pela pesquisa interpretativa e da interpretação como método depende da história de vida do pesquisador, ou seja, não se trata de uma opção puramente metodológica, por assim dizer. Fatores pessoais são determinantes para tal escolha metodológica.

A historicidade – não do pesquisador, mas do sujeito do discurso – é referendada por Faria e Meneguetti (2007), para quem o discurso cria regras comportamentais, diálogos e condutas comuns, padronizadas coletivamente. Nas palavras desses pesquisadores, discurso é sempre...

[...] uma manifestação concreta que um sujeito individual ou coletivo faz, por meio da linguagem, na qual expressa não somente uma racionalidade histórica e social, mas também, processos inconscientes que movem os desejos, as pulsões e os mecanismos de defesa, através da materialização das palavras. [...] O discurso cria uma dimensão capaz de estabelecer

regras de comportamentos, de condutas e diálogos comuns, aceitas e legitimadas como padrão coletivo (FARIA; MENEGUETTI, 2007, p. 125).

A manifestação de tais ideias, sentimentos ou valores pode ocorrer de forma explícita ou implícita e ser investigada em linguagem escrita, falada ou mesmo em imagens veiculadas na mídia ou internamente pelas empresas (FARIA; MENEGUETTI, 2007).

Martins (2008) destaca que a Análise do Discurso pode demonstrar a realidade, a qual não foi explicitada no que é lido apenas pela escrita (texto). A leitura seria somente um relato da realidade construída, propositadamente, por determinado modo pelo sujeito.

A análise, a partir do aprofundamento da verificação do funcionamento dos textos e da “[...] observação de sua articulação com as formações ideológicas, permite desvendar, no contexto da sociedade, o confronto de forças, as relações de poder, os domínios do saber.” (MARTINS, 2008, p. 58). A interação da linguagem com a exterioridade é essencial para a Análise do Discurso. Falante, ouvinte, contexto histórico-social e ideológico da comunicação estão incluídos nas condições da produção discursiva.

É também indissociável da matriz crítica de tal análise, a qual é vinculada a interpretações críticas das Ciências. Pesquisador e ser falante estão num mesmo contexto. Por isso, entenda-se que, “[...] o fenômeno interpretativo é circular naturalmente, pois quem fala é linguagem no contexto de interpretações já vigentes e nela todos estamos enredados.” (DEMO, 2011, p. 111).

A análise dos pesquisadores da Escola Crítica está assentada na “[...] preocupação com o empoderamento dos seres humanos para transcenderem às restrições que lhes são impostas por raça, classe e gênero.”. Creswell (2014, p. 39) completa, afirmando que “[...] os pesquisadores precisam reconhecer o seu poder, participar de diálogos e usar a teoria para interpretar ou iluminar a ação social.”.

McLaren e Kincheloe (2006) afirmam que, passadas quase sete décadas – após as ruínas deixadas pela Primeira Guerra Mundial –, a teoria desenvolvida pela Escola de Frankfurt ainda impacta a produção científica mundial. Trata-se do questionamento e da contestação contundentes ao *status*. A Teoria Crítica, em

sentido amplo, seria importante, no mínimo, por objetivar destruir regimes soberanos de verdade:

[A Teoria Crítica] extrai emoções extremamente controversas de todos os tipos – um imenso sentimento de lealdade por parte daqueles que a propõe, e uma veemente hostilidade de seus detratores. Reações assim tão vigorosamente antagônicas são um indicativo de que, no mínimo, a teoria crítica ainda é importante. [...] Na realidade, a pesquisa qualitativa que formula sua finalidade no contexto dos interesses teóricos críticos ainda produz, a nosso ver, um conhecimento inegavelmente perigoso, o tipo de informação e de *insight* que incomoda as instituições e que ameaça derrubar regimes soberanos da verdade. (MCLAREN; KINCHELOE, 2006, p. 281).

Nesse ponto, faz-se necessário ressaltar a vertente crítica da obra de Fairclough (2008), fato que, ao menos nesta pesquisa, respalda a afirmação de Demo (2011) sobre o liame entre críticos, alinhados ao pensamento marxista, e Análise do Discurso. As características principais da Análise do Discurso, conforme Vergara (2008), são:

- 1) possibilidade de reconhecimento do que está explícito e implícito na fala;
- 2) possibilidade de identificação do modo como é realizada a interação entre os membros da organização, o que inclui a manifestação de poder;
- 3) subjetividade do pesquisador, pois é ele quem interpretará o discurso; e
- 4) exigência de que o pesquisador seja habilidoso, para interpretar e registrar o que é dito pelo respondente, incluindo aspectos comportamentais relevantes ao estudo.

Para Demo (2011, p. 122-123), “[...] o olhar qualitativo nutre-se vigorosamente da Teoria Crítica e das propostas/autores identificados com alternativas históricas, em especial marxistas.”. O autor acrescenta que “[...] uma pesquisa qualitativa tem condições de desmascarar discursos oficiais, projetos políticos manhosos, promessas da elite e dos políticos, cuja retórica tem por finalidade manter o *status*.”.

Ao pesquisar a identidade de uma ferrovia privada, Souza, Carrieri e Faria (2009, p. 253) pontuam a relevância da Análise do Discurso como ferramenta de identificação da identidade organizacional. Para os autores, o discurso “[...] fornece um determinado sistema de interpretação que delinea certa identidade à organização e busca regular e influenciar o comportamento dos indivíduos.”.

Barbosa (2012, p. 244) fez uso da Análise do Discurso para pesquisar como era realizado o Controle Gerencial de empresas terceirizadas no setor elétrico brasileiro dos achados da pesquisa, a respeito dos aspectos teóricos e metodológicos. E essa pesquisadora entende que existe uma lacuna no ensino/aprendizagem em Contabilidade quanto às teorias advindas de outras áreas, tais como “[...] sociologia, psicologia e economia, e tais teorias são essenciais na medida em que contribuem para o entendimento dos fenômenos ocorridos nas empresas e para elaboração de pesquisa empírica.”.

A relevância da narrativa nas pesquisas organizacionais é pontuada por Alves e Blikstein (2010) como formas de resistência no interior das empresas. Para os autores,

[...] as narrativas são elementos importantes na criação dos sentidos e dos conteúdos simbólicos no interior das organizações e no seu ambiente, não apenas no que diz respeito aos conteúdos simbólicos dos discursos hegemônicos dentro das organizações, mas como formas de emergência de conteúdos simbólicos de resistência e contra-hegemônicos. (ALVES; BLIKSTEIN, 2010, p. 426).

Pelo exposto, é perceptível que a utilização do discurso está ganhando mais importância como possibilidade de controle social no ambiente de trabalho e do empresário. Nesse giro, Fairclough (2008) afirma que é esperado dos trabalhadores, como ouvintes e falantes, um comportamento de mais interação com o grupo. Portanto, a Análise de Discurso dos atores da Rede de Negócios pesquisada será possível à luz dos escritos de Fairclough (2008), discussão a ser realizada no próximo tópico.

### 3.5.1 A mudança social pelo discurso

O método crítico de análise de Fairclough (2008, p. 28) é definido pelo próprio autor como o modo que “[...] implica mostrar conexões e causas que estão ocultas; implica também intervenção – por exemplo, fornecendo recursos por meio da mudança para aqueles que possam encontrar-se em desvantagem.”.

O autor prossegue, afirmando ser “[...] importante evitar uma imagem da mudança discursiva como um processo unilinear, de cima para baixo: há luta na

estruturação de textos e ordens de discurso, e as pessoas podem resistir às mudanças que vêm de cima ou delas se apropriar.” ou, simplesmente, prosseguir (FAIRCLOUGH, 2008, p. 28).

O pesquisador desenvolveu uma metodologia de pesquisa peculiar, a partir do discurso, denominada Análise de Discurso Crítica (ADC). A abordagem sofreu influência de nomes, como Bakhtin (Linguística) e Foucault (Filosofia), segundo ensinam Resende e Ramalho (2011).

Para Fairclough (2008), a utilização do termo discurso deve ser considerada em um contexto histórico e dialético:

Ao usar o termo ‘discurso’, proponho considerar o uso da linguagem como forma de práticas social, e não, como atividade puramente individual ou reflexo de variáveis institucionais. Isso tem várias implicações. Primeiro, implica ser o discurso um modo de ação, uma forma em que as pessoas podem agir sobre o mundo e, especialmente, sobre os outros, como também um modo de representação. [...] Segundo, implica uma relação dialética entre o discurso e a estrutura social, existindo mais geralmente tal relação entre a prática social e a estrutura social: a última é tanto uma condição como um efeito da primeira. (FAIRCLOUGH, 2008, p. 91).

A literatura de Fairclough (2008) sobre o discurso está envolta em três questões pontuais: a relação dialética entre práticas sociais e discurso; o grau de conscientização dos indivíduos em relação a tal relação; e essencialidade do discurso nas mudanças da sociedade (OLIVEIRA; CARVALHO, 2013). Assim pensado, o mesmo autor aponta os três efeitos construtivos do discurso, a saber:

- 1) contribui para a construção de sujeitos sociais e categorias individuais;
- 2) contribui para a construção de relações interpessoais; e
- 3) contribui para a construção de modelos de crença e conhecimento.

Fairclough (2008) apresenta três funções da linguagem e dos sentidos que existem, e que coexistem em qualquer discurso, a partir de seus três efeitos construtivos: a função identitária; a função relacional; e a função ideacional. Em relação a essas três funções, segue o mesmo autor explica:

A função identitária relaciona-se aos modos pelos quais as identidades sociais são estabelecidas no discurso; a função relacional, a como as relações sociais entre os participantes do discurso são representadas e negociadas; a função ideacional, aos modos pelos quais os textos significam o mundo e seus processos, entidades e relações. (FAIRCLOUGH, 2008, p. 92).

Às questões básicas, inclui-se o modelo tridimensional da Análise do Discurso. Por esse modelo, entende-se que texto, prática discursiva e prática social são interdependentes. O discurso não é atividade, meramente, individual, porém é modo de ação e de representação do mundo. O discurso “[...] não é apenas de representação do mundo, mas de significação do mundo, constituindo o mundo em significado.” (FAIRCLOUGH, 2008, p. 91).

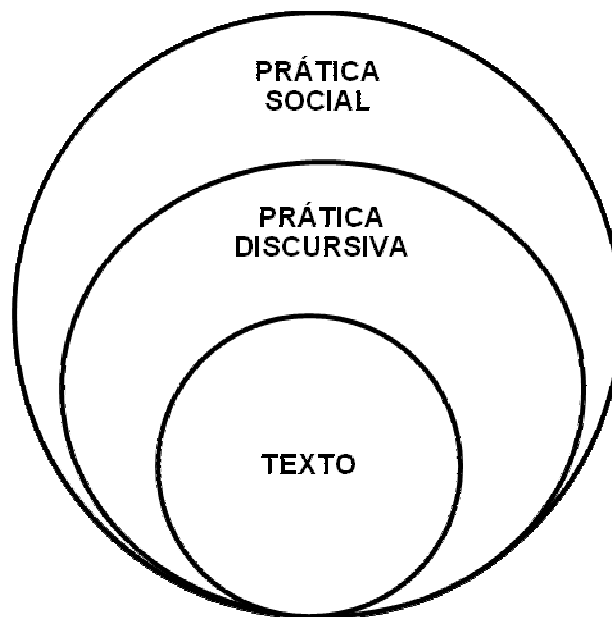


Figura 16 – Modelo Tridimensional de Fairclough.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador e adaptada de Fairclough (2008).

A utilização do termo “texto” pelo autor representa o sentido já conhecido na linguística: “[...] qualquer produto escrito ou falado, de tal maneira que a transcrição de uma entrevista ou conversa, por exemplo, seria denominada texto.” (FAIRCLOUGH, 2008, p. 23).

Ressalta-se que, nesta pesquisa, são analisados textos diversos sobre a Rede de Negócios: entrevista realizada diretamente pelo pesquisador a franqueador, franqueados, colaboradores e empregados (texto falado), material acostado à internet (texto escrito) e material publicitário distribuído pela franquia (texto escrito).

A questão dialética é representada pela explicação de prática discursiva. A prática social é influenciada pela estrutura social e esta, acerca da influência daquela, como fica claro na explicação de FAIRCLOUGH (2008, p. 93-94).

[...] o discurso como prática política estabelece, mantém e transforma as relações de poder e as entidades coletivas (classes, blocos, comunidades, grupos) entre as quais existe relação de poder. O discurso como prática ideológica constitui, naturaliza, mantém e transforma os significados do mundo de posições diversas nas relações de poder.

Segundo o autor, a constituição da discursividade social está enraizada nas estruturas sociais concretas e, ao contrário, não é um jogo de ideias na cabeça dos individuais (FAIRCLOUGH, 2008).

As categorias analíticas das dimensões da Análise do Discurso são apresentadas no quadro, a seguir.

TEXTO	PRÁTICA DISCURSIVA	PRÁTICA SOCIAL
Estrutura social	Coerência	Pressuposições
Vocabulário	Intertextualidade	Ideologia
Coesão	Distribuição	Metáforas
Gramática	Produção	Sentidos
	Contexto	Direcionamentos/Orientações/Tendências culturais, ideológicas, políticas e econômicas
	Coerência	Hegemonia
	Força	

Quadro 16 – Análise do Discurso em Fairclough.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador e adaptado de Resende e Ramalho (2011).

No modelo tridimensional, a análise textual, propriamente dita, representa a caracterização e a descrição formal do texto, de seus significados e propriedades. A título de exemplo, de análise textual à luz do discurso, é indispensável a seguinte explicação sobre a utilização das vozes verbais: “[...] ativa é a escolha não marcada, a forma selecionada quando não há razões específicas para escolher a passiva.” (FAIRCLOUGH, 2008, p. 294).



É o mesmo autor quem afirma que são várias as motivações para a utilização da voz passiva e explica o motivo: “[...] ela permite a omissão do agente, embora isso possa ser motivado pelo fato de que o agente é evidente em si mesmo ou desconhecido.”. Outra possibilidade, ideológica ou política, “[...] para uma passiva sem agente pode ser a de ofuscar a agência e, portanto, a causalidade e a responsabilidade (compare ‘a polícia atirou em cem manifestantes’ com ‘cem manifestantes foram mortos’).”, nas palavras do próprio Fairclough (2008, p. 294-295).

A prática discursiva contribui para a produção e para a transformação social, ou seja, as relações sociais, as identidades sociais, os sistemas de crença e de conhecimento produzem a prática social e a transformam. A contribuição discursiva para a transformação da sociedade é destaque em Brandão (2004).

A autora explica que a linguagem, como discurso, não se constitui unicamente de um instrumento para a comunicação. Essa é apenas uma de suas possibilidades. Assim, a linguagem, como discurso sobre o sentido, proporciona a compreensão do modo de produção social em que é inserida; é ela quem desvela ideologias, as quais não são neutras, naturais ou inocentes. Pontua-se, portanto, o seu lugar privilegiado de explicação e de manifestação da estrutura comunicacional ideológica (BRANDÃO, 2004).

De igual sentido é a conclusão de Fiorin (2005), para quem o discurso é manifestação das relações sociais, nas quais o homem está envolto. É uma modalidade para compreensão do mundo e indica o como o discurso interfere na ação dos indivíduos. Por meio dele, é possível captar a ação e a interação social do homem, como um ser social.

A análise da prática social é centrada nos conceitos de hegemonia e ideologia. A hegemonia é entendida como um modo de dominação baseado em alianças, na recepção de grupos subordinados e na produção de consentimento. Para Fairclough (2008, p. 28), “[...] as hegemonias em organizações e instituições particulares, e no nível societário, são produzidas, reproduzidas, contestadas e transformadas em discurso.”.

Segundo o autor, as ideologias são mais eficazes quando sua ação é menos visível. Ao se tornar consciente de um aspecto do senso comum, o indivíduo

passaria a sustentar desigualdades de poder, em seu próprio prejuízo (FAIRCLOUGH, 1989).

Pelo exposto, a representação visual da metodologia desenvolvida nesta pesquisa, pode seguir a representação: Pesquisa Qualitativa → Estudo de Caso → Análise de Discurso Crítica. Assim, propõe-se um modelo teórico-empírico:

CONSTRUTOS TEÓRICOS	TÓPICOS/CATEGORIAS PARA INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA
Modelo de Simons (1995).	Sistemas de Valores, Sistemas Diagnósticos, Sistemas de Restrições e Sistemas Interativos.
Institucionalização DiMaggio; Powell, 1983) e Scott (1995).	Práticas coercitivas, miméticas e isomórficas.
Artefatos de Controle Gerencial Frezatti et al. (2009).	Preços de transferência, Métricas de Resultados, <i>Benchmarking</i> , custos por produtos, EBITDA.
Mecanismos de Controle de Dekker (2004).	Controles de Resultado, Controles de Comportamento, Controles Sociais.
Análise de Discurso Crítica de Fairclough (2008).	Discursos, Textos, Falas, Práticas Discursivas, Práticas Sociais.

Quadro 17 – Modelo Teórico-Empírico.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador.

Para fins desta tese, quando atreladas às práticas discursivas, as ideologias mostram-se eficazes, porém a ideologia, para Fairclough (2008), deve ser vista como instrumento de reconstrução de relações de dominação.

Desse modo, apresentados os pontos relevantes da metodologia da pesquisa e do pensamento de Fairclough (2008), no próximo Capítulo será apresentado o Estudo de Caso da Rede de Negócios do segmento de livrarias.

## **4 ESTUDO DE CASO: REDE RAR DE LIVRARIAS**

Neste capítulo, será apresentado o Estudo de Caso da Rede RAR, com delimitação à Rede de Franquias de Livrarias EMH, apresentando como limitação o fato de a pesquisa não haver sido realizada na Argentina e no Peru, onde a rede está instalada também. Pontua-se, desde já, que a Rede RAR é composta pela Rede de Franquias e por outras empresas.

A sequência do capítulo contempla o mercado de livrarias, o histórico e a apresentação da Rede RAR. Serão analisados também os resultados da pesquisa à luz da literatura tecida nos capítulos anteriores. Sendo assim, anteriormente à Rede, será apresentado o segmento de livrarias no Brasil.

### **4.1 O Mercado de Livrarias no Brasil**

O livro é considerado uma cadeia produtiva para a Economia. Essa cadeia é formada pelos seguintes setores: autoral; editorial; gráfico; produtor de papel; produtor de máquinas gráficas; distribuidor; atacadista; livreiro; e bibliotecário (MENDES, 2009).

Basicamente, o mercado de livros é composto por duas modalidades de relações: o editor-livreiro, que pode ser composto por atacadista e por distribuidores; e o varejista-consumidor final, que é composto por pessoas físicas e/ou bibliotecas (MENDES, 2009).

Sobre a constância da leitura no Brasil, em pesquisa realizada, em 2011, o Instituto Pró-Livro (2013) apontou as razões pelas quais os entrevistados não leram nenhuma obra nos três meses anteriores ao questionamento. Consta ainda uma redução do número de leitores em relação a 2007 – de 4,7% para 4%, respectivamente. Portanto, são identificadas razões para a pouca ou nenhuma leitura do brasileiro: falta de tempo, desinteresse ou o fato de não gostar de ler, bem como, a preferência por outras atividades. Essas são as respostas apontadas como as mais recorrentes para explicar porque a pessoa não lê. A dificuldade de

compreensão, o preço dos livros e a falta de local para a aquisição são as respostas menos frequentes.

No primeiro semestre de 2013, a vendagem de livros no varejo cresceu 11% no Brasil. O crescimento, em faturamento, foi de 12%, se comparado aos primeiros semestres de 2012 e 2013. Os segmentos de didáticos, científicos, técnicos e profissionais (CTP), nos meses de janeiro e fevereiro de 2013, representaram 39% e 41% dos exemplares vendidos no varejo, nessa ordem. O peso no faturamento das empresas foi ainda maior: 60% e 64%, respectivamente (BINDO, 2013).

O número é inferior a 2012, o que indica que as obras gerais estão ganhando mais importância, tanto no volume de vendas quanto no faturamento do varejo. Essa pesquisa detectou que as vendas de literatura estrangeira, em especial, de *best-seller* de impacto e infanto-juvenil, continuam em crescimento acentuado nas livrarias brasileiras. Tal crescimento é resultado de maior preocupação com a profissionalização de livrarias e de editoras, em decorrência da concorrência internacional (BINDO, 2013).

O número percentual em faturamento e exemplares, a partir das categorias de assuntos tratados nas obras é assim apresentado:

- 1) didáticos: 41,09% do faturamento e 34,76 dos exemplares;
- 2) religiosos: 13,18% do faturamento e 23,76% dos exemplares;
- 3) didáticos, científicos, técnicos e profissionais: 19,37 do faturamento e 11,44% dos exemplares; e
- 4) gerais: 26,36% do faturamento e 30,04% dos exemplares (BINDO, 2013).

Os principais canais de comercialização de livros, no Brasil, são: 45,64% em livrarias (físicas e virtuais); 25,32%, por distribuidores; e 13,66% em vendagem porta a porta, dados que representam 84,62% do total (BINDO, 2013).

O país conta com 3.073 livrarias, segundo diagnóstico da Associação Nacional de Livrarias (ANL, 2013). O número representa uma livraria para cada 63.113 habitantes. Dessas livrarias, 62% representam empresas com apenas uma loja; 16%, de duas a dez lojas; e 22%, acima de dez lojas.

O período entre 2009 e 2012 foi pontuado pelo crescimento das grandes redes de livrarias e pelo retrocesso das redes médias, de acordo com a Associação

Nacional de Livrarias (WALTZ, 2013). Segundo informação da Rede estudada, essa concentração e a ausência de livrarias nos pequenos e médios municípios denotam a falta em outras cidades brasileiras. Há concentração de livrarias nas grandes cidades – 75% nas regiões Sudeste e Sul. O Estado de Roraima, por exemplo, possui apenas 25 livrarias.

Ednilson Xavier, Presidente da ANL, explica que o mercado sobrevive, não obstante o surgimento dos livros digitais, em entrevista acostada ao sítio da Associação Brasileira de Imprensa:

Mesmo diante das previsões apocalípticas, temos resistido às tentações do livro digital e adaptando-nos a essa nova realidade. Continuamos sendo agentes formadores de leitores, e cada vez mais, nossas livrarias, independentemente do porte, têm se tornado verdadeiros centros de entretenimento para todas as classes sociais. No contexto de grande concentração de mercado, diferenciar-se na dedicação ao negócio e na criatividade é um desafio que exige senso estratégico. E uma das estratégias imprescindíveis diz respeito à definição da 'identidade' da livraria. É preciso ajustar o foco e desenvolver sua especialidade, optando por determinado nicho. E a principal contribuição deste Anuário é nos trazer um mapa real deste setor em todo o território nacional. (WALTZ, 2013, [S.I]).

Dados disponibilizados pela ANL atestam que as grandes redes de livrarias, com número superior a cem lojas, cresceram de 6%, em 2009, para 15%, em 2012. A vendagem nas redes médias foi reduzida de 31% para 22% nesse período. A redução é visualizada pelo percentual de livrarias que faturam de R\$ 350 mil a R\$ 1,2 milhões, ou seja, que encolheu de 41% para 24%, entre 2009 e 2012 (WALTZ, 2013).

O estudo demonstra uma redução da lucratividade nos livros no faturamento anual das livrarias:

O estudo identificou ainda uma queda da representatividade dos livros no faturamento anual das livrarias. Em 2009, a venda de livros representava mais da metade do faturamento total em 81% das livrarias. Em 2012, essa parcela foi de 48%. Ao mesmo tempo, as livrarias aumentaram a variedade de itens comercializados. A maior parte (62%) das lojas vende CDs e DVDs. Material de papelaria está presente em 48% dos pontos de venda. (WALTZ, 2013, [S.I]).

O Brasil é o nono no *ranking* do mercado de livros. O número é expressivo, porém é não animador, haja vista a grande quantidade de aquisição pelo Governo Federal brasileiro:

Apesar de números pouco otimistas, o Brasil é o 9º maior mercado de livros do mundo. A explicação vem na ponta da língua: ‘O Brasil é o 9º por causa dos livros didáticos. O Governo Federal compra livros e os distribui em escolas públicas e para seus estudantes’, explica Zoara Failla. Se retirarmos o governo brasileiro, os números já não ficam tão expressivos. Muito pelo contrário. ‘Apenas 15% da população brasileira comprou livros’, afirma Zoara. ‘Ou seja, 85% das pessoas não compraram nenhum livro em 2011’, resume. [...], os maiores leitores brasileiros estão na faixa etária escolar: de 5 a 17 anos. ‘Ou seja, não foi desenvolvido na escola o gosto pela leitura. Leu-se porque era uma obrigação, tinha uma prova para ser realizada, e não, por interesse. No fim, essas pessoas saem da escola e param de ler. É o papel da escola, da família e da sociedade como um todo despertar o interesse pelo livro’, resume Zoara. (CIDADANIA, 2013, [S.I]).

Fica evidenciado que a leitura é percebida como uma obrigação, e não, como possibilidade de aprimoramento educacional ou de lazer. A pesquisa do Instituto Pró-Livro (2013, [S.I]) aponta que as mães são as maiores incentivadoras da leitura. Se os maiores leitores estão entre cinco e dezessete anos, os principais incentivadores são: as mães, os pais e os professores, respectivamente, nessa ordem. Assim, “[...] as mães estão no topo da lista das maiores incentivadoras do hábito de ler, com 49%, à frente dos professores, com 33%, e dos pais, com 30%.”.

A vendagem de conteúdo digital, como *e-books* e áudio *books*, está presente em 27% do total das livrarias. Das livrarias que não comercializam o conteúdo digital, 54% afirmam que pretendem participar desse segmento. A concentração das livrarias na Região Sudeste, foco deste estudo, foi ampliada: de 53%, em 2006, para 60%, em 2012. A Região Nordeste conseguiu uma recuperação, em 2012, para 15% em relação aos 12%, em 2006 (WALTZ, 2013). A informação acerca da vendagem de livros digitais é corroborada por notícia, de janeiro de 2014, veiculada no jornal *Folha de S.Paulo*:

As maiores editoras do país fecharam 2012 com os *e-books* representando cerca de 1% de suas vendas totais. Agora, após um ano com a *Amazon*, *Apple*, *Google* e *Kobo* oferecendo *e-books* nacionais, as casas informam que o digital chega a 3% de suas vendas. É, ainda, uma parcela pequena e que decepciona editores, mas um crescimento esperado para um país cujos leitores ainda tateiam as opções de leitura digital. (DA COLUNISTA, 2014, [S.I]).

Nos Estados Unidos e no Reino Unido, esse número está estagnado após bater a marca de 20% de vendagem digital em relação ao mercado de livros (DA COLUNISTA, 2014).

As pessoas tendem a acreditar que a Internet é o maior ambiente de vendas de livros. Assim, o método tradicional (em ambiente físico) está à frente e as livrarias

são os principais meios de comercialização, de acordo com a ANL (2013). As principais informações acostadas neste tópico foram sintetizadas pela ANL, cujas conclusões são estas:

- \* A concentração populacional, o mais alto nível de escolaridade e a melhor situação econômica, colaboram para que quase 2/3 das livrarias se concentrem na região Sudeste.
- \* O Nordeste apresenta indícios de recuperação, mas o Sul retorna ao patamar de 2006.
- \* O número de livrarias independentes continua a ser relevante para o setor, já que 65% delas possuem de 1 a 2 lojas.
- \* Por outro lado, observa-se que as grandes redes continuam investindo em abertura de novas lojas. Livrarias com mais de 100 lojas passam de 6% para 15% de importância.
- \* Nota-se um processo de encolhimento das livrarias de médio porte e aumento das de grande porte. A importância das livrarias cujo faturamento é de até 350 mil se mantém em 40% enquanto que as que faturam de 7 a 10 milhões sobe de 3% para 17%. Esse movimento é reflexo de abertura de novas lojas também.
- \* 82% das livrarias pretendem investir em suas lojas em 2013, principalmente em reforma, tecnologia e capacitação de funcionários.
- \* O nível de informatização do setor é elevado, atualmente, apenas 12% das livrarias não estão informatizadas. (ANL, 2013, [S.I]).

Dessa feita, pontuam-se como informações de destaque o alto índice de informatização do setor, a redução de livrarias de médio porte e o aumento das livrarias de grande porte, foco deste estudo, bem como, a concentração nas Regiões Sul e Sudeste e outras informações relevantes a esta tese de doutoramento.

Portanto, analisado o segmento no qual está inserida a Rede EMH, o próximo tópico apresenta a Rede RAR de Livrarias e, conseqüentemente, o surgimento da EMH.

## **4.2 Apresentação da Rede RAR**

Antes da caracterização da Rede de Negócios, propriamente dita, ressalta-se que, por questões éticas e de acordo firmado, por meio do Protocolo Ético acordado com o Presidente da Rede RAR, serão utilizados nomes fantasia para identificação dessa e dos respondentes das entrevistas. O Protocolo Ético consta no Apêndice A.

A utilização dos nomes dos atores faz parte de uma estratégia do pesquisador em buscar capturar elementos de personalidade, que se mostram fortes na Rede. De fato, a utilização de um organograma ou de uma estrutura de

Governança seria inadequada para a Rede RAR. Ainda que tenham nomenclaturas formais, tais como, por exemplo, Diretoria Financeira e Diretoria de Marketing e Franquias, essas acabam por não corresponder, pois a Rede opera numa intensa abordagem flexível – seja em projetos ou, até mesmo, em sua rotina diária.

A RAR, cujo foco é o mercado de livros brasileiros voltados para a área educacional e, principalmente, para o ensino de idiomas, está entre as cinco maiores livrarias do país, segundo dados da ANL (2013). A líder do mercado é a Livraria Nobel, que adota o modelo de Franquias, tal como a EMH.

A Rede RAR engloba um conjunto de empresas nacionais e de outros países, com *know-how* de quase trinta anos, que opera na América do Sul e possui uma estrutura complexa e fluida, parafraseando Perrow (1986) e Bauman (2009). Essa estrutura, passando por diversas empresas, filiais, centros de distribuição e Rede EMH de franquias, é apresentada, a seguir:

DENOMINAÇÃO	ABRANGÊNCIA E PROPRIETÁRIO
Rede RAR	Composto pelas empresas RAR, EMH, RAR Argentina, RAR Peru, Franqueadas Híbridas e Franqueadas Independentes.
RAR - Hierárquica	Empresa brasileira original que opera em estrutura vertical de propriedade integral de Joaquim.
EMH	Empresa brasileira franqueadora de propriedade de Joaquim.
RAR Argentina	Empresa argentina que opera em estrutura de franquia.
RAR Peru	Empresa peruana que opera em estrutura de franquia.
Franquia Híbrida	Empresa franqueada da EMH que possui participação de ex-empregados e de Joaquim.
Franquia Independente	Empresa franqueada que possui participação de investidores independentes.

Quadro 18 – Composição da Rede RAR.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

A modelagem estrutural híbrida da Rede RAR permite reforçar a visão de Daft (2014), na qual, o controle vertical está associado às metas de eficiência e estabilidade, enquanto a coordenação horizontal privilegia o aprendizado, a inovação e a flexibilidade. Conforme essa representação, são apresentados os atores sociais da Rede RAR, presentes na discussão, a seguir:



ATOR (ENTREVISTADO)	NOME	ANOS NA RAR	PRESTA INFORMAÇÕES PARA
Presidente da RAR	Joaquim	29 anos	Todos
Diretora Financeira	Laura	22 anos	Joaquim
Diretor de <i>Marketing</i> e Franquias	Selmo	2 anos	Joaquim e Laura
Franqueado Híbrido	Heleno	5 meses	Joaquim e Laura
Gerente Financeiro	André	2 anos	Laura
Analista Financeiro	Rui	1 ano	Laura e André
Gerente de Logística e Estoque	Gabriel	11 anos	Joaquim, Laura e Selmo
Representante do Franqueado Independente	Xavier	2 anos	Selmo
Contador autônomo	Aguinaldo	4 anos	Joaquim, Laura e Heleno

Quadro 19 - Identificação dos atores sociais da Rede pesquisada.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

A pessoalidade na RAR mostra-se alta e com intensa utilização de ligações telefônicas. Por exemplo, se um franqueado possui uma dúvida sobre Finanças, a resposta é imediata: “liga para Laura”, conforme Selmo (Diretor de Marketing e Franquias). Isso parece refletir uma estrutura de organização fluida, no sentido de dizer que a Rede não opera em lógica departamental nem de unidades de negócios próprias de um modelo formal e de uma organização multidivisional.

Cabe destacar que existe uma inconsistência, no sentido de que as filiais são centros de resultado. Ainda que existam artefatos de monitoramento das receitas e despesas diretas, conforme ilustrado a seguir, pode-se perceber que não existem repasses de custos de serviços prestados pela RAR Hierárquica à EMH. Isso fica evidente na fala de Aguinaldo (Contador Autônomo): “[...] acabo de vir de uma reunião com Hélio e Joaquim (Presidente). Para o ano que vem [2014], vamos implantar uma Contabilidade de Custos, para apurar o resultado por unidade.”

Essa informação de que a EMH não opera com centros de resultados é corroborada com a seguinte fala de Heleno (Franqueado Híbrido): “Há momentos em que eu empresto funcionários da Loja para realizar contagem de estoque no Centro de Distribuição Internacional.”. Ao ser questionado pelo pesquisador sobre a cobrança pelo “empréstimo de funcionário”, Heleno respondeu que não existe.

Voltando a Fairclough (2008), verifica-se que a prática social de elaboração de relatórios não consegue capturar a prestação de serviços entre a RAR Hierárquica e a EMH, ensejando uma fragilidade dos relatórios financeiros.

Há que se superar a ressalva de que o custo de se produzir a informação de custos entre as firmas seria maior que o benefício. Essa ressalva seria facilmente superada no momento em que Joaquim (Presidente) afirma que um dos maiores motivadores do modelo de negócios de franquia foi, justamente, o aumento do custo administrativo e logístico. Assim, fica evidente uma imperfeição no sistema de controle formal por meio de relatórios da Contabilidade Gerencial e Financeira.

Dessa feita, reforçando a perspectiva de gestor como um sistema nervoso, oportuniza uma intertextualidade com Mintzberg (2007) e Macintosh e Quattrone (2010), no que se refere ao conjunto de práticas empresariais e de Controle Gerencial.

Gerentes, como Laura (Diretora Financeira e Controller), utilizam a intuição e o sexto sentido para tomar decisões rápidas e despendem muito tempo obtendo, arquivando e compartilhando uma enorme quantidade de dados, formais e informais, fatos que corroboram a literatura de Macintosh e Quattrone (2010).

Selmo (Diretor de Marketing e Franquias) informou que parte das atividades é executada mediante terceirização. Até a expedição, a Rede RAR pode oferecer suporte às compras das filiais e franquias. A Rede atende a grandes clientes que são também parcialmente, concorrentes – a exemplo da Saraiva e da Livraria Cultura.

Essa perspectiva é coerente com as propostas de Friedman (2004), no que se refere à firma atual como uma rede de contratações e subcontratações e de Nalebuff e Brandenburger (1996), quando defendem que as empresas acabam por utilizar recursos não apenas de parceiros, mas também, de concorrentes, transformando-os em complementares.

Após a justificativa preliminar em relação ao sigilo e à ética, quando da coleta e publicação dos dados, passa-se à caracterização da Rede RAR e, por conseguinte, da franquias EMH, a partir de informações acostadas ao sítio da internet e de documentos fornecidos pelos entrevistados e pelas entrevistas. Ressalta-se, por fim, a não divulgação do referido sítio por questões idênticas às já apresentadas em relação aos atores sociais.

O escopo inicial de análise deste trabalho foi delimitado com a loja de livros, conhecida pelo nome fantasia RAR, fundada em 1985. A sede da Rede estudada

está localizada na maior metrópole da América Latina, em São Paulo. O empreendimento pertence ao segmento de livrarias.

Trata-se de uma Rede composta por mais de sessenta e quatro livrarias, até julho de 2014, presente em treze Estados brasileiros e no exterior (na Argentina e no Peru). As participantes da Rede RAR atuam no mercado de livros de idiomas, científicos, técnicos e profissionais e inovação, com o comércio de *e-books* e eletrônicos. A seguir, é apresentada a abrangência da Rede RAR, na Tabela 1.

Tabela 1 – Abrangência da Rede RAR.

PAÍS	ESTADO	CIDADE	LOJAS
Brasil	Bahia	Salvador	1
Brasil	Ceará	Fortaleza	1
Brasil	Distrito Federal	Brasília	4
Brasil	Distrito Federal	Taguatinga	1
Brasil	Distrito Federal	Águas Claras	1
Brasil	Espírito Santo	Vitória	2
Brasil	Goiás	Goiânia	1
Brasil	Minas Gerais	Belo Horizonte	2
Brasil	Minas Gerais	Uberlândia	1
Brasil	Minas Gerais	Juiz de Fora	1
Brasil	Pará	Belém	1
Brasil	João Pessoa	Paraíba	1
Brasil	Paraná	Curitiba	1
Brasil	Pernambuco	Recife	2
Brasil	Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	4
Brasil	Rio de Janeiro	Niterói	1
Brasil	Rio de Janeiro	Rio das Ostras	1
Brasil	Rio Grande do Sul	Porto Alegre	2
Brasil	Santa Catarina	Florianópolis	1
Brasil	São Paulo	São Paulo	7
Brasil	São Paulo	Santo André	1
Brasil	São Paulo	São Bernardo do Campo	1
Brasil	São Paulo	São José dos Campos	1
Brasil	São Paulo	Santos	1
Argentina	Buenos Aires	Buenos Aires	11
Peru	Lima	Lima	13
Total			64

Fonte: Elaborada pelo pesquisador a partir de informações acostadas ao sítio da Rede, validadas pela Diretoria Financeira.

Sintetizando graficamente, a Rede RAR pode ser identificada, a seguir. Cabe destacar que a análise do presente caso priorizou informações das lojas brasileiras próprias, independentes e híbridas, no que se refere ao Controle Gerencial.

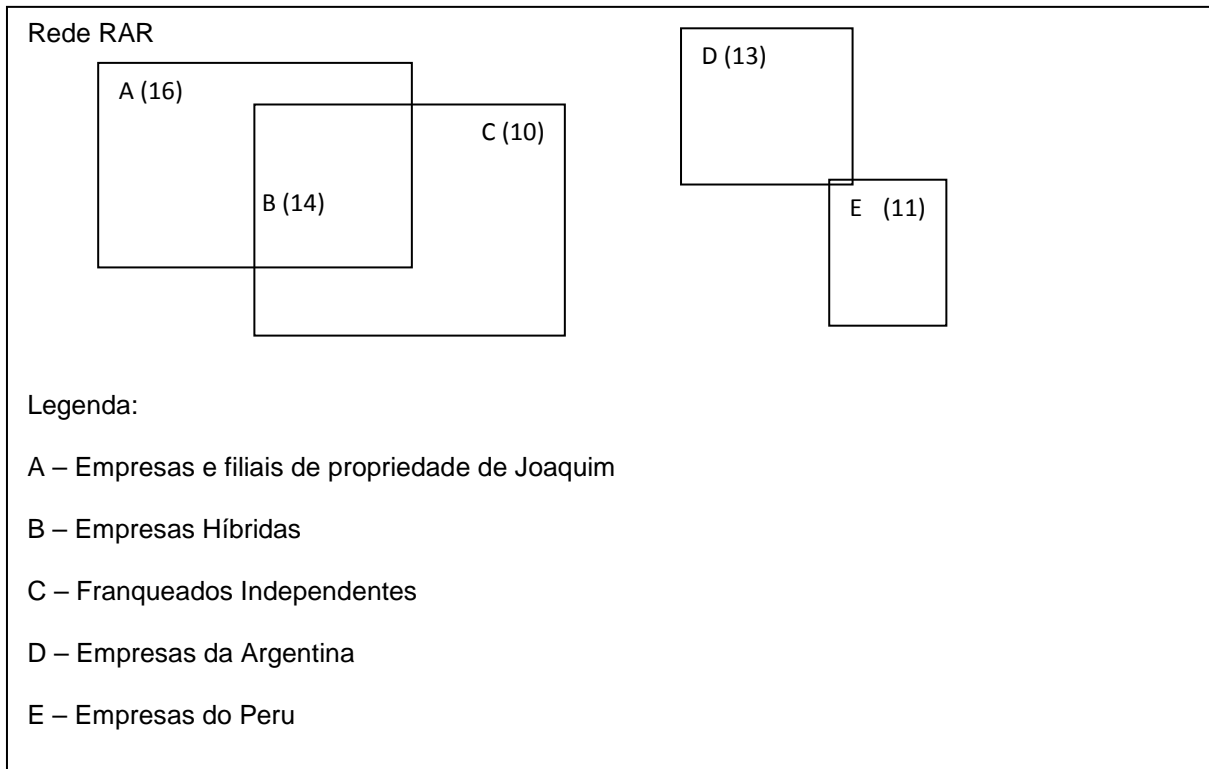


Figura 17 – Rede RAR em destaque.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador.

O símbolo A representa as empresas e suas filiais, todas de propriedade exclusiva de Joaquim (Presidente), o fundador. O símbolo B representa as lojas de franquias híbridas, ou seja, lojas próprias já administradas por ex-gestores que passarão a franquias independentes após três anos e a devolução do capital para Joaquim (Presidente). O símbolo C representa os franquias independentes, investidores autônomos. O símbolo D representa as empresas presentes na Argentina e o símbolo E representa as firmas com operações no Peru.

Em 1996, a RAR avançou rumo à conquista de outros mercados, expandindo-se para a América do Sul. Sua primeira operação foi na Argentina, com um depósito em Buenos Aires. Com esse depósito, começou a distribuir materiais para livrarias independentes em todo o país, iniciando sua própria cadeia de livrarias em Buenos Aires, Rosário, Córdoba, Salta, Mendoza e Quilmes. A figura, na sequência, denota a dispersão da Rede EMH, apresentada em perspectiva maior.

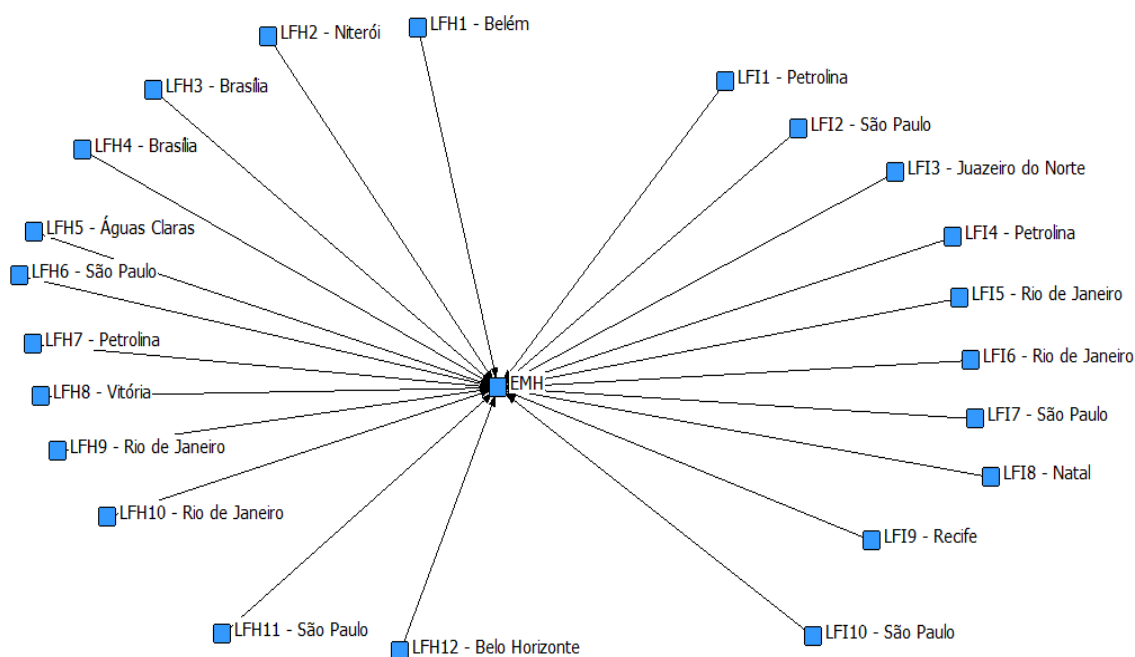


Figura 18 – Dispersão da EMH.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador a partir UCINET, versão 6322 (BORHTTI; EVERETT, FREEMAN, 2002).

Em relação à localização das lojas, Heleno (Franqueado Híbrido) informou que, normalmente, cada uma está a poucos metros de distância de escolas de línguas. A localização é dada como estratégica devido ao potencial de vendagem do segmento e da preferência de clientela. Essa evidência é validada com a fala de Selmo (Diretor de Marketing e Franquias), que diz: “Para a abertura de lojas, utilizamos uma análise da localização próxima a escolas de línguas e universidades, [em que] nesse aspecto utilizamos pesquisas e ferramentas de *geomarketing*.”.

Em 1997, com conhecimento de mercado e das necessidades de seus clientes, foi fundada a Editora RAR, voltada à publicação na área de ensino/aprendizagem de idiomas. Atualmente, Editora conta com, aproximadamente, quatrocentos títulos publicados e com uma série de co-edições, além de publicar e coeditar livros didáticos e materiais para o ensino de inglês, espanhol, português para estrangeiros, alemão e francês, além de dicionários, materiais suplementares e pôsteres.

A Rede RAR atua no mercado de vendas de livros *online* há mais de quinze anos e sua editora própria é detentora da plataforma de autopublicação digital. Verifica-se que a Rede estudada incorporou práticas comerciais internacionais, a

exemplo da *Amazon*, sendo coerente com a descrição do segmento de livrarias, e sugerindo práticas de mimetismo, conforme estudado no Capítulo 2.

Se existe uma plataforma virtual de conteúdo na EMH, isso não significa, necessariamente, que seja um sucesso de vendagem. Conforme explica Selmo (Diretor de Marketing e Franquias): “O livro virtual não pegou no Brasil. A preferência por livro físico, ainda, é grande no país. Mesmo nos mercados internacionais, verifica-se que o livro virtual fica [representa] em torno de 20% a 30% das vendas. O cliente ainda deseja a loja física.”.

Portanto, a explicação de Selmo (Diretor de Marketing e Franquias) em relação à baixa vendagem de livros virtuais no Brasil confirma a notícia veiculada no jornal *Folha de S.Paulo* (DA COLUNISTA, 2014, [S.I]).

A Rede de Livrarias possui programa exclusivo de fidelização de clientes denominado Programa RAR, que se destaca pela parceria com mais de sete mil editoras em âmbito nacional e internacional. A RAR é conhecida como um conjunto de lojas facilitadoras do acesso dos clientes aos conteúdos disponibilizados por meio de qualquer mídia, abrangendo as mais diversas áreas do conhecimento humano, expresso em qualquer idioma.

As categorias literárias oferecidas nas lojas físicas e virtuais são diversificadas e amplas. Os títulos oferecidos são de origem nacional e internacional. Nas lojas, é possível encontrar obras raras e, em alguns casos, de edição esgotada nas livrarias concorrentes.

O empresário Joaquim (Presidente), franqueador, acredita ser, no mínimo, inquietante uma situação comum no Brasil: cidades médias, entre cem e quinhentos mil habitantes, não têm sequer uma livraria. Ele não sabe os dados exatos, mas, no mercado editorial, calcula-se que, pelo menos, setecentas cidades brasileiras não possuam uma livraria sequer.

Ainda mais preocupante é o fato de que muitas cidades não contam nem mesmo com uma biblioteca. Para o empresário, esse cenário não corrobora com as metas agressivas de desenvolvimento do país.

Em decorrência disso, a RAR traçou um plano de expansão, com vistas ao potencial dos pequenos e médios municípios, pouco atendidos por esse tipo de

serviço. Além do varejo, a Rede atua como editora (em educação e idiomas) e distribuidora (de livros técnico-científicos).

Sendo assim, além de resolver o problema da distribuição, conforme destacado por Joaquim, uma loja física proporciona ao professor – que é quem, geralmente, escolhe os materiais a serem usados nas aulas – o contato com outros produtos.

Essa fala remete a Simons (2010), quando ensina que toda estratégia bem sucedida precisa responder à pergunta: qual é o seu cliente principal. No caso da EMH, isso é claro: o professor de idiomas. A explicação de Joaquim (Presidente) acerca de importância da loja física ao cliente principal é o fato de o professor preferir manusear o livro que pretende adotar com seus alunos, tal como a informação da ANL (2013) acerca da preponderância das vendas em lojas físicas.

Portanto, apresentada a Rede EMH de Livrarias, na sequência, são discutidos os principais resultados obtidos no estudo de caso à luz da teoria tecida na presente tese.

### **4.3 Análise dos Resultados da Pesquisa**

Neste item, será feita a análise dos achados da pesquisa. Ressalta-se, conforme explicado no Capítulo dispensado à Metodologia da Pesquisa, que o desenvolvimento do Estudo de Caso foi possível por meio de informações acostadas aos sítios da internet e em documentos, entrevistas e observação sistemática, realizadas na Rede RAR, com sede no Estado de São Paulo.

Destacam-se, para a elaboração da interpretação dos resultados, a Análise de Discurso Crítica de Fairclough (2008) e as Alavancas de Controle Simons (1995) como quadro teórico central a fundamentar as evidências e os critérios de cientificidade acerca do Controle Gerencial promovido na Rede para articulá-los. Ainda, o diálogo entre evidências será realizado ao longo do texto com abordagens teóricas complementares.

Nesse sentido, concorda-se com Macintosh e Quattrone (2010) que, no lugar de apreender uma única teoria, defendem que o conhecimento de uma constelação



de modelos e de teorias pode ajudar contadores a diagnosticar e explicar o funcionamento de um sistema de maneira mais sistematizada e sofisticada.

A linguagem será elaborada de maneira naturalista, com inserções de falas dos atores sociais entrevistados, buscando integrar o discurso acadêmico numa perspectiva mais próxima ao discurso contábil financeiro (MOIZER, 2009). Logo, passa-se à contextualização do surgimento da Rede RAR, na visão de Joaquim (Presidente), o franqueador.

#### 4.3.1 O início no discurso do franqueador

Joaquim (Presidente), um jovem executivo de vinte e nove anos, nascido em Portugal, trabalhava para um grupo de investidores portugueses e fora escalado para a missão de instalar uma usina de álcool em Moçambique, no início da década de 1980.

A missão foi prontamente recusada por Joaquim (Presidente) que se demitiu. Ao saber desse pedido de demissão, seu gerente não a acatou e apresentou-lhe uma missão alternativa, que mudaria a vida de Joaquim (Presidente) para sempre, dada a sua credibilidade na matriz: a abertura de um empreendimento de livros no Brasil.

Nos primeiros anos de implantação da livraria no Brasil, o grupo de investidores portugueses desistiu do negócio. Joaquim (Presidente), então, deu continuidade, mas, como proprietário do empreendimento, num bairro localizado no município de São Paulo. A permanência de Joaquim (Presidente) no Brasil deveu-se a um laço familiar: “[...] conheci minha esposa, no Brasil, formei a minha família e fiquei por aqui.”.

Em 1990, o cenário inicial do empreendimento de Joaquim (Presidente) era composto por uma loja, quatro empregados e um faturamento de, aproximadamente, U\$ 100.000,00 (cem mil dólares). À época, o dólar era a moeda funcional da Rede RAR, que convivia com um ambiente econômico incerto – era a época pré Plano Real.

O cenário mudou. Em 2012, a Rede RAR possuía cerca de quatrocentos empregados e um faturamento anual superior a cem milhões de reais. Em paralelo ao crescimento da Rede no Brasil, com lojas próprias, ao longo da década de 1990, Joaquim (Presidente), com espírito visionário, abriu uma filial na Argentina e outra no Peru. Era o início da internacionalização da Livraria e do intercâmbio de novas ideias para o empreendimento.

Durante quase trinta anos de sucesso, o bônus do crescimento da Rede oportunizou momentos de altos e baixos. Ao longo das décadas, conforme a visão de seu fundador, a Rede RAR teceu dois atributos que foram fundamentais para o seu sucesso: credibilidade e bom relacionamento.

Acordos de distribuição de editoras internacionais e nacionais fortaleceram a presença da Rede RAR, que nasceu paulista e tornou-se continentalmente brasileira. Lembra Joaquim (Presidente) que, “nos bons tempos”, o Lucro Líquido variava entre 4 a 5% anuais. Contudo, nos últimos seis anos, especialmente, após 2009, a rede de livrarias próprias começou a incorrer em dificuldades relacionadas às cobranças de clientes, à rápida obsolescência dos livros e ao aumento dos gastos administrativos e operacionais.

Era a chegada de uma fase de questionamento de um modelo de negócio que teve a sua expansão sustentada de forma orgânica, que não se mostrava mais autopoiético – capaz de transformar-se e reinventar-se internamente – como era outrora positivamente.

Ainda, nesse período, o compartilhamento dos produtos da matriz e das filiais, que representava uma vantagem no gerenciamento dos estoques, começou a gerar um custo logístico acentuado. As devoluções dos livros eram suportadas pela matriz, ao passo que, aproximadamente 20% dos livros deslocavam-se de uma loja para outra sem faturamento, ocorriam dois fenômenos: a menor rentabilidade das lojas era acompanhada por uma baixa responsabilidade dos gerentes das filiais. Sendo assim, era preciso pensar numa alternativa aos problemas emergentes.

São reconhecidas como algumas das vantagens apontadas pela literatura (BALESTRIN; VARGAS, 2004; SOUZA, 2005; SIQUEIRA; TELLES; COSTA, 2006) e que motivaram, diretamente, o surgimento da Rede RAR de Livrarias: a possibilidade de compartilhamento do conhecimento adquirido; a divisão de ônus

com pesquisas e treinamentos; a promoção de maior pressão no mercado devido à intensificação da força competitiva; o fortalecimento do poder de aquisição de produtos; o compartilhamento de distribuição; o sistema de monitoramento e Marketing; a velocidade de adaptação no mercado e a agilidade nas negociações com clientes e fornecedores; e a participação em cursos de formação e palestras. .

Nesse sentido, o discurso de Joaquim (Presidente) reforça as assertivas da literatura acerca da emergência da estruturação de Redes de Negócios, ou de empresas atuarem em redes, quando é necessário fazer avançar a marca e afastar alguns prejuízos.

Detectados os problemas, era chegado o momento de Joaquim (Presidente) pensar em resolvê-los. Assim, discutiu-se a alternativa escolhida pelo franqueador para enfrentamento das dificuldades presenciadas na RAR.

#### 4.3.2 De empresa individual à rede de franquias de negócios

Os problemas apresentados no item anterior foram decisivos para a criação de uma rede de franquias, vislumbrada, a princípio, com certo receio pelo franqueador, Joaquim (Presidente). Ao ser questionado a respeito da existência de controles à época, ele foi taxativo: “Já tínhamos uma informação de que a perda nas filiais era de, cerca de cinco mil [reais] por ano. Um sistema forte de controle instalado custaria, no mínimo, vinte mil [reais] por ano. O que você faria?”.

Um contador de custos praticante não responderia a essa pergunta sem, antes, avaliar o sistema de custeio. Remetendo a Fairclough (2008), uma prática discursiva que leva a uma resposta única e objetiva pode eclipsar uma prática social de ambiguidades e incertezas nos controles de custos. Logo, a prática discursiva aponta para coerência e prática social fundamentada em pressuposições (RESENDE; RAMALHO, 2011).

De toda forma, a criação de empresas franqueadas na Rede RAR reforça a perspectiva de Ehrmann et al. (2013) quanto à necessidade de redução de custos de coordenação e monitoramento (agência).

A empresa inicial, após 2009, com cerca de trinta lojas, começou a apresentar rentabilidade de 1 a 2% ao ano. A Administração Central começou a crescer muito. O trabalho de atender telefonemas, resolver problemas das filiais, deslocar estoques ociosos entre as unidades, além de erros de sistemas informatizados começou a consumir muito tempo e recursos financeiros da Administração Central.

Assim, a mudança do modelo de negócios da Rede RAR poderia ser antecipada por Amato Neto (2005), quando esse autor defende que um dos principais objetivos da formação das redes é o de competir com grandes firmas no mercado.

Em igual sentido, levando em consideração o pensamento de Jarillo (1988) e Grandori e Soda (1995), considera-se que o surgimento da EMH Franquias é o resultado de uma modelagem mais eficiente em relação à visão piramidal, num contexto de maior demanda por flexibilidade com fornecedores e mercado.

Nesse período, a partir de experiências obtidas no Peru e em, aproximadamente, quarenta reuniões com um advogado de confiança, um novo e alternativo modelo de negócios começou a ser idealizado por Joaquim (Presidente). Ele explicou que era comum o recebimento de livreiros interessados na abertura de franquia desde os anos 1990 e confessou que resistiu à idéia, a qual demandaria testagem.

Eis que era lançado o desafio de alterar o modelo de negócio da Rede RAR. A franquia, segundo Joaquim (Presidente), resolveria, de forma muito simples, vários problemas: “[...] o estoque não voltava para a matriz. A ponta tinha mais responsabilidade. Eu sairia do controle operacional e passaria para um controle estratégico e para a gestão da marca.”.

Pode-se vincular a fala de Joaquim (Presidente) ao Modelo de Simons (1995). O controle operacional está relacionado ao Sistema de Diagnósticos de Controle (especialmente no que diz respeito ao controle de estoque) e pretende migrar sua atuação para Sistemas Interativos de Controle, evidenciados em relatórios da RAR, e em Sistemas de Valores (estratégia e marca), que serão tratados a seguir.

Por meio da fala de Joaquim (Presidente), é possível verificar que, anteriormente à formação da Rede, ocorriam eventos indesejáveis à gestão de uma loja varejista. Tais como: “[...] retorno de estoque e baixo comprometimento de alguns empregados.”.

A seguir, são apresentados os elementos determinantes para o surgimento da Rede.

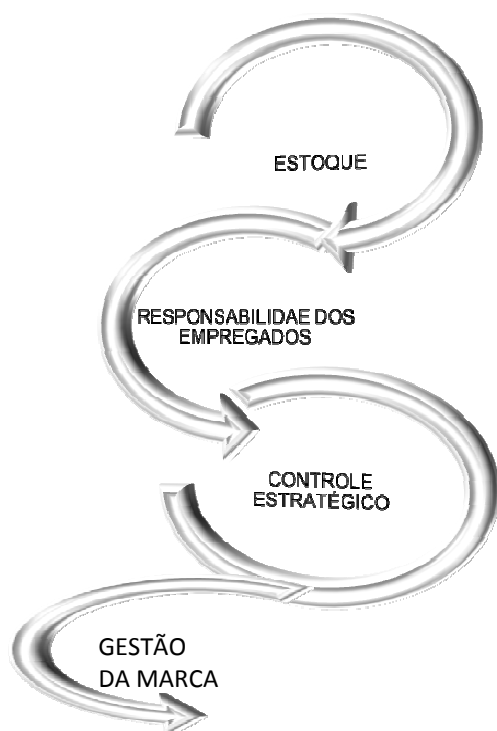


Figura 19 – Os quatro determinantes para surgimento da Rede de Livrarias.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador.

Pode-se perceber que a prática social de controles formais inconsistentes gerava uma ocupação do Presidente que relegava a gestão estratégica e da marca para segundo plano. A prática discursiva reflete, parafraseando Fairclough (2008), o efeito construtivo de um sujeito social saturado com questões operacionais.

Ponderado o aspecto da utilização do tempo verbal no pretérito mais que perfeito, fundamentando-se em Booth, Colomb e Willians (2005), pode-se gerar uma ressalva à afirmação, ou seja, ressaltar que a Rede RAR, no presente, permanece com tais problemas, pois parte da estrutura permanece piramidal. Ainda, em Fairclough (2008), pode-se aprofundar a análise discursiva de Joaquim (Presidente):

“[...] o estoque não voltava para a matriz [...]”. Dessa forma, ofuscou-se o agente, e a responsabilidade.

Chama atenção a existência de uma hierarquia de preferências entre Controle Operacional e Controle Estratégico por parte de Joaquim (Presidente). A constatação é analisada a partir de Fairclough (2008). O autor evidencia que ideologias são eficazes quando atingem *status* de senso comum. Buscando-se elementos da Teoria de Agência (JENSEN; MECKLING, 1976), se o monitoramento operacional é preterido pelo estratégico e de marca, é esperado que o principal, não somente incorra em custos de agência, mas também, esses são legitimados como pequenos, em relação à perda de oportunidades mercadológicas e estratégicas.

Essa ambiguidade, entre pensar estrategicamente, gerenciar a marca e implementar Controles Gerenciais foi rompida parcialmente com a criação da Franquia. A balança mostrou-se mais favorável ao Controle Estratégico, o que não significa que Joaquim (Presidente) tenha saído, totalmente, do Controle Operacional. Assim, o querer de Joaquim (Presidente) é ainda prática discursiva em detrimento da prática social.

Surgia, assim, a EMH, franquadora que, utilizando a marca RAR, propiciou, não somente um fôlego financeiro para a Rede e um vetor de crescimento, mas, fundamentalmente, veio a se tornar o modelo emergente para todas as empresas da Rede RAR.

Graças ao processo de formação da Rede, é possível classificá-la como rede de fornecimento (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2008) e como rede social burocrática assimétrica (GRANDORI; SODA, 1995, e OLAVE; AMATO NETO, 2005).

No meio do processo de criação da franquia EMH, ocorreu um fato inusitado que viria a impactar momentaneamente os negócios da Rede RAR. Uma companhia editora europeia que possuía contrato de exclusividade há longa data rompeu uma parceria estratégica. Por meio desse acordo comercial, a Rede perdeu a exclusividade de distribuição de obras dessa companhia europeia por todo o Brasil. O parceiro que rompeu o contrato, ao mesmo tempo em que perdeu o canal exclusivo de distribuição da Rede RAR, começou a distribuir diretamente para outras redes de livrarias nacionais.

O rompimento de uma parceria remete ao conceito de contingência, na qual o empreendedor necessita enfrentar no seu modelo de negócio. Segundo Gabriel (Gerente de Logística e Estoque), o Gerente de Logística, “[...] a RAR perdeu receita, mas o parceiro internacional teve o seu mercado enfraquecido.”

Como já comentado, a RAR passou a trabalhar com um novo modelo de negócio, em 2012. A EMH ficou responsável pela expansão da Rede, pelo desenvolvimento estratégico de seus projetos e estruturou um projeto ofensivo de expansão para Rede, por meio de franquias.

O modelo de negócio proposto une um amplo *mix* de produtos às praticidades do universo digital, num espaço voltado a conhecimento, educação e conveniência. A EMH traz para o mercado de franquias um conceito inovador que atende às necessidades da sociedade. O modelo desenvolvido exclusivamente para a marca rendeu, em menos de um ano, a assinatura de mais de onze contratos com franqueados.

A EMH tem como objetivo disseminar cultura na sociedade por meio de operações que vão ao encontro dos interesses e expectativas de empreendedores e clientes. Sua missão é “Identificar oportunidades e novos modelos de negócio no ramo da educação, para prover conhecimento estratégico e capacitação de franqueados e colaboradores, direcionando-os ao caminho do sucesso.”

Paralelamente, sua visão é: “Ser líder no setor de franquias, atuar de forma competitiva e rentável. Buscar sempre inovação tecnológica na criação de novas oportunidades de negócios para garantir o progresso econômico de franqueados, parceiros e colaboradores.”

Em relação a seus valores, assim consta em seus propósitos: “Com ética e comprometimento, buscamos desafiar pessoas e desenvolvê-las, fazendo-as acreditar que podem sempre mais. O espírito de inovação, criatividade e a busca constante da qualidade são habilidades comuns de que dispomos para dar vazão a nossos potenciais.”

A EMH, ao emitir sua visão e seus valores, acaba por evidenciar o Sistema de Crenças e Valores. Simons (1995) defende que as responsabilidades primárias da Alta Gestão contemplam o estabelecimento de um núcleo de visão e valores para a organização, análise dos riscos e delimitação das arenas apropriadas para a

competição – ação implementada pela Diretoria da EMH, conforme mencionado anteriormente.

Como consta no Manual das Empresas Franqueadas, que contém em torno de mil páginas, quanto à estrutura física, as franquias devem ter até 150m<sup>2</sup> e entre 5 e 6 mil obras. Todas as lojas possuem recursos multimídia, tais como telão sensível ao toque, para acessar conteúdo e baixar *e-books*.

De acordo com Anuário de Franquias da *Revista Pequenas Empresas & Grandes Negócios*, a Rede RAR foi eleita como uma das melhores empresas nas quais investir, sendo referência em qualidade e satisfação de franqueados. Segundo dados acostados ao sítio da ANL (2014), a RAR é considerada uma das cinco maiores no segmento de livrarias brasileiras. Com grande margem de vendas de material didático, sua distribuidora é uma das maiores da América Latina.

A RAR internacional participou da *ABF Franchising Expo*, em 2014. O evento é considerado a maior feira de negócios relacionados a franquias da América Latina.

Assim, apresentado o cenário que propiciou o surgimento e a consolidação da Rede RAR no segmento de livrarias, a seguir, no próximo tópico, passa-se à análise de seus franqueados.

#### 4.3.3 Dos franqueados (independentes e híbridos)

Dois tipos de franqueados podem ser observados na EMH: os independentes e os híbridos. O primeiro tipo é composto por franqueados independentes – investidores que já possuem outras franquias e optaram pela EMH como forma de diversificação de investimentos. Em sua maioria, são empresários de outros setores ou pessoas físicas que optaram por investir em uma franquia em detrimento de outras aplicações financeiras.

Para os franqueados independentes, não há participação societária da Rede RAR. O relacionamento ocorre exclusivamente mediante contrato de franquia, segundo o qual, os franqueados pagam um percentual de *royalties* pelo uso da marca e uma verba de propaganda proporcional ao faturamento mensal.



Do ponto de vista do Controle Gerencial, os sistemas informatizados e de Gestão Financeira, segundo Selmo (Diretor de Marketing e Franquias), são de livre escolha do franqueado independente. Aspectos estratégicos, utilização da marca e propaganda são compartilhados com a EMH Franqueadora. O relacionamento entre franqueado e Rede RAR está fortemente assentado no pagamento de *royalties*, caracterizando uma dimensão formal na Rede.

Um segundo tipo de franqueado é composto por ex-empregados (gerentes) que optaram por abrir suas próprias franquias. No presente estudo, esse tipo será denominado franqueado híbrido, pois, além do contrato de franquia, esse franqueado possui laço com a Administração Central da RAR, no que se refere à participação no capital.

É importante destacar que, considerando-se o fato de a Rede ser composta também por ex-empregados, alguns mecanismos de controle informal podem ser mais fortes aos franqueados híbridos. Relações pessoais, tempo de serviço na Rede e, até mesmo, afetividade remetem a possíveis ambiguidades entre ser empregado *versus* ser empreendedor.

Ao ser questionado sobre a participação de capital, Heleno (Franqueado Híbrido) informou que as franquias híbridas têm participação da Rede RAR. A ideia é que, futuramente, por meio dos lucros gerados pelas franquias, a RAR tenha diminuição no capital. Nesse ponto, cada franqueado independente e franqueado híbrido precisa ter conhecimento do próprio estoque, liberando a Rede RAR, na pessoa de Joaquim (Presidente), do Controle Operacional.

Sendo assim, após, aproximadamente, três anos, o franqueado híbrido passará a franqueado independente. Ressalta-se que tal possibilidade ocorrerá em 2015, quando já tiverem decorridos três anos do surgimento do modelo de franquias.

Conta o empresário Joaquim (Presidente) que o teste foi feito com a simulação do modelo de negócios de franquia com livrarias próprias da Rede RAR: “[...] foi uma ótima experiência. O problema é que, agora, os funcionários que foram escolhidos para gerirem as franquias testes querem abrir seu negócio. Estou negociando para não perder pessoal.”.

Durante a Palestra sobre Fluxo de Caixa, comentada no Capítulo 3, o pesquisador realizou observação participante e percebeu uma semana de

aculturação. Funções básicas de um empreendimento, tais como: Logística, Estratégia, Recursos Humanos, Marketing e Finanças foram tratadas junto a empregados e a novos franqueados.

Aguinaldo, contador autônomo da Administração Central da Rede RAR, comentou a respeito de aspectos de organização societária, tributação e quanto à necessidade de controle e de transparência dos franqueados. Na apresentação, ele destacou a necessidade da apuração de balancetes mensais que deveriam ser encaminhados pelas livrarias independentes para a Administração Central da Rede RAR, também em atendimento ao fisco.

A emergência da escrituração eletrônica fiscal gerou maior expectativa de padronização e controle nessas franqueadas, conforme o profissional contábil. Tal situação remete ao conceito de isomorfismo coercitivo (DI MAGGIO; POWELL, 1983).

Outro aspecto institucional de destaque na Rede RAR é a busca de uma disposição física das lojas. Por meio do contrato de franqueamento, os franqueados são obrigados a padronizar aspectos que vão desde a cor da estante, à disposição de livros e, até mesmo, quanto à utilização de *software*. Há duas opções de modelos de negócios na Franquia: loja física ou quiosque. Trata-se de um caso específico de isomorfismo mimético (DI MAGGIO; POWELL, 1983).

Em consequência da realização de uma semana de ambientação, treinamentos e comunicação constante entre franqueador e franqueados, resta confirmada a análise da literatura em relação à importância do intercâmbio entre os atores sociais de uma Rede de Negócios (DECKER, 2004; PAULINO, 2010).

Cabe destacar que a semana de ambientação tem um papel destacado em relação ao Modelo de Alavancas de Controle de Simons (1995). Há uma imersão no Sistema de Crenças, visto que, o encontro, conta com a participação de toda a Diretoria da EMH e da RAR (Joaquim, Laura e Selmo). A possibilidade de contato pessoal em pequenos grupos, para pensar juntos e potencializar a ação coletiva e processos criativos é reforçada por Macintosh e Quattrone (2010) como mecanismo informal, altamente eficaz no caso MEGOC – implantação de um *software* integrado de Gestão.

Porém a semana de ambientação também possui *interfaces* com outros Sistemas de Simons (1995). São apresentadas informações em relação aos riscos do negócio, contemplando o Sistema de Restrições. Esses estudos são realizados pela RAR e compartilhados para os novos membros da RAR. Foi possível perceber, por meio da programação exposta em um *folder*, que informações sobre tendências de mercado, concorrentes nacionais e internacionais e evolução no mercado de livro, *e-books* e outras mídias, são de ampla utilização na Rede de Negócios.

Por fim, o Sistema Diagnóstico de Controle (SIMONS, 1995) possui um espaço relevante na semana de ambientação. São apresentadas questões normativas sobre Contabilidade, rotinas financeiras que suportam o Sistema, apresentação de procedimentos de controle de estoque e pedidos de compras internacionais. Um fato de interesse, na última semana de ambientação, foi a apresentação de um Modelo de Fluxo de Caixa, visando a sua institucionalização na Rede.

Os nós e as alianças são reforçados a cada interação entre os membros da RAR com a finalidade de promover o avanço da marca e, conseqüentemente, de satisfazer as partes envolvidas no modelo negocial – a responder positivamente a dúvida sobre a permanência numa estrutura horizontalizada. De acordo com Joaquim (Presidente), o sistema de franquias pode atrair pequenas livrarias por causa do suporte da franqueadora em questões como estrutura comercial. Segundo ele: “[...] administrar um banco de dados de um milhão de livros exige investimento.”.

O suporte na EMH é uma vantagem competitiva no mercado empresarial. Esse fato demonstra a vantagem de fazer parte de uma rede de negócios e de se fundamentar no contrato interfirmas (CHILD, 2012). Portanto, a evidência foi reforçada pelo discurso do franqueador – era necessário partilhar o ônus do suporte.

Um ator entrevistado (omissão do nome por questões éticas), ao ser questionado se os franqueados híbridos e os gestores estavam desnivelados em relação ao planejamento estratégico, comentou que novos franqueados e franqueados híbridos (EMH) observavam com mais atenção as normas e os procedimentos em relação aos antigos funcionários (RAR Hierárquica), estando mais alinhados ao negócio.

Tal informação remete a que o Sistema de Crenças está em grau de institucionalização diferenciado na Rede RAR (DIMAGGIO; POWELL, 1983). O comentário remete ainda à mais resistência de antigos empregados, reforçando evidências de Abdul-Khalid (2000), em relação às resistências da implementação de novas práticas de controle.

A EMH Franqueadora é estruturada como uma ideologia de multinegócios, em que os serviços são executados por uma equipe engajada, que visa a reduzir a distância entre o sonho de investir em algo próprio e a certeza de ser um empreendedor de sucesso, conforme portal.

Para facilitar a concretização de novas marcas, a franqueadora oferece estabilidade para suas franquias independentes, desde a escolha do ponto comercial até o suporte para o negócio em operação.

Para garantir o êxito permanente de seus investidores, a RAR compartilha entre seus membros treinamentos e reciclagens, manuais de procedimentos, padrão de comunicação, *intranet* corporativa, agência de publicidade e propaganda e assessoria de imprensa.

Heleno (Franqueado Híbrido) confirmou em entrevista que, entre a Administração Central e as franquias, são realizados encontros para troca de experiências e visualização dos resultados. Ele descreveu a atenção de cada sócio proprietário em maximizar resultados. Não existem premiações: “[...] todos batalham pelo resultado de sua loja.”. Posto isso e analisados os franqueados, o próximo tópico discute a expansão e investiga quais são os clientes da Rede RAR de livrarias.

#### 4.3.4 Clientes e expansão

Os docentes de idiomas estrangeiros são clientes preferenciais da Rede de Livrarias, por adquirirem ou motivarem a compra de produtos para seus alunos. Joaquim (Presidente) comenta que os docentes adquirem produtos para seus alunos, moradores de locais distantes ou sem a presença de uma livraria. Ele

explica: “Nós temos muitos clientes de zonas remotas que compram em quantidades de distribuição, porque não existe na região uma livraria.”.

De igual sentido ao discurso de Heleno (Franqueado Híbrido), cuja atividade opera no “atacarejo”, um misto de operação de atacado e varejo. Esse paradoxo é possível, na medida em que a Rede RAR atende, diretamente, professores de línguas que compram como pessoa física para seus alunos, bem como livrarias de pequeno e grande porte que são compradoras contumazes.

Por ser uma atividade que centraliza estoques na capital do Estado de São Paulo, permitindo escala, há maior rentabilidade no atacado. Com a implantação do modelo de fraqueadas híbridas, explicou Heleno (Franqueado Híbrido) que, com maior porte, poderão assumir o papel de franquias, mas atendendo às franquias independentes em serviços de importação, logística e suporte comercial.

Em relação à estratégia, a Rede RAR lançou na 22ª Bienal Internacional do Livro de São Paulo, em 2012, o seu plano de crescimento. Fez um mapeamento de cidades com potencialidade para receberem lojas. O estudo apontou a urgência e definiu características para o recebimento de uma loja em cem cidades brasileiras. Voltando a Simons (1995), pode-se perceber que informações do Sistema Interativo são utilizadas para fins de tomada de decisão quanto a investimento.

O plano de expansão da EMH visa mais que ao seu crescimento: procura transmitir informações, conteúdo relevante, disseminar cultura e educação em todas as regiões do país. A meta é levar o conhecimento, em primeiro lugar, aos pequenos e médios municípios, carentes de livrarias. Assim, as lojas devem ser não apenas uma referência, mas, ainda, um espaço de convivência para seus clientes, conforme documentos institucionais da Rede EMH.

A Rede EMH oferecerá serviços pagos, como *design* de capa de livros e pagará *royalties* aos autores de acordo com a vendagem. Objetiva-se atrair pessoas que possuam material escrito não publicado ou que possuam interesse em escrever sua primeira obra. Há previsão de investimentos nessa nova plataforma de R\$ 1 milhão até o fim de 2013.

Em 2011, a RAR criou uma divisão voltada, especificadamente, para os negócios digitais, com investimentos de, aproximadamente, um milhão de reais. A

Rede estima que, incluindo tais iniciativas, seu faturamento alcance R\$ 155 milhões, em 2014. Dessa feita, haveria um aumento de 17% em relação a 2011.

A RAR desenvolve parcerias com editoras de países, como Inglaterra, Estados Unidos, Espanha, Itália e México, para publicação de materiais voltados, em especial, aos mercados brasileiro, argentino e peruano. Ainda, por meio de seu sítio na internet, a Rede oferece serviços, tais como salas de bate-papo (*chats*) e enquetes para atender com mais qualidade aos seus clientes e fraqueados.

Ao ser indagado se utilizava alguma empresa como exemplo de gestão, Joaquim (Presidente) comentou: “[...] o modelo que me encanta é a franquia.”. O sucesso da Rede RAR foi tão expressivo que antigas filiais da empresa inicial passaram por um processo de modificação para se tornarem novas franquias.

Joaquim (Presidente) chegou a mencionar que seus melhores empregados estão optando por abrir franquias a manterem seus antigos empregos. Isso representa uma concorrência positiva à nova forma de trabalhar (Rede de Negócios), em contraponto à antiga (empresa individual). Desse modo, a falta de responsabilidade da ponta (gestor) foi um assunto superado com o surgimento da estrutural horizontal.

A postura de Joaquim (Presidente) destoa do padrão psicológico tido como um dos maiores desafios a ser enfrentado quando da formação de uma Rede de Negócios. Há que se ressaltar que sua postura pode ter também relação com a tipologia de franquias, pois não houve por parte do empreendedor vontade de considerar o empreendimento como seu, a partir de uma visão de proprietário individual (dono) – como ocorre com um empreendimento isolado.

Joaquim (Presidente) e os franqueados participam da tomada de decisão e compreendem que os laços e o entendimento comum sobre o Controle Gerencial da Rede são fundamentais para o sucesso deles e, por conseguinte, para o fortalecimento da marca da Franquia de Livrarias.

Portanto, por meio da realização de entrevistas e observações, a tese de Zaccarelli et al. (2008a) – dono (padrão psicológico do proprietário) – restou refutada, ao menos neste estudo, pela não visualização da postura indicada pelos autores. No que se refere ao Controle Gerencial, pode-se dizer que a postura de

Joaquim (Presidente) é atuante e vai além da Contabilidade Gerencial, exercendo-a, em alguns casos, diretamente, tal qual quando visitas as lojas franqueadas.

Selmo (Diretor de Marketing e Franquias) afirma que o franqueado é um sócio que está na ponta do negócio. Logo, a Rede por meio da EMH conta com o apoio estratégico do franqueado para sua expansão na região de atuação da loja – o que não seria possível apenas por meio da Administração Central, ligada a RAR Hierárquica.

Dessa feita, a discussão acerca da dispersão geográfica, vista no início do Capítulo 2, tida como importante antes do surgimento dos laços em rede (BITTI; AQUINO; AMATO NETO, 2013), mostra-se evidenciada com a explicação do Diretor de Marketing quanto ao comprometimento dos franqueados para a manutenção do elo envolto à marca, devido ao distanciamento físico dos sócios e de suas lojas em relação à Administração Central.

A dispersão geográfica, inerente à EMH, poderia ensejar fortes controles formais no que se refere à estrutura de sistemas informatizados e monitoramento dos contratos de franquias. Laura (Diretora Financeira e Controller), impossibilitada de observar diretamente estoques e outros dados em relação aos negócios, precisará utilizar um conjunto maior de relatórios para gestão da Rede RAR. Desse modo, o Controle Gerencial é facilitado pela disponibilização de planilhas de despesas, as quais são enviadas mensalmente aos gestores por *dropbox*.

#### 4.3.5 Concorrentes e fornecedores

Em informação acostada em documentos institucionais, há a afirmação de que as franquias devem fazer avançar os negócios. Joaquim (Presidente) explica não objetivar competir com grandes livrarias, a exemplo de Saraiva, Cultura ou Livraria da Vila. Para o Presidente da Rede: “O plano é chegar ao pequeno livreiro, que atende o interior do país, em locais onde essas livrarias não conseguem chegar.”.

O Presidente da Rede RAR comentou uma situação peculiar: embora a EMH tenha uma vantagem competitiva em relação a livros importados, isso não determina

uma estratégia rígida de canal para atender seu cliente. Houve casos em que, para atender um contrato com um grande cliente estatal, foi utilizada a *Amazon*. A situação exemplificada remete ao conceito de co-opetição de Nalebuff e Brandenburger (1996).

Apesar de, internacionalmente, a *Amazon* haver sido determinante na falência de uma grande livraria internacional e por ser uma rival das grandes livrarias brasileiras, não se mostra concorrente direta da EMH. De igual sentido, o diretor Heleno (Franqueado Híbrido) afirmou que a Rede atende a grandes clientes, parcialmente, concorrentes, tais como Saraiva e Livraria Cultura. O paradoxo cliente/concorrente ocorre há anos na rede. De forma mais explícita, pode-se dizer que um gigante internacional não opera totalmente como concorrente, mas sim, como complementar ou como fornecedor, facilitando as atividades de distribuição.

Heleno comentou que uma loja própria pode concorrer com uma loja independente de franquia e com uma loja que tenha sido assumida por um ex-empregado (híbrida): “Há casos [em] que o franqueado pode comprar livros de outros distribuidores ou editoras.”. Esse gestor fez também uma revelação acerca do mercado de livros no Brasil. Segundo ele, nesse mercado, ocorre competição, mas, normalmente, é marcante a cooperação.

Joaquim (Presidente) pondera: “Veja, Petrolina (PE), uma cidade com 300 mil habitantes, que não tem nenhuma livraria. E não está sozinha nessa estatística. Tem muita cidade de São Paulo na mesma situação.”.

Pode-se perceber que a Rede RAR utiliza uma gama de informações sobre localidades e potencial de mercado, para realizar seu planejamento estratégico. A intercessão dessas duas áreas remete ao conceito de *geomarketing*, prática discursiva de Joaquim (Presidente) que já havia sido comentada por Selmo (Diretor de Marketing e Franquias) e que é potencialmente uma prática social segundo ensina Fairclough (2008).

Dada a natureza do segmento de livrarias, um parceiro pode ser fornecedor em um ponto de venda e ser, em algum momento, concorrente. Atualmente, grandes livrarias, tais como Saraiva e Cultura, podem ser clientes diretos da RAR, no que se refere aos livros importados ou de idiomas, mas também podem fornecer livros para serem disponibilizados junto às franquias.



Em termos de participação de fornecedores, 30% são internacionais e 70% são nacionais. Algumas editoras foram nacionalizadas recentemente, a exemplo de Oxford e Cambridge. Pode-se perceber que, por terem fornecedores internacionais, existe um impacto maior no Controle Gerencial, o que será mais demandado para gerar informações de custos (tributos de Importação, custos logísticos e outros gastos aduaneiros).

Como prática institucionalizada pela RAR, que negocia atualmente pela EMH, ocorre negociação coletiva de desconto com as editoras. Esse fato possibilita a que toda a Rede de lojas, franqueadas ou próprias, possua um ganho de escala na redução dos custos, em reforço ao que é preconizado por Oliver (1991).

Analisada a Cadeia de Valores da RAR, pode-se concluir que se trata de uma Rede com operações diferentes e que não faz referência a um processo rotinizado, próprio das estruturas verticalizadas. Dessa feita, a seguir, o Controle Gerencial na RAR será analisado à luz de Simons (1995).

#### 4.3.6 Sistemas de Crenças e Valores

A Rede estudada declara missão e valores. No que se refere aos valores, cabe destacar uma observação direta, ocorrida durante visita à Sede da Rede e ao Centro de Distribuição, localizados em São Paulo. Estavam anotados os seguintes valores no mural dos respectivos locais: Transparência, Ética, Competência, Inovação e Eficiência, relacionados aos principais valores a serem institucionalizados. A Rede RAR e a EMH Franqueadora possuem missões distintas que se mostram complementares na estratégia da mudança que está sendo implementada.

MISSÃO REDE RAR	MISSÃO FRANQUEADORA EMH
Distribuir e editar livros e materiais para o ensino de idiomas com o máximo de qualidade na prestação de serviços, por meio de identificação e satisfação das necessidades de nossos clientes, do trabalho em parceria com os fornecedores e do desenvolvimento de nossos funcionários.	Identificar oportunidades e novos modelos de negócio no ramo da educação para prover conhecimento estratégico e capacitação de franqueados e colaboradores, direcionando-os ao caminho do sucesso.

Quadro 20 – Missão da Rede RAR *versus* missão EMH.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

Devem ser destacados os verbos de ação das respectivas missões. No primeiro caso, distribuir e editar estão mais vinculados ao cenário de Velha Economia e aos serviços de logística e industrialização de livros, ou seja, algo de natureza predominantemente tangível. Na segunda missão, verificam-se os verbos identificar, prover e direcionar que possuem objetos de natureza intangível e atribuem um conteúdo de pesquisa, inovação e desenvolvimento de soluções alinhadas com a Nova Economia.

Baseando-se na literatura de Redes de Negócios, pode-se analisar o conteúdo das missões em termos dos atores envolvidos e dos relacionamentos declaradamente relevantes para ambos: Administração Central e Franqueadora.

Enquanto que, na primeira estrutura, são visíveis atores, como clientes, fornecedores e funcionários; na segunda, os atores são franqueados e colaboradores. Nesse aspecto, é perceptível que, na segunda modelagem de negócio, a relação com fornecedores não é o foco de atenção pela possibilidade de aquisição de produtos nacionais pelos próprios franqueados.

Uma questão que mostra aspectos de valores da Rede RAR pode ser resgatada na fala de Gabriel, responsável pela negociação com fornecedores nacionais e internacionais, quando comentou que consegue bons descontos para as lojas franqueadas independentes e híbridas.

A RAR possui uma política de extrema colaboração com fornecedores, mas mantém posicionamento firme em relação à exigência de qualidade dos livros (não podem estar amassados, molhados ou com danificações, ainda que pequenas). A Rede cria situações de nivelamento com grandes editoras internacionais, sugerindo que as negociações sejam realizadas em português e por entregas realizadas tanto

no Centro de Distribuição como, diretamente, nas lojas. Na fala de Gabriel, a eficiência é o valor mais reforçado.

Com a abertura de mercado e mais concorrência, contratos de fornecimento exclusivo perdem importância, por causa da emergência de canais alternativos, tais como: internet e grandes grupos internacionais, a exemplo da *Amazon*.

Fica evidenciado que o negócio livraria, possivelmente, enfrentará mudanças significativas transfigurando-se de uma simples cadeia de distribuição para um conjunto de soluções inovadoras de cultura em diversos formatos. Na perspectiva da Análise de Discurso Crítica, a omissão de um ator social poderia demonstrar um conflito entre canais de fornecimento, parcerias rompidas ou alto custo com a rigidez advinda de contratos de exclusividade (FAIRCLOUGH, 2008).

Pode-se perceber que a omissão do ator fornecedor pode evidenciar uma centralidade que a Rede RAR possuirá, futuramente, em apenas negócios de maior valor por meio da cadeia de suprimentos, a exemplo de importação e logística internacionais. Esse raciocínio está coerente com a seguinte frase: “[...] o franqueado poderá comprar de qualquer fornecedor, nacional ou internacional, inclusive de outros membros da própria Rede [EMH].”, nas palavras de Selmo (Diretor de Marketing e Franquias).

Foi possível identificar um programa de comunicação, denominado “Café com Joaquim”. Trata-se da visita programada realizada por Joaquim (Presidente) nas lojas franqueadas e nos Departamentos da Administração Central. Isso não impede que Joaquim (Presidente) realize visitas não programadas, quando ocorrem problemas. Essa proximidade parece demonstrar um valor não declarado, mas praticado efetiva e socialmente e ratificado no cotidiano da RAR, em convergência com a literatura sobre Controle Social (DEKKER, 2004).

Valores como informalidade e proximidade são perceptíveis no trato entre empregados e no traje casual dos seus membros. Não foi possível, por exemplo, identificar a utilização de uniforme, nem mesmo na área operacional. Ao interpelar um dos entrevistados sobre qual valor é marcante na conduta do Presidente, aquele (omite-se o nome por questões éticas) declarou: “[...] o Joaquim é transparente até demais com os funcionários. Têm dias que eu falo diretamente pra ele. Volta pra

casa. Por que não ficou em casa com a sua esposa? Felizmente, ele não tem vindo muito aqui.”

O uso do advérbio “felizmente” sinaliza que, naquela área visitada pelo pesquisador, os problemas não são frequentes, porém pode sinalizar, buscando a leitura crítica do texto, que o foco de atenção da Rede foi provavelmente deslocado do inventário (estoque) para outras áreas, a exemplo de Marketing e Finanças.

Outro elemento destacado nos valores foi o desenvolvimento dos colaboradores. Percebe-se que os empregados que atuam na Administração Central possuem uma formação em nível de pós-graduação e são, periodicamente, treinados para o desenvolvimento de suas atividades.

Uma mensagem afixada no mural do Centro de Distribuição sintetiza o empenho de compatibilizar discurso e prática social: “[...] os valores de uma empresa sem colaboradores são apenas belas palavras no papel. Com você, nossos projetos ganham força!”.

Em relação ao valor inovação, foi possível identificar projetos liderados e sugeridos pelos empregados. Um exemplo é o projeto de venda de materiais infantis e um trabalho extenso, no sentido de se antecipar à grande demanda advinda do Programa Ciências Sem Fronteiras, do Governo Federal brasileiro. Esses projetos, vinculados inicialmente ao Setor de Vendas e Marketing, paradoxalmente, foi proposto pelo Gerente de Logística e Importação, Gabriel.

Numa das falas de Gabriel, foi possível perceber descentralização e comprometimento com os resultados da Rede: “[...] o meu objetivo final é a venda, o meu cliente. Não importa se estou trabalhando com estoque. Se o produto sai daqui com uma manchinha, um molhado, eu peço para parar o caminhão, pois nosso cliente é muito, muito, exigente.”.

Diferentemente de Lunkes (2008), que evidenciou o não comprometimento com Sistemas de Controle, na RAR, o quadro é o oposto: os Sistemas de Controle Gerencial representam um esforço considerável dos gestores e são entendidos como suportes para o gerenciamento do negócio. Tanto é assim que Laura (Diretora Financeira e Controller) é a pessoa central na Rede RAR. Portanto a visão é fixada e há preponderância do Sistema Diagnóstico de Controle de Simons (1995).

Durante entrevista com Laura (Diretora Financeira e Controller), foi questionado se o Planejamento Estratégico é documentado em um livro ou folheto com as descrições de objetivos e metas, no sentido de serem acompanhados pela Controladoria. E sua resposta foi: “O Planejamento Estratégico, nesse detalhamento, não é formalizado. Aliás, não deveria ter um quadro com a missão nessa sala de reunião?” – indagou, reportando-se ao contador e ao pesquisador.

Voltando a Fairclough (2008), a pausa do discurso nessa questão representa um potencial auto-questionamento à necessidade de intensificar a comunicação e a formalização do Planejamento Estratégico que, visualmente, poderia ser conhecido pelos empregados por meio de quadros e murais, que não estão em todas as salas.

É relevante perceber que o Planejamento Estratégico possibilita informações que também impactam o escopo de atuação da RAR, ensejando a apresentação dos Sistema de Restrições, a seguir, investigado.

#### 4.3.7 Sistemas de Restrições

O Sistema de Restrições é usado para prover os limites da estratégia ou contemplar os riscos a serem evitados, sendo uma visão de posição competitiva (SIMONS, 1995). Durante a investigação, foi possível verificar, em diversas ocasiões, a existência de mecanismos de restrições quanto à jurisdição estratégica da Rede RAR, por assim dizer.

Em alguns momentos, foi declarado por Joaquim (Presidente): “[...] não vamos competir com uma grande varejista como a Saraiva e Cultura que, apesar da escala, operam próxima do prejuízo. O negócio de livrarias gera prejuízo, se não tivéssemos optado pelo modelo de franquia, pereceríamos”.

O discurso parece estar coerente com a posição competitiva da RAR. Com foco em obras de português para estrangeiros. Por outro lado, os livros de idiomas são uma atividade intensa de varejo e está evidente que o posicionamento competitivo da Rede não está na esfera do varejo em massa, ainda que opere, residualmente, em alternativas à modalidade.

Outro aspecto merecedor de atenção no modelo de Gestão da Rede, relacionado aos Sistemas de Restrições, diz respeito a não expandir as operações, em demasia, em locais não rentáveis sem um estudo de mercado e de possibilidade de crescimento. Essa perspectiva é resgatável na seguinte fala do Presidente da Rede: “[...] Para a filial da Região Norte, apesar de não dar muito retorno para quem investir naquela região, estaremos reduzindo os *royalties*, pois temos perspectivas de que a região é muito promissora.”.

Em entrevista com Heleno (Franqueado Híbrido), foi possível observar uma institucionalização parcial do Sistema de Restrições, uma vez que existem dificuldades por parte dos empregados em perceber os limites nas suas respectivas áreas de atuação. Embora exista Código de Ética e divulgação formal de regras, a Rede lida com dificuldade quanto à aplicação de sanções em relação ao referido Código. Por exemplo, se alguma Loja híbrida ou loja independente atrasar o envio de informações contábeis, há benevolência e tolerância em relação ao prazo. Assim, existe um cronograma que, se não observado, não gera sanções para os agentes.

Ainda, cumpre destacar que, quando os limites não são divulgados para os empregados, há possibilidade de que não tomem decisões acertadas por desconhecerem os limites. Essa perspectiva está alinhada à visão de Bauman (2009), no que se refere às regras parcialmente declaradas e que implicam dificuldade de ação gerencial.

#### 4.3.8 Sistemas Diagnósticos de Controle

Cabe antecipar que o Sistema Diagnóstico de Controle mostra-se dominante no cotidiano da RAR. Nesse aspecto, a descrição será mais detalhada no tópico, no qual serão explorados componentes, fluxos, atores e rotinas que demonstram sua institucionalização na Rede RAR.

Cumpre, inicialmente, retomar que a experiência de Joaquim (Presidente) com Finanças, anterior à abertura da RAR, pode ter desdobramentos na cultura de controle e na opção por estruturas horizontais, no que se refere à busca por melhor Gestão de Custos Operacionais. Posto isso, nas palavras de Joaquim (Presidente): “[...] eu não quero controlar, eu quero apoiar e auditar.”. A fala do franqueador

demonstra-se coerente com a literatura de Redes de Negócios e com o desejo implícito de descentralização de atividades de tarefas periféricas (VERSCHOORE, 2012).

O Controle Diagnóstico é realizado por meio de faturamento e balancetes encaminhados pelas filiais à Rede RAR. Nesse período de transição, mesmo as franquias independentes encaminham mensalmente tais informações. Nas filiais, há um controle mais intenso de gastos, porém, com o tempo, a Administração Central da Rede RAR acompanhará apenas o faturamento, para fins de apuração de *royalties*. Algumas filiais, possivelmente, se transformarão em mini-distribuidores, pois essas poderão vender para as franquias independentes e a outras livrarias, atuando, assim, no atacado.

Helena (Franqueado Híbrido) registrou que a intenção de que cada unidade seja autônoma, quando afirma que “[...] o Senhor Joaquim deseja ficar mais distante dos detalhes operacionais.”. Essa visão está alinhada com a proposta de Simons (1995) de sistemas de controle estratégico. A fala de Helena, isoladamente, é validada em outra passagem pelo próprio Joaquim (Presidente), reforçando a perspectiva de que existe uma intenção de priorizar os Sistemas Iterativos (incertezas estratégicas) e Sistemas de Restrições (riscos a serem evitados), gerando o que Yin (2001) chama de validade.

Resgatando Simons (1995) e Fairclough (2008), a partir do discurso, pode-se verificar que, atualmente, existe uma tentativa de migração do Sistema de Diagnósticos de Controle para os Sistemas de Restrições e Sistema Iterativos.

Pela análise do sociograma dos atores, a seguir, o movimento é possível, uma vez que Joaquim (Presidente) conta com Laura (Diretora Financeira e Controller), que é responsável pelos controles financeiros da Rede. Voltando-se à epistemologia, pode-se afirmar que, enquanto Vicente representa a face pós-moderna do controle (flexibilidade para visitas às filiais, participação em eventos e outros), Laura (Diretora Financeira e Controller) é a face moderna da Rede (gestão racional com uma perspectiva hierárquica). Esse paradoxo de papéis é percebido como força da Rede RAR.

Selmo (Diretor de Marketing e Franquias), quando questionado a respeito da seleção de franqueados, foi explícito: “[...] há candidatos a franqueados que têm um

perfil financeiro. Eles devem criar um plano de ação para se desenvolver nessa área ou contratar funcionários com perfil de vendas. Há outros candidatos que possuem muita vivência na área de vendas, [mas isso] não é suficiente. O desejável é uma mescla.”.

Remetendo às funções clássicas de uma empresa, pode-se perceber que, numa concepção formal-tradicional (Departamento Financeiro, Departamento de Marketing e Vendas, Departamento de Operações e Logística e Departamento de Recursos Humanos – denominação substituída por Gestão com Pessoas), na fala de Selmo (Diretor de Marketing e Franquias), foram destacadas as funções financeiras e mercadológicas. Tal texto faz sentido, quando as pessoas centrais e determinantes no contexto da Rede são: Joaquim (Presidente), com mais prevalência comercial, mas que possui conhecimentos financeiros, e Laura (Diretora Financeira e Controller), que representa o Controle Formal.

É imperioso destacar que, na ausência de Joaquim (Presidente), quem assume a direção da RAR é Laura, seja em negociações, seja para auditar estoques, conforme observação direta do pesquisador em visita ao Centro de Distribuição. Gabriel informou sobre as visitas: “[...] aquela é a sala do Joaquim. Ele não veio e, quando ele não vem, quem ocupa a sala é Laura.”. Durante a visita, Laura (Diretora Financeira e Controller) esteve na sala destinada ao Presidente da RAR, mas foi observada em alguns momentos acompanhando a contagem de itens de estoque e revisando relatórios de Controle Operacional do Centro de Distribuição.

Pode-se perceber que, abaixo do Presidente, numa visão hierárquica, a Diretoria Financeira prevalece. Os fluxos de informação passam por Laura (Diretora Financeira e Controller) que, na literatura de Redes de Negócios (GRANDORI; SODA, 2005), é uma pessoa que possui alta centralidade na gestão. Essa centralidade pode ser visualizada, a seguir:



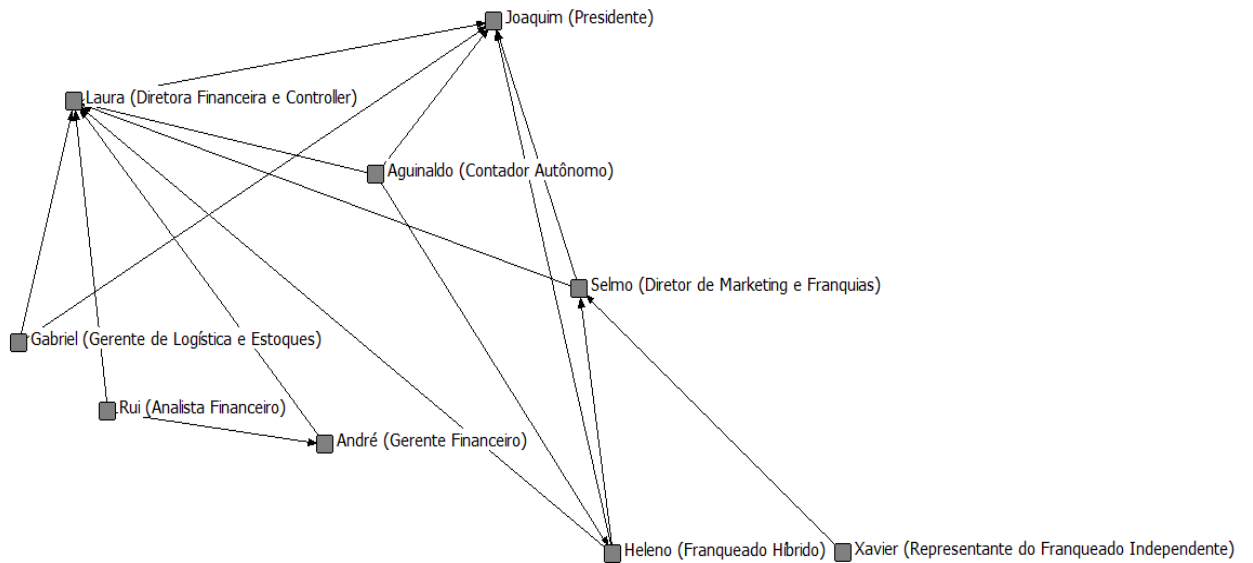


Figura 20 – Sociograma da prestação de contas da Rede RAR.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador a partir UCINET, 6322 (BORHTTI; EVERETT, FREEMAN, 2002).

Cumprе reforçar que dois atores da EMH representam dois pólos da Franquia: Xavier (Representante do Franqueado Independente) é franqueado independente e possui contato, eventualmente, com Selmo (Diretor de Marketing e Franquias); Heleno (Franqueado Híbrido), no entanto, como franqueado híbrido e potencial proprietário de uma franquia independente, atualmente, possui intenso contato com Laura (Diretora Financeira e Controller), Gabriel e Selmo (Diretor de Marketing e Franquias), que são empregados diretos da RAR.

Assim, espera-se que os franqueados independentes possuam Controle Gerencial distinto de suas lojas, enquanto os franqueadores híbridos acabam por compartilhar o mesmo Sistema de Controle Gerencial da RAR. De qualquer maneira, os sistemas de informações gerenciais da Administração Central estão disponíveis para todos os gestores, que importam informações de seus sistemas para alimentar o sistema da Administração Central.

Ao ser questionado quanto à contratação de gerentes para as lojas, Heleno (Franqueado Híbrido) informou que existe uma empresa terceirizada contratada que possui a função de recrutar e selecionar como uma parceira. Aspecto importante é a

redução do Controle Gerencial pelo franqueador, a cada dia, com o intuito de promover mais cooperação.

Segundo o franqueador, não haverá no futuro Controle Gerencial em todas as fraqueadas, mas sim, um processo de coordenação e Auditoria. “Eu confio em todas, mas tem que validar. Eu não controlo, eu audito.”. A fala demonstra uma tendência, mas não deixa de trazer uma contradição, pois Auditoria, também é uma forma de Controle.

Recorrendo a Fairclough (2008), pode ser que exista uma intenção de suavizar o discurso, mas, ainda, uma impossibilidade prática de acabar com Controles (prática social). Por meio da descrição das ações da Auditoria realizada, percebeu-se que ela se aproxima muito de diligências em filiais com a realização de inspeções físicas, bem assemelhada às práticas de avaliação (*valuation*), realizadas quando se compra ou vende empresas (*due diligence*), conforme Taipaleenmaki e Ikaheimo (2013).

Então, qual seria o controle a ser abandonado em prol de outros? De fato, a rotina de Joaquim (Presidente), no chamado controle, é intensa. Ele possui um conjunto de planilhas eletrônicas que representam o cruzamento de informações entre o Sistema Diálogo, informações obtidas do Departamento de Controladoria (supervisionado por Luiza) e do Sistema Fiscal, que envia informações com a ajuda de um Analista de Sistemas terceirizado. Esse pode fazer checagens adicionais por meio de relatórios obtidos da Contabilidade Financeira, realizada, externamente, por Aguinaldo (Contador Autônomo).

Essa informação demonstra, aparentemente, uma dicotomia entre confiar e controlar, mas serve para ilustrar que os controles também geram confiança nos relacionamentos, em linha com Mahama (2006).

Voltando a Fairclough (2008), a utilização de voz passiva quando da elaboração do discurso reflete a intenção de omitir o agente. Entretanto, quando se fala em controles, o Presidente utiliza a construção em voz ativa, com destaque do pronome “eu”, o que pode sinalizar que a prática social o consagra sujeito de destaque pela gama de informações sobre a Rede.

Muitas vezes, ocorrem problemas no Sistema de Informação e a confiabilidade das informações precisa ser garantida. Por mais que a atividade seja

descentralizada, a Administração Central da Rede RAR reserva-se o direito de auditar algumas situações que se mostrem atípicas.

Um caso, por meio da fala do Presidente, foi retomado na reunião de acultramento e reforça a perspectiva: “[...] um novo franqueado, por erro do contador, pagou, de forma equivocada, quatrocentos mil reais, quando deveria ser pago um valor bem menor, por esquecimento da escrituração das notas fiscais de entrada, em prejuízo do Fluxo de Caixa.”.

A partir dessa situação, Joaquim (Presidente), juntamente com Laura (Diretora Financeira e Controller), resolveu implementar o envio mensal pelas franquias do Fluxo de Caixa à Administração Central, a fim de não apenas evitar problemas de Gestão Financeira, mas também, para coordenar o aprendizado necessário nas franqueadas.

O pesquisador, ao questionar André (Gerente Financeiro) e Rui (Analista Financeiro) a respeito das principais métricas e dos acompanhamentos realizados, foi informado de que Joaquim (Presidente) deseja ter conhecimento diariamente quanto às informações de faturamento e de estoque de todas as lojas próprias e franqueadas (híbridas e independentes). As informações comerciais são acompanhadas por Selmo, além de Joaquim.

O acompanhamento de gastos é um processo de interesse do Presidente. Pode-se perceber, por meio da análise de relatórios disponibilizados por Heleno (Franqueado Híbrido) e por Rui (Analista Financeiro), que o Sistema de Diagnóstico de Controle é considerado tradicional e orientado por informações financeiras, em especial, pelo Orçamento.

Para a evidenciação dos relatórios utilizados no Diagnóstico de Controle, em que há informações orçadas e reais, além de serem analisadas as variações, serão apresentados cinco recortes dos referidos documentos: “Farol”, receitas, gastos, contas do Balanço Patrimonial e Fluxo de Caixa e os detalhamentos de algumas informações. A utilização dos próprios relatórios da Rede segue padrão amplamente utilizado por Macintosh e Quattrone (2010), quando da apresentação do estudo de caso da Companhia de Jesus.

Inicialmente, cabe destacar que ocorre na RAR a utilização de um sinalizador de exceção. Esse sistema é denominado de “Farol” e tem a finalidade de

facilitar a identificação de elementos que geram pontos de atenção, ou seja, são variações significativas do que ocorreu em uma situação real quanto ao que foi orçado.

A análise do Farol ocorre da seguinte forma: se o valor de despesa prevista ou realizada ficar em até 79% da média de 2013, não há necessidade de ações corretivas por parte de Laura (Diretora Financeira e Controller) e Joaquim (Presidente). Entretanto, se o valor da despesa superar em 80% a 100%, a despesa do mês é colocada em atenção, visto que despesas que forem maiores que a média mensal do Orçamento do ano anterior demandam ações diretas de Laura (Diretora Financeira e Controller) e sua equipe, que deverão propor ações corretivas. Segue representação do orçamento, retirada dos relatórios da Rede RAR.

COR	VARIAÇÃO EM RELAÇÃO AO PREVISTO	SINALIZAÇÃO
Verde	79%	Dentro da média do ano anterior (2013) até o limite de 79%.
Amarelo	80%	Atenção ao valor (se entre 80% a 100%) da Média de 2013.
Vermelho	101%	Despesa superior à média mensal do orçamento de 2013.

Quadro 21 – Farol de Monitoramento de Gastos.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

Pode-se perceber que houve a institucionalização por parte do Presidente de um artefato próprio, o Farol, para chamar a atenção de variações atípicas entre o previsto e o realizado. Foi possível perceber que reprogramações, em consequência de divergências, bem como, justificativas das variações, não são registradas nos conjuntos de planilhas orçamentárias. A seguir, são apresentados os relatórios utilizados pela Administração Central:

TOTAL DE RECEBIMENTOS
Receita Líquida de Vendas
Faturamento Nacional
Faturamento Exterior
Vendas Varejo
Prestação de Serviços
Outras Receitas
Origens não Operacionais
Origens de Terceiros (empréstimo + transferência recebida)
Deduções da Receita

Quadro 22 – “Receitas-Entradas de Caixa” da Rede RAR.

Fonte: Rede RAR.

Veja-se que, na análise das entradas de fluxo de caixa, existe um híbrido de nomenclaturas contábeis, fiscais e financeiras. Na presente tese, será utilizada a expressão “Receitas-Entradas de Caixa”. De fato, existem informações que são obtidas pelo regime de competência e outras, pelo regime de caixa.

Quando se busca informações a respeito de “Receitas-Entradas de Caixa” em Taipaleenmaki e Ikaheimo (2013), os autores sugerem uma convergência entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira. Perceba-se que, intuitivamente, a Rede RAR parece antecipar uma similaridade importante com as demonstrações financeiras por segmento. Uma vez que a RAR não possui um sistema de custeio e um processo de distribuição de gastos da estrutura administrativa, no que se refere à receita, o detalhamento por tipo de receita no segmento de negócios sinaliza uma possibilidade ou uma demanda informacional não atendida, que é o resultado por segmento de negócios.

O detalhamento oportuniza uma leitura por segmento, ainda que somente no faturamento. Nesse aspecto, a RAR atuaria no segmento de varejo, prestação de serviços, faturamento nacional e faturamento internacional. É fato que a elaboração da demonstração – embora por dedução – seja possível, não diferencia o Fluxo de Caixa Operacional do Financeiro e do Investimento, tal como preconizado pela Lei 11.638/07.

A perspectiva do acompanhamento por segmento é validada internamente na RAR por meio da entrevista com Selmo (Diretor de Marketing e Franquias),

quando comentou que os resultados são analisados por distribuição (grandes livrarias), atacado (escolas), professor (que tem desconto), varejo (aluno) e virtual (comércio eletrônico). Uma ressalva, em relação à fala dele e o artefato analisado é a de que são os resultados, pelo menos de vendas, acompanhados, também por temas (ensino de idiomas, dicionários, educação e Ciências Humanas) e idiomas (inglês, alemão e outros), conforme está discriminado, a seguir.

DETALHES DA VENDA
Venda por editora - Total R\$
Editora Inglesa 1
Editora Estadunidense 1
[...]
Outras
Venda por tema - Total R\$
Ensino de Idiomas
Dicionários
Educação
Ciências Humanas
Venda por Idioma - Total R\$
Inglês
Alemão
[...]
Português p/ estrangeiros
Outros
Venda tipo de cliente - Total R\$
Consumidor
Instituição Pública / Biblioteca/ CTP
Alternativos
Estabelecimentos de ensino
Funcionários
Livraria Distribuidor
Livrarias
Professores
ONG / Outros

Quadro 23 – Receitas com detalhamento ou esboço de resultado por segmento na Rede RAR.

Fonte: Rede RAR.

Por meio do próximo quadro, a seguir, pode-se defender a existência de um hibridismo, “Pagamentos-Gastos” no relatório, no que se refere à nomenclatura contábil e financeira. Um item destacado é o detalhamento do custo do

desembaraço aduaneiro, uma vez que a Rede possui uma atividade importadora relevante e seus gastos são minuciosamente acompanhados.

<b>Total dos Pagamentos</b>
Custos (compras + embalagens)
Total de Compras
<b>Compras Nacionais</b>
Compras de Mercadorias (nacionais)
Frete sobre Compras (nacionais)
Compras Internacionais
Compras de Mercadorias (internacionais) – Devolução de compra
Frete internacional
Frete nacional
Desembaraço Aduaneiro
Outras despesas (importação)
Embalagens
<b>Despesas (RH + Estrutura + Vendas/Marketing)</b>
Despesas com Recursos Humanos
Despesas Fixas
Despesas Variáveis
Serviços de Terceiros
Despesas com Estrutura e Funcionamento
<b>Despesas com Estrutura e Funcionamento</b>
Utilidade e Serviços
Ocupação
Despesas de representação
Despesas Administrativas
Despesas com Veículos
Manutenção
Seguros
Impostos
Despesas Financeiras
<b>Despesas com Vendas e Marketing</b>
Comissões e bônus
Despesa com Vendas
Despesas com Promotores/Promoções/Eventos
Despesas com Marketing
Outros
Investimentos
Outras Saídas (Empréstimos liquidados + transferências + lucros + diversos)
Retenções na Fonte

Quadro 24 – “Pagamentos-Gastos” da Rede RAR.

Fonte: Rede RAR.

As implicações para fins de gestão são evidentes: ao misturarem Regime de Competência (critério científico, societário e fiscal) e Regime de Caixa (critério meramente financeiro), a emergência de ambiguidades e as incertezas quanto às informações seriam previsíveis somente pela leitura do artefato.

Em entrevista complementar com um dos atores, um deles declarou (omite-se o nome por questões éticas): “Eu não posso ter um valor no relatório da Controladoria, outro valor no Sistema de Informação e um valor totalmente díspar gerado pela Contabilidade terceirizada. Isso causa uma confusão enorme para quem

toma a decisão.”. Logo, pode-se perceber que o trabalho de conciliação entre as diferentes informações na Rede pode gerar, não apenas consumo de recursos do departamento financeiro, mas, sobretudo, impactos consideráveis nas Tomadas de Decisão da área comercial, que fica sem ter parâmetros para suas ações.

Na medida em que existem dificuldades na obtenção das informações orçamentárias e financeiras, utilizou-se de mapeamento, porém essas são formas horizontais (CHENHALL, 2008). Assim, buscando aprofundar o conhecimento das práticas de Controle Gerencial no contexto de organizações da gestão atual, mostra-se oportuna a possibilidade de se buscarem ferramentas da Gestão por Processos (DE SORDI, 2008). Por meio de entrevistas, foram elaborados dois fluxogramas com o uso do *software* Bizagi Process Modeler (Bizagi 2.5.1.1.), exposto na figura, a seguir.

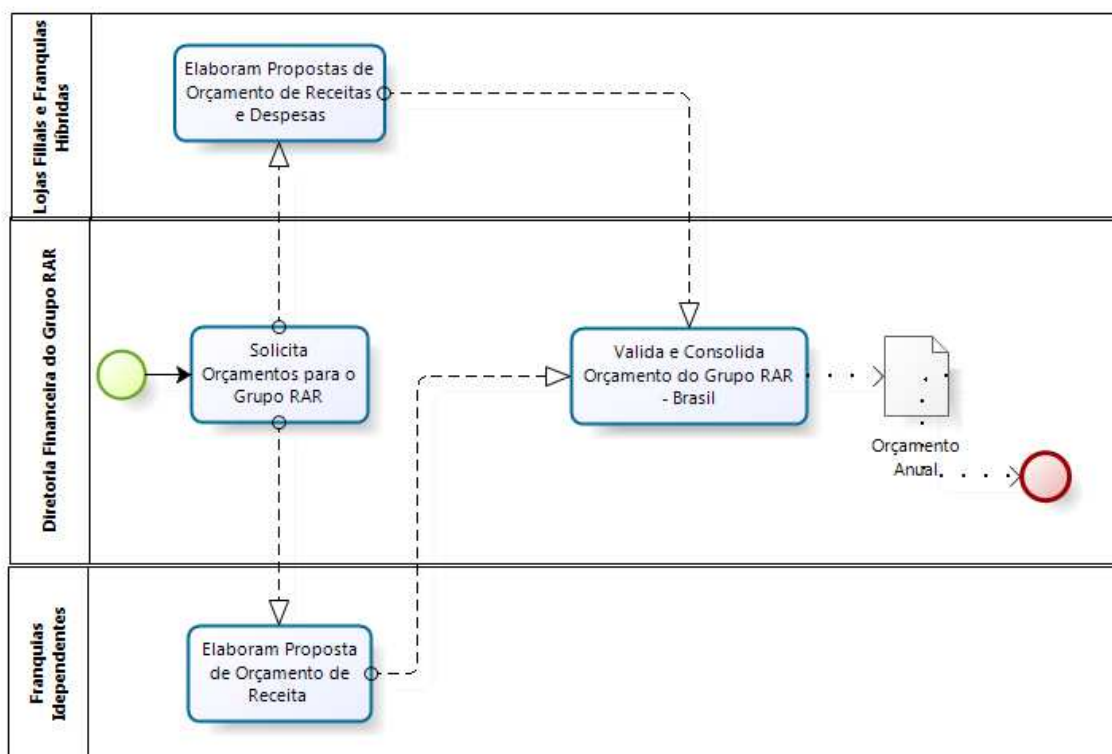


Figura 21 – Fluxograma do orçamento da Rede RAR.

Fonte: Elaborada pelo pesquisado com auxílio do *Software* Bizagi Modeler (2013).



Logo, o Orçamento das franquias independentes possui *interface* e intensidade diferenciada do Orçamento dedicado às híbridas e das lojas próprias. Essa modelagem está coerente com o Modelo de Franquia adotado e com a estratégia da Rede RAR. A diretriz é que o acompanhamento dos gastos de cada franquia independente é responsabilidade do franqueado. Na figura, a seguir, estão expostas as ações do fluxograma de orçamento da Rede RAR.

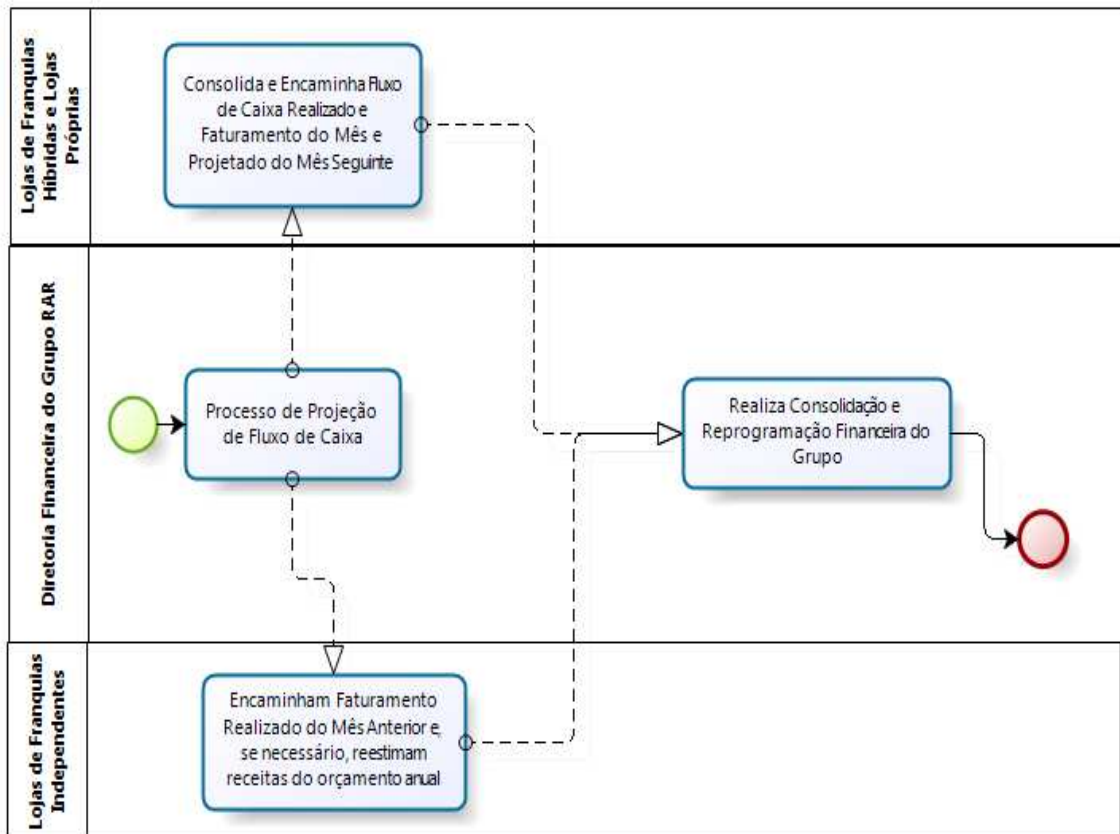


Figura 22 – Fluxograma do orçamento da Rede RAR.

Fonte: Elaborada pelo pesquisado com auxílio do *Software Bizagi Modeler* (2013).

O trabalho de acompanhamento de Fluxo de Caixa entre franquias híbridas e franquias independentes é diferente. Enquanto o foco do acompanhamento do Fluxo Financeiro das franquias independentes está nas receitas, as franquias híbridas devem também estimar gastos, ensejando um intenso trabalho orçamentário.

Ao questionar o Gerente Financeiro, foi possível detectar a estruturação de uma Controladoria subordinada à Diretoria Financeira e responsável pelas funções de Controladoria, sendo um típico *Controller*, que acumula funções da área Financeira. Na Diretoria Financeira, além da *Controller*, há oito empregados. Exercem atividades de Tesouraria dois empregados; uma empregada exerce a função de Auditoria Fiscal e Logística e, finalmente, três empregados exercem funções de Controladoria.

Informaram os respondentes que não é calculada a rentabilidade mensal por loja, mas somente o Lucro Líquido e o monitoramento do Fluxo de Caixa da Administração Central da RAR. Em entrevista com André (Gerente Financeiro) e Rui (Analista Financeiro), foi comentado que eram calculados os resultados sem a utilização de um percentual, para se obter a rentabilidade.

Essa informação é validada por Joaquim (Presidente) que afirmou utilizar-se, dentre dez indicadores prioritários: Vendas, Custo de Mercadorias Vendidas, Lucro Operacional antes da Tributação, Depreciação e Amortização; Nível de Estoque, Inadimplência, Produtividade (por empregado, por vendas e por resultados) e Farol, para gastos.

Por meio da análise do caso, fica evidenciado que, no Sistema Diagnóstico de Controle, métricas de rentabilidade – tais como: retorno sobre o investimento (ROI), retorno sobre o patrimônio líquido (RPL) e retorno sobre o ativo (ROA) – não são utilizadas. Pode-se perceber que a convergência prevista por Taipaleenmaki e Ikaheimo (2013) não aconteceu quanto aos indicadores de rentabilidade.

Cabe destacar que outras métricas de Gestão são obtidas por Selmo (Diretor de Marketing e Franquias), que acompanha diariamente e com maior ênfase o resultado comercial das franquias híbridas e independentes. O fato importante é que os resultados eram acompanhados por empresa individual (com um único Código Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ) e por dígito identificador das filiais. Tal situação, segundo os respondentes, gerava o volume maior de despesas no CNPJ da matriz, e não havia um rateio das despesas da Administração Central.

A Gestão de Estoques foi um dos principais motivadores a fundamentar o surgimento da Rede de Franquias de Livrarias. Era preciso pensar numa alternativa para reduzir o alto custo que o controle do estoque gerava ao empresário, pois não havia controle das mercadorias devolvidas.

Por se tratar de varejo, as informações de estoque demandam não apenas indicadores, mas também, um intenso trabalho com visita aos Centros de Distribuição, realizado por Joaquim (Presidente) e, em sua substituição, por Laura (Diretora Financeira e Controller). Apesar do grau de informatização do Sistema Diálogo, pode-se perceber que o item estoque demanda um intenso trabalho de controle.

No que se refere ao estoque e à transferência de produtos, cabe destacar uma prática denominada na Rede RAR de Moeda-Livro. Trata-se de um sistema de preços de transferência para que os franqueados realizem negócios com a EMH. Comentou-se que a Moeda-Livro é calculada contemplando a relevância dos custos logísticos e *overhead* das áreas que realizam as compras internacionais, sobre os custos das mercadorias a serem transferidas. Essa moeda não é mensalmente reavaliada e, de forma *ad hoc*, quando há variações grandes no dólar ou no preço da mercadoria, esse é reajustado, segundo informou Gabriel (Gerente de Logística e Estoque).

Durante observação direta, em visita ao Centro de Distribuição, foi possível verificar uma armazenagem dos livros realizada com a utilização de código de barras. Entretanto, os códigos de barras são utilizados para registrar as mercadorias, de acordo com o acondicionamento nas prateleiras por fornecedor, e não, por tipo de mercadoria para revenda (livro).

Ao ser questionado sobre essa disposição, o Gerente de Logística (Gabriel) informou que havia uma dificuldade associada à mudança de catálogo. Nos últimos cinco anos, os livros ficavam desatualizados em poucos meses. O trabalho de organizar um estoque com mais de trezentos mil itens seria dispendioso, pois os livros mudam muito. Logo, não existe controle do Estoque por item (livro), o que gerou vários questionamentos, tanto para a equipe da Diretoria Financeira quanto para o contador autônomo.

Essa informação acerca do estoque que muda muito depressa está aliada à tendência de redução no ciclo de vida do produto, mas enseja uma discussão importante quanto à relação custo/benefício da informação do custo unitário da mercadoria para revenda.

Em tese, um bom sistema de informação, perfeitamente implantado, levaria à obtenção imediata do custo unitário real de cada item, dado o avanço da tecnologia de informação e de suas possibilidades de captura de informações físicas, via rádio frequência e código de barras ou graças a informações monetárias de valores FOB e CIF, constantes nas notas fiscais de entradas de livros nacionais, *invoices* ou nas Declarações de Importações (DI) para livros importados.

Na atual Plataforma Teórica, atores centrais da Rede possuem informações precisas sobre o estoque total. Entretanto, custos unitários por livro, em consequência da não distribuição de custos logísticos, não é de conhecimento corporativo, embora possa ser obtido indiretamente via sistema de informática terceirizado, segundo informam Laura (Diretora Financeira e Controller), Aguinaldo (Contador Autônomo) e André (Gerente Financeiro). O contador Aguinaldo comentou a esse respeito: “Como o negócio da RAR é varejo, não se mostra adequado à aplicação do custeio, assim como ocorre na indústria.”.

Heleno (Franqueado Híbrido) informou que Laura (Diretora Financeira e Controller) possui as informações de estoques, faturamento e gastos para tomada de decisão. Assim, Laura (Diretora Financeira e Controller) não tem acesso apenas a dados referentes ao estoque físico. Pode-se perceber que uma pessoa central para a decisão da Rede é, justamente, aquela detentora de uma informação contábil-financeira, o que lembra a literatura de centralidade em redes (LAZZARINI, 2008).

Laura (Diretora Financeira e Controller) possui relações de monitoramento e compartilhamento de informações com diversos agentes na Rede, a exemplo de empregados do Departamento Financeiro, outros diretores e, em substituição a Joaquim (Presidente), monitora, diretamente inclusive a atividade de Logística. A Diretora Financeira e Controller recebe até mesmo informações sobre fornecedores (ex. quebra de contrato e problemas relacionados à importação de produtos). Durante entrevista, ela explicou: “[...] em nosso negócio, precisamos ficar muito atentos com fornecedores, pois há uma perda, ainda que pequena, de livros que ficam fora do mercado rapidamente.”.

Nesse sentido, sobre a centralidade de Laura (Diretora Financeira e Controller), na Palestra sobre Fluxo de Caixa, um dos franqueados híbridos comentou: “[...] é muito difícil falar com a Laura!”. E outro franqueado replicou: “[...] a

Laura é muito difícil de negociação.”. Ao ouvir tais queixas, Laura [Diretora Financeira e Controller] não se manifestou, mas o presidente interferiu: “[...] não, ela está certa. Tem que ser assim mesmo.”.

O contexto da narrativa era de um acompanhamento metódico das informações e da negociação de descontos com fornecedores em proveito dos franqueados.

Voltando a Fairclough (2008), o texto: “[...] tem que ser assim mesmo.”, representa uma prática social de valorização do resultado. Por oportuno, se a RAR adquirir um livro e repassá-lo com uma margem pequena para franqueados (híbridos e independentes), haverá perda de resultados de uma firma em benefício de outra.

Nesse aspecto, mesmo franqueados híbridos podem adquirir produtos de concorrentes ou de outros fornecedores, validando novamente a fala de que a estratégia da Rede RAR é migrar para o modelo de franquia, dando mais responsabilidade para os ex-empregados híbridos, evitando-se, assim, baixo comprometimento com resultados.

Segundo orienta o Modelo de Simons (1995), Laura é o pólo do Diagnóstico de Controle. De igual sentido à pesquisa Boff, Beuren e Guerreiro (2008), quando tratam da figura do *controller*, confirmam que a posição de Laura é a da pessoa responsável pela eficiência da Diretoria Financeira da Rede RAR. Portanto a conclusão dos respectivos autores foi confirmada na Rede de Negócios investigada.

Assim, o antecipado por Dekker (2004), quanto à coordenação de tarefas e preocupação com apropriações, no caso da Administração Central da Rede RAR, esses conflitos são sublimados em consequência da fragilidade dos Sistemas Diagnósticos. Serviços prestados pela RAR não são custeados, ou melhor, repassados para os franqueados híbridos, porém, quando eles se tornarem franqueados independentes, terão que custear esses serviços, individualmente.

Essa fragilidade quanto ao repasse ou à cobrança de serviços prestados poderia suscitar conflitos quanto à coordenação de tarefas, o que não ocorre. Isso é sensível por meio de falas de um dos atores (omite-se o nome por questões éticas), que comentou: “[...] de fato, há empréstimo de funcionários da loja franqueada [híbrida] para ajudar na contagem de estoque, mas também, relatórios e informações do financeiro são obtidos gratuitamente.”.

Portanto, discutidos os principais resultados obtidos sobre o Controle Diagnóstico, a seguir, os Sistemas Interativos de Controle na Rede RAR são analisados.

#### 4.3.9 Sistemas Interativos de Controle

Foi possível observar que a Rede possui práticas não estruturadas, mas que se aproximam da perspectiva de Sistemas Interativos. Durante a entrevista de Gabriel (Gerente de Logística e Estoque), ele diz: “[...] acompanhamos o preço de cinco concorrentes. Se baixam demais, conseguimos perceber e analisar com o preço de capa da editora internacional.”.

Informações sobre concorrentes e o estado do mercado são captadas via participação em feiras, tais como: a Bienal de Livros e a participação na ANL. Durante a entrevista com o Diretor de Franquia e Marketing, foi possível perceber uma inserção criteriosa quanto às feiras do setor: “[...] a Feira Nacional do Livro virou mico. Fomos consumidos na semana passada, [pois] estivemos muito envolvidos na Feira Nacional de *Franchising*.”.

Durante a apresentação do Fluxo de Caixa, foi possível perceber que as tendências de livros virtuais são acompanhadas pela Rede. Especialmente, a virtualização do livro e a falência de corporações internacionais do segmento de livrarias são insumos relevantes para a gestão da Rede RAR. A corroborar isso, o pesquisador, à época palestrante, ao comentar o modelo de uma livraria internacional, a *Borders*, foi interrompido pelo Presidente Joaquim (Presidente): “[...] que, por muitas razões, faliu.”.

Veja-se o caso em que as práticas de monitorar evidenciam a existência de um Sistema Interativo. Dessa feita, permite-se obter a informação de que o livro virtual no Brasil não atingiu a receptividade esperada. Uma possível bolha, inclusive, no mundo. Em confronto com o mercado exterior, foi possível perceber que existe, mesmo nos Estados Unidos da América, um teto de vidro de 20% do total de vendas de livros (DA COLUNISTA, 2014).

Assim sendo, no máximo, o livro virtual alcança uma parcela reduzida do mercado. Nas palavras do Diretor de Franquias: “[...] livro virtual virou prejuízo.”. Parafraseando autores, a exemplo de Senge (2003), pode ser que o livro virtual tenha uma defasagem de vendas até se tornar dominante no mercado livreiro.

Em intertextualidade, conforme Fairclough (2008), o resultado da pesquisa desenvolvida por Paulino (2010), alicerçada na Teoria de Agência e Alavancas de Controle de Simons (1995), possibilita verificar que, de igual sentido à rede pesquisada pela autora, a Rede RAR utiliza comitês de franqueados para discutir e resolver questões orçamentárias.

Reforçando Alves (2010), que evidenciou interdependência entre os quatro sistemas (Crenças e Valores, Interativo, Diagnóstico e Restrições) por meio de entrevistas, percebe-se que o Sistema Interativo é utilizado em Tomada de Decisão de novos projetos, liderados por empregados que possuam relação com o ambiente.

Um exemplo de como o Sistema Interativo pode influenciar os demais é o caso de um projeto de vendas de brinquedos infantis, sugerido por um empregado, que não somente gerou resultados financeiros, mas também teve implicações no Sistema Diagnóstico de Controle e, fortaleceu o Sistema de Crenças e Valores, no que se refere à inovação e criatividade. Cabe destacar que até o Sistema de Restrições é influenciado, quando as livrarias ampliam as fronteiras de produtos comercializados.

Diferentemente do cenário esperado, em Simões e Rodrigues (2011) e em Lavarda e Pereira (2011), os quais investigaram outras organizações, na RAR, não há uso de indicadores para a verificação de metas estratégicas no escopo do Sistema Interativo. As práticas contempladas, a exemplo de iniciativas e foco em incertezas estratégicas, são realizadas prioritariamente por meio dos gestores. Em relação à participação dos empregados nas decisões estratégicas, um dos entrevistados (omite-se o nome por questões éticas) respondeu que “[...] os empregados participam pouco.”.

De forma sintética, visitadas as evidências do Estudo de Caso, pode-se caracterizar a RAR, no que se refere aos Sistemas de Alavancas de Simons (1995), de acordo com o quadro, a seguir exposto.

SISTEMA	CARACTERIZADORES	FACILITADORES (FORÇAS)	DIFICULTADORES (FRAQUEZAS)
Valores e Crenças	Missão Visão Valores Proximidade entre os atores sociais.	Comunicação	Não revisão da estratégia – Matriz FOFA.
Restrições	Especialização no segmento de idiomas.	Clareza da não competição com o mercado massificado. Localização da loja. Análise da inadimplência (por exemplo, de prefeituras). Fidelização de clientes de varejo (a exemplo de professores) e atacado.	Baixa rentabilidade do segmento de livrarias (2008-2010).
Diagnósticos de Controle	Orçamento tradicional EBITDA Contabilidade financeira Vendas CMV Despesas Nível de estoque Inadimplência Produtividade	Busca por rentabilidade e fluxo financeiro. <i>Controller</i> (Laura) Treinamento do Fluxo de Caixa.	Sistemas de Informação. Baixo grau de institucionalização do Sistema de Custos.
Interativos de Controle	Contatos em eventos <i>Publishnews</i> .	Engajamento institucional (ANL).	Dispersão de informações na rede mundial de computadores e eventos.

Quadro 25 – RAR e as Alavancas de Simons (1995).

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

Assim, analisado o Sistema de Alavancas de Controle de Simons (1995), os Controles Formais e Informais na Rede RAR são estudados no próximo tópico, do presente capítulo.

#### 4.3.10 Controles Formais e Informais

Em relação aos controles Formal e Informal, visualizados na Administração Central da RAR, pode-se confirmar, à luz da literatura e na visão de Andrade (2010), que a estrutura é composta por indivíduos preocupados com a manutenção de relações recíprocas, que são apoiadas em um ambiente de confiança mútua entre eles e em mecanismos estruturados de controle.



Dos Controles Formais, destacam-se a elaboração periódica de relatórios, acompanhamento de indicadores, dos quais foram destacados, anteriormente, os mais utilizados pela Presidência, compondo um Sistema de Diagnósticos de Controle com muitas atividades. Dentre eles, os relatórios de Orçamento em que constam gastos e receitas mensais; e, no Controle Formal, verificou-se a utilização de um cronograma a ser estabelecido até o dia 15 do mês seguinte.

Segundo entrevista com André (Gerente Financeiro) e Rui (Analista Financeiro), existe um cronograma de fechamento financeiro. Do primeiro dia útil ao décimo, ocorre o fechamento mensal financeiro (Contabilidade Gerencial interna). Do décimo dia útil ao vigésimo, é realizado o fechamento da Contabilidade terceirizada (Contabilidade Financeira externa).

Ainda, em entrevista com Rui (Analista Financeiro), ficou demonstrado que as alterações do processo eletrônico de Escrituração Fiscal geraram uma demanda de adaptação e de padronização dos sistemas, denominada internamente “Sefaz XML”. Portanto, a institucionalização da emissão eletrônica da Nota Fiscal denota a existência de isoformismo coercitivo, conforme Di Maggio e Powell (1991).

Durante entrevista com um dos diretores (omite-se o cargo por questões éticas), foi possível perceber que não há cobrança rígida em relação ao envio de informações (prazos). Tal situação contraria, em parte, a perspectiva de Andrade (2010) quanto à ausência de paternalismo nas relações entre franqueador e franqueado.

Sistemas informatizados são itens merecedores de destaque e são utilizados amplamente planilhas eletrônicas e dois sistemas internos, a saber: Diálogo e Via Logos. Com alguma dificuldade de implementação em algumas praças, percebe-se que existe uma dificuldade de institucionalização do uso dos Sistemas de Informações Gerenciais por parte de seus usuários.

Os sistemas formais são priorizados na Rede RAR, embora Controles Informais existam, a exemplo de visita-surpresa e do Café com Joaquim, os controles são preponderantes. Além de existir uma Contabilidade Gerencial interna, os controles formais contemplam também relatórios da Contabilidade Financeira que são conciliados e auditados.

Esse quadro, em aspecto majoritário, é diverso daquele apresentado por Barbosa (2012) e que diz respeito à não aplicação de Controles Contábeis. Portanto, a RAR apresenta cenário diverso do investigado pela pesquisadora, no qual, dava-se ênfase à atividade em detrimento das questões financeiras.

Em visita ao Centro de Distribuição da Rede RAR, foi possível perceber a fala (omite-se o nome por questões éticas): “[...] Nossa! O sistema está lento hoje. Esse sistema!”. Pode-se analisar que, no contexto pós-moderno, as organizações são dependentes da Tecnologia da Informação. Durante uma entrevista com um dos diretores (omite-se o nome por questões éticas), também foi possível perceber uma insatisfação em relação às falhas quando da emissão de nota fiscal, bem como, com a operacionalidade dos sistemas.

Adentrando um pouco mais à questão da digitalização dos processos na RAR, foi possível identificar fragilidades no atendimento das demandas dos usuários. Em especial, ao questionar sobre acordos de nível de serviços (conhecidos pela sigla em inglês SLA), tanto Heleno (Franqueado Híbrido) quanto Laura (Diretora Financeira e Controller) comentou a respeito de sua ausência.

Logo, pode-se ressaltar que a Rede possui um esforço considerável em tentativas de implementação de sistemas informatizados. Contudo não conseguiu instalá-los completamente. Nas falhas dos sistemas formais, abre-se espaço para um conjunto relevante de práticas informais para compensar desvantagens da estruturação.

Dos Controles Informais, Joaquim (Presidente) adota a filosofia de proximidade com seus colaboradores. Há visitas-surpresa e os conhecidos “Café com Joaquim”. Essa prática está em linha com Dekker (2004) que, ao delinear o Controle Gerencial interorganizacional, não apenas mencionou controles de resultado, controles comportamentais, mas também, os controles sociais.

A possibilidade de visitas surpresas ou os programados “Café com Joaquim” demonstram que o controle social pode ser realizado numa perspectiva mais próxima dos franqueados, sugerindo o que Macintosh e Quattrone (2010) denominam de controles carismáticos.

Portanto, a prática de utilizar conversações mediadas por café é algo conhecido pela literatura internacional (MACINTOSH; QUATTRONE, 2010). Se o

estudo utilizou *café conversations* como meio de introduzir o *Balanced Scorecard* (BSC) na Rede pesquisada; a metodologia é utilizada durante visitas do Presidente da Rede RAR aos franqueados e aos Departamentos da Administração Central.

Em analogia à Macintosh e Quattrone (2010), os encontros mediados por “Café com Joaquim” se constituem uma metodologia criada para reforçar a interação sobre questões críticas e tentar maximizar a habilidade que os indivíduos possuem em desenvolver possibilidades criativas por meio de ação coletiva.

Heleno (Franqueado Híbrido), ao ser questionado sobre como ocorre o ingresso e a saída na Rede RAR, bem como, sobre reuniões, informou a necessidade de se conversar com Selmo (Diretor de Marketing e Franquias). Comentou que um dos aspectos mais importantes da Gestão das Franquias é a seleção dos franqueados, que passa por uma análise cadastral do histórico do potencial franqueado. A passagem possibilita verificar que o modelo de Dekker (2004) é mais alinhado ao pré-engajamento do franqueado, no caso da Rede RAR.

Quanto ao estabelecimento de metas estratégicas, não foi possível evidenciar cifras ou, ainda, percentuais dos indicadores estratégicos, sejam esses em relação a participação de mercados, redução de custos ou padronização de qualidade de novos entrantes, pois os entrevistados não forneceram essas informações.

O Controle Interorganizacional, após a entrada na Rede, mostra-se distinto entre lojas franqueadas independentes, lojas franqueadas híbridas e lojas próprias. Nas franquias, utiliza-se uma informação de preço de capa para a geração da receita unitária. Esse conceito permite que seja realizada uma margem de negociação, pelo varejista franqueado, que recebe a mercadoria por um custo determinado pela Administração Central (o preço de transferência já comentado). As lojas híbridas, não utilizam um sistema de custeio e as franquias independentes fazem apenas Fluxo de Caixa, destacando recebimentos e pagamentos.

No que se refere aos Controles de Comportamento (DEKKER, 2004), não foram evidenciadas especificações quanto aos procedimentos de pedidos de livros estrangeiros. Pode-se resgatar a seguinte fala de Gabriel (Gerente de Logística e Estoque): “[...] eu ligo para os franqueados e peço “Olha, gente, tem que fazer o pedido da semana!”. Voltando a Fairclough (2008), percebe-se o baixo grau de

institucionalização na rotina formal – realização de pedidos de compras internacionais. Logo, se existissem procedimentos bem institucionalizados, não seria necessária uma ação autopoiética por parte desse gerente de Logística e Estoque.

Programas de inovação são percebidos na Rede RAR e aqueles relacionados à tematização da loja, a exemplo de brinquedos infantis, denotam a existência de programa de inovação, mas esses são desenvolvidos pela área de Marketing ou pelo Gerente de Logística, que realiza as importações.

No que se refere ao Controle Social, foi possível evidenciar que a rede, na seleção do parceiro, utiliza algo bem próximo do que Dekker (2004) mencionou sobre a compatibilidade cultural, ou seja, que fatores informais são utilizados. O perfil financeiro não afasta a necessidade de uma análise de postura empreendedora do candidato, segundo Selmo (Diretor de Marketing e Franquias). Portanto, restam elementos subjetivos, ainda que residualmente, como é o caso do Controle Social da Rede.

De forma mais detalhada, comentou Selmo (Diretor de Marketing e Franquias) que, para escolher um franqueado, é utilizado um conjunto de informações que compõem o cadastro do candidato. Inicialmente, são analisados: a renda per capita da cidade, o número de escolas privadas, públicas e bilíngues na cidade, penetração de mercado, hábito de leitura e estudo no mercado por meio de pesquisas de *geomarketing*. A pré-qualificação conta também com a análise de experiências profissionais, comerciais e financeiras.

Há que se destacar que, como preconizado por Dekker (2004), existem reuniões anuais, correspondendo ao controle social. São discutidos aspectos do negócio de livrarias e suas tendências futuras, sendo igualmente o momento propício para compartilhamento de informações e valores. As Alavancas de Controle de Simons (1995) se mostram oportunas nesse momento, pois não são apenas as informações do Sistema Diagnóstico de Controle que são utilizadas.

Assim, pode-se afirmar que o a RAR superou a visão centrada na mercadoria para revenda e foi desafiada a acompanhar novos aspectos de gestão, tais como: comunidades temáticas e plataformas baseadas na experiência, conforme literatura discutida no Capítulo 2 (PRAHALAD, 2012).

Portanto, investigados os Controles Formais e Informais, a seguir, discute-se a institucionalização de Controle Gerencial na Rede RAR, no Quadro 28, que é a síntese desse processo.

CONTROLE	PRÁTICA SOCIAL INSTITUCIONALIZADA	FACILITADORES (FORÇAS)	DIFICULTADORES (FRAQUEZAS)
CONTROLES FORMAIS	Sistemas informatizados. Orçamento. Contabilidade Financeira. Contrato de franquia.	<i>Controller</i> . Padronização de Relatórios. <i>Dropbox</i>	Baixa maturidade em Governança de TI. Integração de Sistemas de Informação (Diálogo e Via Logos) com geração de informações não confiáveis.
CONTROLES INFORMAIS	Café com Joaquim. Semana de Aculturação. Reciclagem manual. Visita surpresa de Joaquim.	Perfil carismático de Joaquim. Transparência no trato social. Proximidade entre os atores sociais.	Crescimento da Rede (com a dispersão, fica mais rara a presença de Joaquim).

Quadro 26 – Institucionalização do Controle Gerencial na RAR.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

#### 4.3.11 Institucionalização de artefatos de Controle Gerencial

A partir de Langfield-Smith e Smith (2003), foi possível verificar, quanto ao estágio de institucionalização, que a Rede RAR possui alguns artefatos institucionalizados na Administração Central, nas lojas próprias, mas que estão sendo institucionalizados para as lojas franqueadas.

Quanto ao Planejamento Estratégico, pode-se mencionar que a Rede possui mensagens de comunicação disponíveis em quadros de avisos internos, internet (sítio institucional na internet e página na rede social *Facebook*) e em documentos institucionais, a exemplo de missão e de visão. Deve-se ponderar que a existência de comunicação do Planejamento Estratégico não significa evidência final desse.

Cabe reforçar que, anualmente, são realizadas reuniões para promover integração e capacitação dos franqueados, além de serviços que a franqueadora RAR acaba por prestar aos seus franqueados. São, então, apresentadas as atividades padronizadas, dentre elas, o *layout* da loja. A existência de cinco manuais

demonstra, por exemplo, que há um isomorfismo de tipo coercitivo na Rede (DIMAGGIO; POWELL, 1983), visto que parte das atividades desenvolvidas possui amparo na Lei Brasileira do *Franchising* (Lei 8.955/94), como é o caso da utilização de manuais e de um fundo conjunto de publicidade.

Contudo não foi possível verificar se a Estratégia é monitorada, ou seja, se há um controle sistemático da execução do Planejamento Estratégico. O que dificulta também a garantia de que esse está totalmente implementado. Ocorreu que, durante as entrevistas, não foi verificado o conjunto de métricas ou metas estratégicas.

Pode ser que o não monitoramento da estratégia soe como falso, quando são acompanhados diariamente o faturamento das lojas e a análise mensal das receitas (e receitas de *royalties*). De fato, ao ser questionado a respeito da atualização e acompanhamento da Matriz FOFA, Joaquim (Presidente) pontuou: “[...] como estamos em um momento de transição, não temos a SWOT atualizada. Vamos esperar um pouco para atualizar.”.

Logo, no que se refere ao Planejamento Estratégico, há evidências de que as metas e objetivos da Rede RAR possuem uma dificuldade de monitoramento, visto que não estão totalmente institucionalizados perante os outros participantes da rede. Estudos com informações mais detalhadas são realizadas entre Joaquim (Presidente) e Selmo (Diretor de Marketing e Franquias), quando analisam a situação das franquias nos últimos seis anos, realizando projeções. Contudo das análises são compartilhadas anualmente com os franqueados.

Nesse aspecto, o Planejamento Estratégico, sem um acompanhamento sistematizado das metas, seja com apoio no BSC ou em outro painel alternativo, mostra-se de institucionalização incompleta. Essa falta dificultando o sincronismo entre as Estratégias definidas e a operacionalização diária, tal como preconizadas por Beuren (2011). Cabe informar que a utilização dos dez indicadores utilizados pelo Presidente da RAR é de perspectiva predominantemente financeira.

Cabe destacar que, na RAR, o monitoramento estratégico é parcialmente realizado pelos indicadores, mas deve-se enfatizar que a Rede não utiliza o modelo de acompanhamento estratégico muito comum, que é o *Balance Scorecard* (BSC), o

qual possui quatro perspectivas: financeira, de clientes, processos, de inovação e de aprendizado.

O Orçamento anual está institucionalizado nas lojas híbridas e nas lojas próprias. Contudo, nas franquias independentes, não existe qualquer acompanhamento das práticas orçamentárias, pois essas têm processos de gestão e modelos de gestão e de decisão totalmente autônomos.

Assim, considerando-se Berger e Luckmann (2012), há plena institucionalização quando são observadas normas, artefatos e hábitos. Pode-se dizer, ainda, que o orçamento anual é elemento de destaque do Controle Gerencial da Rede RAR estando institucionalizado pela Administração Central, inclusive com o uso do “Farol”, atendendo ao arcabouço de Tolbert e Zucker (1994). Na RAR, falta capacitar os outros gestores para que seja institucionalizado na Rede como um todo.

Em relação ao orçamento, pontuou Laura (Diretora Financeira e Controller): “[...] o orçamento anual é revisto duas vezes ao ano e, mensalmente, são realizadas revisões.”. A fala de Laura acaba por reforçar que, de fato, existe uma rotina orçamentária nas lojas próprias e nas franquias híbridas, que é o chamado *Rolling Forecast*. A Rede pretende realizar treinamentos para capacitar todos franqueados e institucionalizar esse artefato gerencial na Rede RAR.

Nesse sentido, os resultados do presente estudo, quanto ao Orçamento, convergem com os resultados obtidos por Santana, Colauto e Carrieri (2012), cabendo destacar que Laura (Diretora Financeira e Controller), por ser a segunda pessoa mais antiga na RAR, pode ser a evidência em pessoa de que o tempo é aspecto associado à institucionalização de práticas de Controle Gerencial, pois possui vinte dois anos de serviços prestados a Joaquim (Presidente) e é elemento central em relação aos demais empregados e diretores da Rede RAR.

Após entrevistas com André (Gerente Financeiro) e Rui (Analista Financeiro), foi possível obter a informação de que não são praticados *Beyond Budgeting*, Orçamento de Capital, Análise de Lucratividade de Mercados e Custeio Direto, conforme recomendam Frezatti et al. (2009).

Embora sejam apurados resultados por Estado da Federação Brasileira na Rede RAR, não é realizada uma análise de lucratividade por meio de indicadores, sem ser por tipo de receita ou segmento, como visto anteriormente. Adicionalmente,

a lucratividade, por Estado e por loja, é acompanhada nas lojas híbridas e próprias. O faturamento é monitorado nas franquizadas, mas de acordo com os detalhamentos de um conjunto de planilhas eletrônicas, alimentadas pelos sistemas Diálogo e *Via Locus*.

Confrontando-se a fala de Aguinaldo (Contador Autônomo) e a de Rui (Analista Financeiro), percebe-se uma restrição em análises de lucratividade não assentadas em Sistemas de Custeio. Por certo, a Margem de Contribuição, por unidade de mercadoria, não é enfatizada na Rede RAR.

A ausência da informação do custo unitário é justificada por Aguinaldo (Contador Autônomo), apenas para a apuração dos Custos das Mercadorias Vendidas para Demonstração de Resultados mensal, em que ocorre “[...] a aplicação de uma fórmula que subtrai do estoque inicial o valor do estoque final, sendo somadas as entradas por compras.”. Logo, uma evidência foi refutada por um dos atores.

No que se refere aos artefatos, percebeu-se durante entrevistas com Heleno (Franqueado Híbrido) e Joaquim (Presidente), que a utilização do Lucro Operacional, antes da tributação do Imposto sobre a Renda, Juros e Depreciação/Amortização (sigla em inglês EBITDA), é uma métrica de ampla utilização para fins gerenciais na Rede RAR. E esses não estão institucionalizados na referida Rede.

Os artefatos sugeridos por Borinelli (2006) e Frezatti et al. (2009) são: Custeio Baseado em Atividades, Análise de Ciclo de Vida, Análise de Lucratividade por Produtos e por Clientes, Análise da Cadeia de Valor, Programas de Melhoria da Qualidade, Opções Reais na Análise de Projetos e Investimentos, Técnicas de Pesquisa Operacional, Custeio Variável, Custeio por Absorção, Custeio Alvo, *Benchmarking* e EVA.

Quanto ao *Benchmarking*, foi comentado por André (Gerente Financeiro) e por Rui (Analista Financeiro) que Joaquim (Presidente) realiza comparações de resultados entre as lojas franquizadas, o mesmo fazendo Selmo (Diretor de Marketing e Franquias). Contudo o *Benchmarking* externo não é sistematicamente realizado, mesmo existindo evidências de que concorrentes internacionais e nacionais façam esse acompanhamento.



Nas falas de Joaquim (Presidente), é possível entender que informações de concorrentes são analisadas e, portanto, são levadas em consideração as informações provenientes do Sistema de Restrições, tais como: “[...] o mercado de livrarias não é lucrativo.”, “[...] a *Borders*? Sim, uma grande que faliu!”.

A informação é validada pela informação de Selmo, Diretor de Franquias e Marketing, que comentou a prática de acompanhamento do resultado entre as lojas, inclusive por região. São analisadas as informações das lojas vinculadas à EMH quanto aos recursos próprios e às condições comerciais (capital e liquidez).

Quando há má gestão, a loja franqueada vai para a chamada “UTI”. Nessas situações de baixo desempenho, um gestor interno é chamado para recuperar a operação, conforme informação de um dos respondentes da pesquisa, cuja identidade é mantida em sigilo por questões éticas.

Em entrevista com Joaquim (Presidente) e Heleno (Franqueado Híbrido), o pesquisador questionou quais eram os indicadores priorizados para análise das lojas. Para Joaquim, o Presidente da Rede, há um Controle Gerencial institucionalizado, baseado nos indicadores de Vendas, Custo de Mercadoria Vendida (CMV), Despesas, Lucro Operacional antes dos tributos, depreciação e amortização (EBITDA), Nível de Inadimplência, Produtividade (por empregado, por vendas e por resultado). A empresa pretende institucionalizar esses indicadores em sua Rede RAR. Para isso, é indispensável proporcionar curso de capacitação para todos os franqueados.

Dos indicadores apresentados, nota-se que todos são predominantemente contábil-gerenciais. Essa perspectiva enfraquece visões que diferenciam usuários internos (Contabilidade Gerencial) de externos (Contabilidade Financeira). Por meio dessa evidência, Jiambalvo (2009) mostra que é oportuna reforçar que usuários internos também fazem uso de demonstrativos de Contabilidade Financeira.

Da relação de artefatos, pode-se perceber que o Orçamento é peça institucionalizada há mais de vinte anos na Administração Central da RAR. Essa tem passando por alterações, mas tem legitimidade, em decorrência do tempo, conforme ensinam Santana, Colauto e Carrieri (2012), remetendo ao processo de institucionalização. Verifica-se, entretanto, que os franqueados híbridos demandam

capacitação em gestão econômico-financeira. Segundo destaca Scott (1995), verifica-se que a base da submissão do Orçamento é uma obrigação social.

Da observação direta dos relatórios do Orçamento e do Diagnóstico de Controle, é possível afirmar que existe uma utilização de nomenclaturas próprias da Contabilidade Financeira. O Orçamento na Rede RAR possui um atributo mimético por se assemelhar a um híbrido de Fluxo de Caixa e de uma Demonstração de Resultados do Exercício.

A adoção de uma quantidade pequena de artefatos, tradicionalmente, utilizados, pode ensejar duas linhas de raciocínio. Os artefatos aceitos como úteis pela comunidade científica não se mostram adequados à realidade das médias e grandes companhias. Ou também, aspectos culturais são tão fortes que permitem afirmar uma distribuição diferenciada entre países no que se refere à adoção desses artefatos (MOIZER, 2009).

A seguir, é exposto o quadro, que expõe uma síntese dos artefatos/indicadores institucionalizados e não institucionalizados na Rede RAR.

ARTEFATOS/INDICADORES INSTITUCIONALIZADOS	ARTEFATOS NÃO INSTITUCIONALIZADOS
Vendas Custo de Mercadoria Vendida (CMV) EBITDA Nível de Estoque Inadimplência Produtividade (por empregado, por vendas e por resultado) Moeda-livro (preço de transferência)	Custeio Baseado em Atividades. Análise de Ciclo de Vida. Análise de Lucratividade por Produtos e por Clientes. Análise da Cadeia de Valor. Programas de Melhoria da Qualidade Opções Reais na Análise de Projetos e Investimentos. Técnicas de Pesquisa Operacional Custeio Variável. Custeio por Absorção. Custeio Alvo. <i>Benchmarking.</i> EVA.

Quadro 27 – Institucionalização ou não de artefatos/indicadores.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

Verificado o uso de diferentes artefatos, pode-se corroborar a premissa de que o contexto social é determinante para a adoção dos artefatos de Controle Gerencial (HOPWOOD, 2008). Portanto, o discurso de melhores práticas, mundialmente aceitas de Controle Gerencial parece, parafraseando Fairclough (2008), não ser aceito em determinados contextos, a exemplo do pesquisado.

Adentrando na concepção de institucionalização, é oportuno retomar a contribuição de Dekker (2004), que organizou uma série de mecanismos de controle aplicados às Relações Interorganizacionais.

Considerando o conjunto de mecanismos de Dekker (2004), percebe-se que a RAR mostra que se institucionalizaram em maior grau os Controles Sociais, tais como os programas de aculturação e as ações de treinamento. Pode-se perceber que há um intenso trabalho sobre esse tipo de controle. Os Controles de Resultado não são acompanhados por sistemas de recompensas, implícito na fala de Heleno (Franqueado Híbrido): “[...] cada loja busca o seu resultado”. No que se refere aos procedimentos, o controle sobre Comportamento é considerado institucionalizado por força do contrato de franquia, por meio de manuais do franqueado, evidenciando-se um caráter coercitivo. (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

INSTANTE	TIPO	MECANISMO	INSTITUCIONALIZADO (SIM/NÃO) (exemplo/evidência)
Antes da entrada na Rede	Resultado	Fixação de Metas.	Sim. Abertura de 20 lojas em 2013.
		Sistemas de incentivos.	Não evidenciado.
		Sistema de recompensas.	Não evidenciado.
	Comportamento	Planejamento.	Sim. Organização da loja.
		Procedimentos.	Sim. Realização semanal de pedidos.
		Regras e regulações.	Sim. Manuais do franqueado.
	Social	Interação.	Sim. Semana de Aculturação.
		Reputação.	Sim. Análise Cadastral do candidato a franqueado.
		Redes Sociais.	Sim. Estimulada por encontros regulares entre franquadora EMH e franqueados.
	Depois da entrada na Rede	Resultado	Monitoramento dos resultados.
Sistema de recompensas.			Não evidenciado.
Comportamento		Monitoramento de comportamento.	Auditoria.
		Sistema de recompensas.	Não evidenciado.
Controle social		Aceitação de riscos conjuntos	Não evidenciado.
		Tomada conjunta de decisão conjunta.	Sim. Negociação anual com editoras.
		Resolução conjunta de problemas.	Não evidenciado.
		Desenvolvimento do parceiro.	Sim. Programas de treinamento e reuniões anuais com divulgação de conhecimento financeiro, mercadológico e estratégico. Projeto fluxo de caixa.

Quadro 28 – Mecanismos de Controles Formais e Informais da RAR, vistos como relações interorganizacionais.

Fonte: Adaptado de Dekker (2004).

TEMPO	TIPO	MECANISMO	INSTITUCIONALIZADO (SIM/NÃO) (exemplo/evidência)	
Antes da entrada na Rede	Resultado	Metas estratégicas	Sim. Abertura de 20 lojas em 2013.	
		Metas de curto prazo, tais como: redução de custos e padronização de quantidades.	Sim. Redução do número de itens (SKU).	
	Comportamento	Procedimentos de pedidos e fornecimento.	Sim. Pedidos devem ser realizados por sistema. Ressalva, segundo Gabriel, há “esquecimentos”.	
		Especificações funcionais dos produtos.	Não aplicável.	
		Programas de inovação.	Sim. Exemplo de ambientação infantil: brinquedos lego.	
		Especificação e divisão de direitos de propriedade.	Não evidenciado.	
		Conselho Administrativo da Aliança.	Não evidenciado.	
		Grupo de Trabalho.	Não evidenciado.	
	Social	História conjunta e compatibilidade cultural.	Sim. Além de critérios objetivos, segundo Selmo, há aspectos subjetivos.	
		Projeto de governança conjunta.	Não. A governança é assimétrica e realizada pelo franqueador, mas franqueados podem influenciar.	
		Metas de curto prazo.	Sim.	
		Confiança em outras alianças.	Sim. Além de critérios objetivos, segundo Selmo, há aspectos subjetivos.	
		Relação de longo prazo.	Sim. Além de critérios objetivos, segundo Selmo, há aspectos subjetivos.	
		Reputação.	Sim. Além de critérios objetivos, segundo Selmo, há aspectos subjetivos.	
		Acordo de livros abertos.	Não. Existe envio de informações por parte de franquias híbridas (total) e independentes (faturamento).	
		Contratação incompleta intencional.	Não evidenciada.	
	Depois da entrada na Rede	Resultado	<i>Open book accounting</i> : redução de custos.	Não evidenciado.
			Compartilhamento de benefícios.	Sim. Negociação coletiva com fornecedores para toda a Rede.
Comportamento		Revisão preliminares de possíveis inovações.	Não evidenciado.	
		Comitê Administrativo de Monitoramento.	Não evidenciado.	
		Auditoria do plano de qualidade.	Não evidenciado.	
Control e social		Comitê Administrativo da Aliança.	Não evidenciado.	
		Grupos Conjuntos de Trabalho.	Não evidenciado.	

Quadro 29 - Mecanismos de Controles Formais e Informais da RAR, vistos como Alianças.

Fonte: Adaptado de Dekker (2004).

Dessa feita, apresentados os principais pontos relacionados à literatura de Dekker (2004) na Rede RAR de Livrarias, o próximo tópico trata de um quadro síntese sobre este Estudo de Caso.

#### 4.4 Síntese do Estudo de Caso

A síntese do Estudo de Caso é apresentada e, a partir dessa síntese, são revisitados os principais achados sobre a Rede RAR de Livrarias, que seguem expostos no quadro, a seguir.

TÓPICO	SÍNTESE	FACILITADORES (FORÇAS).	FACILITADORES (FRAQUEZAS)
Escolha da Rede.	Palestra: Fluxo de Caixa.	CRC-SP, Heleno, Joaquim.	Não corresponde.
Surgimento da RAR.	São Paulo, 1985.	Saída do grupo português – Casamento.	Investimento inicial do empreendimento.
Surgimento da EMH.	São Paulo, 2012.	Experiências no exterior, Advogado.	Resistência à mudança estrutura, inicialmente, pelo empreendedor.
Mudança estrutural.	Estoque.	Sensação de baixa eficiência em fretes de devolução.	Sistemas informatizados.
Mudança estrutural.	Responsabilidade dos empregados.	Proximidade com a Gestão; interesse em serem franqueados.	Não alinhamento com a estratégia.
Mudança estrutural.	Gestão Estratégica.	Ambiente.	Não atualização da matriz FOFA.
Mudança estrutural.	Gestão da Marca.	Senso de urgência do gestor.	Controles operacionais executados pelos Diretores.
Franqueados.	Híbridos (ex-empregados) Independentes (investidores).	Ex-empregados Interesse de investidores.	Perda dos melhores empregados.
Cliente preferencial.	Professor de idiomas.	Aquisição para alunos.	Não identificado.
Expansão.	Novos franqueados.	Ausência de lojas em cidades de médio porte.	Dispersão geográfica.
Concorrentes ou complementadores.	Livraria da Vila, Nobel (rede), Saraiva, Cultura (grandes) Amazon (internacional).	Cooperação no segmento no que se refere à distribuição e importação.	Concorrência massificada.

Quadro 30 – Síntese do Estudo de Caso.

Fonte: Elaborado pelo pesquisador.

Nesse momento, mostra-se oportuno, para fins de discussão, trazer a questão problema e a questão da tese que tratou de verificar como o Controle Gerencial, sob a perspectiva do modelo de Alavancas de Controle de Simons, pode ser institucionalizado em uma Rede de Negócios.

Para compor a síntese teórico-empírica, após os procedimentos da presente pesquisa e a partir de Scapens (2004), propõe-se a figura, a seguir, que liga as questões de pesquisa, a fontes de informações e métodos, a justificativa, os aspectos de viabilidade práticos do caso e considerações éticas. A questão principal será retomada após a satisfação das questões secundárias que orientaram o presente estudo e cujas evidências foram analisadas anteriormente. As implicações no que se refere ao Controle Gerencial são explicitadas concomitantemente à apresentação das perguntas.

QUESTÕES DA PESQUISA (PRINCIPAL E OUTRAS) E CONSTRUCTOS	FONTE DE INFORMAÇÕES E MÉTODOS (EVIDÊNCIA)	JUSTIFICATIVA (COMO A EVIDÊNCIA PODE SER USADA?)	ASPECTOS DE VIABILIDADE	CONSIDERAÇÕES ESTÉTICAS
<p>Como o Controle Gerencial, vis-à-vis o modelo de Alavancas de Controle de Simons, pode ser institucionalizado em uma Rede de Negócios?</p> <p>a) Sobre os Sistemas de crenças, sistemas interativos de controle, sistemas de restrições e sistemas diagnósticos de controle, quais as características de cada sistema na rede pesquisada? Ocorreu evolução? Como? Por quê? (SIMONS, 1995)</p> <p>b) Qual o padrão de características das empresas componentes da rede? Ocorreu evolução? Por quê? Se positivo, houve impacto no modelo de negócio da rede? (OLIVER, 1991)</p> <p>c) Qual o modelo de negócio da rede atualmente? Esse modelo guarda similaridade com outro utilizado no início? Por quê? (DAFT, 2014)</p> <p>d) As informações na rede são acessadas facilmente? Como? Qual o ator central? (OLIVER, 1991)</p> <p>e) Quais os controles de resultado, comportamento e sociais? (DEKKER, 2004)</p> <p>f) Há institucionalização de práticas e artefatos de Controle Gerencial? (DIMAGGIO; POWELL, 1983); (FREZATTI, 2009)</p> <p>g) Há percepções e evidências conflitantes e convergentes? (YIN, 2001).</p>	<p>Foram utilizadas entrevistas, análise documental e observação direta.</p> <p>O caso, Yin (2001), foi elaborado por meio de triangulações e análise crítica de discurso.</p> <p>Foram investigadas as evidências de texto, prática discursiva e prática social, segundo Fairclough (2008).</p>	<p>A pesquisa se justifica pela literatura de Controle Gerencial abordar predominantemente a empresa de forma isolada fora do contexto de Redes de Negócios.</p>	<p>O pesquisador utilizou transcrições das entrevistas.</p> <p>Foi possível obter acesso à Diretoria da Rede RAR, aos Franqueados Híbridos e Franqueados Independentes.</p> <p>Transcrições validadas.</p>	<p>A confidencialidade foi realizada por meio de troca de nomes da empresa e dos atores envolvidos na pesquisa. Adicionalmente, foi elaborado o protocolo ético.</p>

Quadro 31 - Síntese de Questões, Constructos e Procedimentos, Métodos, Éticos e de Viabilidade.

Fonte: Elaborado pelo Autor e adaptado de Scapens (2004), Mason (2002).

A Rede RAR implantou elementos que permitem caracterizar a institucionalização das alavancas de Controle de Simons.

Os Sistemas de Crenças são evidenciados nos textos de comunicação institucional de valores em diversos ambientes na Rede RAR (salas, quadros de



avisos e intranet). Entretanto pode-se perceber que valores, como a informalidade e a proximidade, observadas durante a pesquisa, são práticas sociais não capturadas no texto.

Os Sistemas Diagnósticos de Controle possuem dominância nas atividades de controle gerencial da Rede, exemplificadas nas rotinas orçamentárias, de consolidação de fluxo de caixa e na análise de rentabilidade, mediante utilização de verificações e recuperações de franquias (UTI).

A utilização de métricas e indicadores são rotinas consolidadas na RAR, contudo lucratividade por produto e *benchmarking* externo, dentre outros artefatos de Controle Gerencial, não são utilizados – fato possivelmente explicado pelas dificuldades de estrutura de Governança de TI e pelo posicionamento estratégico da Rede RAR (especializado em literatura estrangeira).

Em complemento, os Sistemas Diagnósticos da Rede possuem interfaces com diversas fontes de informação, a exemplo de participação de feiras, utilização de pesquisas mercadológicas e portal *Publishnews*.

A própria inovação nos processos de trabalho demanda o sucesso dos Sistemas Diagnósticos da Rede, a exemplo de um projeto para atendimento ao Programa Ciência sem Fronteiras e da implantação da venda de brinquedos nas lojas.

No que se refere aos Sistemas de Restrições, verifica-se que a Rede consegue posicionar-se de modo estratégico (especialização em língua estrangeira) e identificar segmentos que devem ser evitados, a exemplo da venda para prefeituras, historicamente com alto risco de inadimplência. Essas características são explicadas pela decisão estratégica de mudança de um modelo vertical (estrutura piramidal) para outro, horizontal (franquia).

As implicações desses achados para o Controle Gerencial é a existência de um padrão que demanda uma articulação maior entre a Rede, o mercado, a associação de livreiros, a editora e os franqueados independentes. A natureza interativa do Controle Gerencial mostra ter maior intensidade de comunicação dos atores, comparativamente à natureza piramidal.

As firmas que participam da Rede RAR são de natureza peculiar, distinta do histórico de publicações sobre Redes de Negócios e Franquias. Logo, a organização

investigada demonstrou um padrão diferente, ao ter ex-empregados como novos proprietários de lojas franqueadas.

Em um período de transição de 3 a 4 anos, eles se tornarão independentes pois a quantidade de franqueados híbridos está deixando de evoluir, ou seja, caminha no sentido de diminuição. A evolução da Rede é perceptível quanto à maior responsabilidade e comprometimento que os franqueados possuem em relação aos franqueados híbridos, anteriormente a lojas próprias. Essa evolução acompanha também o aumento da rentabilidade das atividades, explicando o “por quê” da mudança para o modelo da rede e sinalizando um impacto positivo.

O Modelo de Negócios da Rede RAR é o *franchising*, no qual existe uma firma franqueadora que oferece serviços de natureza estratégica, operacional e administrativa para as franqueadas. No caso investigado, foi possível verificar que existe uma diferença, tomada como temporária, que é a existência de franqueados híbridos. Essa configuração deveu-se à percepção dos ex-colaboradores da firma hierárquica de que teriam melhores rendimentos, se atuassem como proprietários da franquia. Essa configuração ocorre pelo interesse de o proprietário concentrar esforços na gestão e no controle da marca e na estratégia do grupo.

As informações na rede são acessadas com alguma dificuldade, especialmente pelos franqueados. Isso quer dizer que franqueados e franqueador podem, em consequência de uma Governança de TI incipiente, ter dificuldades para a tomada de decisão precisa e rápida. Embora o ator central tenha diversos sistemas e alguns legados em processo de desinstitucionalização, possui também restrições menores que os franqueados híbridos, conforme demonstrado em entrevistas.

As implicações para o Controle Gerencial é uma demanda maior por informações de custos que não podem ser satisfatoriamente atendidas. Conforme observado no caso, há situações em que a utilização de diversas planilhas geram incerteza na tomada de decisão. Desse modo, em uma organização híbrida, o Controle Gerencial mostra-se desafiado em atender demandas típicas de uma organização hierárquica com filiais e demandas inovadoras de empresas horizontais.

A Rede RAR possui controles de resultado, de resultado e sociais. Os controles de resultados podem ser exemplificados por meio do acompanhamento de

métricas de receitas (para todas as franquias independentes e franquias híbridas) e EBITDA e despesas (para lojas híbridas). Tal diferença para o grupo de franqueados pode ser atribuída ao fato de que a cobrança de *royalties* é ancorada no faturamento.

Os controles de comportamento contemplam negociações coletivas com fornecedores e são realizados por meio de auditorias, que estão institucionalizadas. Essa prática tende a se tornar dominante na Rede. Os controles sociais são realizados por meio de reuniões iniciais de aculturação, que são periódicas e patrocinadas pelo franqueador e por franqueados.

As implicações de Dekker (2004) podem ser visualizadas na Rede. Um volume maior de relatórios é demandado para suportar o Controle Gerencial dentro do franqueador e dos franqueados. Não apenas reuniões tencionam a atividade de reporte e *feedback*. Há informações sobre a viabilidade posterior e até intervenções realizadas pelo franqueador (“UTI”, nas palavras do Diretor de Franquias e Marketing), as quais ensejam uma ampliação de escopo do Controle Gerencial tradicional rumo a informações não financeiras, estratégicas e mercadológicas.

Cabe destacar que, na RAR, além de um sistema de monitoramento por meio de sistemas, a atividade de auditoria mostra-se um elemento integrador e, ao mesmo tempo, convergente com a Contabilidade Financeira. Tradicionalmente utilizada para proteção de investidores e como elemento de redução de riscos, por meio do contrato de franquia – processo isomórfico coercitivo –, o franqueador possui a faculdade de realizar auditorias operacionais e financeiras.

A configuração de Controle Gerencial em Redes de Negócios traz alguns desdobramentos. Uma implicação para o Controle Gerencial é a substituição de controles informais (“Café com Joaquim” e Visita Surpresa, executados pelo Presidente) por um controle por amostragem (Auditoria, executado por Diretores).

Controles formais são tencionados não apenas para analisar resultados por unidade, mas devem também oferecer rentabilidade por produtos e outras atividades secundárias, remetendo à literatura de Contabilidade por segmentos (por idioma, por cliente, por praça).

Dentro do caso, foi possível obter evidências conflitantes e convergentes. São destacáveis, como evidências conflitantes, a institucionalização de tolerância do franqueador com o não controle de resultados por produtos e de custos logísticos, que acabam por ser tomadas como relevantes por franqueados híbridos. Essa tensão, segundo informações finais do caso, pode gerar um retorno ao Controle Gerencial Tradicional, com centro de custos para as franquias híbridas, especialmente àquelas com desempenho insatisfatório a partir de 2015.

Os desdobramentos de retomadas dos Controles Gerenciais Tradicionais em Redes Híbridas propiciam a proposição de um Modelo Síntese Teórico-Empírico, como acima descrito, com descrições e explicações de como e por que o Controle Gerencial pode ser institucionalizado.

A partir de facilitadores e dificultadores, numa interação de contrários, a estratégia de uma organização, em mudança estrutural, demanda um Controle Gerencial tensionado para atender demandas de informações tradicionais e avançadas. Nesse aspecto, para atuação de formas híbridas, propõe-se, numa modelagem de estrutura híbrida de Rede de Negócios, um Controle Gerencial com avanços e retornos mostra-se eficaz e necessário para atender a naturezas dualistas de dois estágios, nesse aspecto diz-se que o Controle Gerencial Híbrido em Redes de Negócios não é fixo, mas está contínua tensão para garantir respostas tradicionais e avançadas.

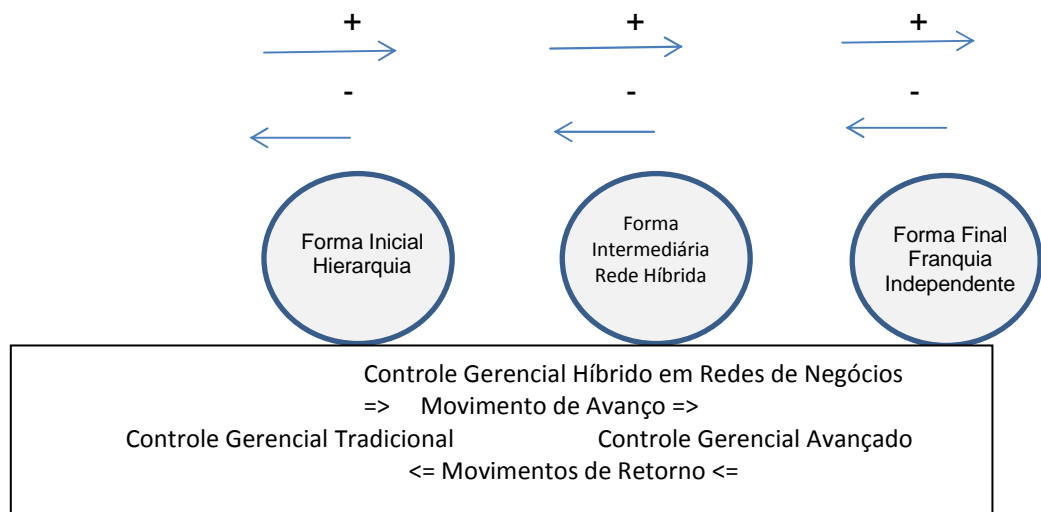


Figura 23 – Modelo de Controle Gerencial Híbrido em Rede de Negócios.

Fonte: Elaborada pelo pesquisador.

Portanto, apresentados os resultados do Estudo de Caso da Rede RAR de Livrarias e a síntese teórico-empírica, passa-se, na sequência deste tópico, aos aspectos conclusivos da presente tese e suas implicações teóricas e sociais no próximo Capítulo 5.

## 5 CONCLUSÃO

O presente capítulo contempla os aspectos conclusivos propriamente ditos relacionados aos resultados da pesquisa, com registro de achados, procedimentos e limitações que proporcionaram a abordagem desta tese sobre o Controle Gerencial em Redes de Negócios.

Assim, a presente pesquisa objetivou propor uma síntese empírico-teórica de como o Controle Gerencial, sob a perspectiva do Modelo de Alavancas de Simons, pode ser institucionalizado em uma Rede de Negócios. Nesse aspecto, cabe retomar o problema da pesquisa:

Como o Controle Gerencial, sob a perspectiva do modelo de Alavancas de Controle de Simons pode ser institucionalizado em uma Rede de Negócios?

Por meio da pesquisa foi possível esboçar a seguinte tese: “O Controle Gerencial em Redes de Negócios, especificamente uma franquia híbrida, pode ser institucionalizado por meio da gestão de elementos facilitadores (forças) e elementos dificultadores (fraquezas)”.

Na empresa RAR, o Sistema de Valores e Crenças contempla a declaração de missão, visão, valores e proximidade entre os atores sociais. Cabe destacar que o “clima de proximidade entre os atores” representa um achado do caso que se mostra como potencial contribuição para a literatura. A Comunicação é um grande facilitador para a institucionalização do Sistema de Valores e Crenças. São utilizados murais em todas as áreas visitadas, possibilitando o compartilhamento de visão na Rede. Adicionalmente, são realizados encontros que também facilitam a aceitação do referido Sistema por meio de conversas, discussões e diálogos.

Na RAR, o Sistema de Restrições é caracterizado pela expressão obtida dos entrevistados: “especialização no segmento de idiomas”. A evidência é reforçada quando atores mencionam, por exemplo, que não concorrem com o grande varejo de livros e evitam vender para prefeituras (inadimplentes contumazes).

Para suportar o Sistema de Restrições, são utilizadas fontes externas de informações, tais como: pesquisas de mercado, utilização de ferramenta de *geomarketing* e de fidelização dos clientes de varejo (professores, por exemplo) e atacadistas. Assim, o Sistema de Restrições está ancorado na análise de localização da loja, na fidelização de clientes e em estudos de inadimplência.

Os Sistemas Interativos de Controle contemplam contatos em eventos e informações obtidas do portal *Publishnews*. Um facilitador para a institucionalização dos Sistemas Interativos de Controle é o engajamento institucional da Rede em associações de livreiros, a exemplo da Associação Nacional de Livrarias (ANL).

Os Sistemas Diagnósticos de Controle são dominantes na empresa investigada e podem ser destacados os seguintes artefatos utilizados: orçamento tradicional, Lucro Operacional antes da Tributação, Depreciação e Amortização (EBITDA), Contabilidade Financeira, Vendas, Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), Despesas (com a utilização de um sinalizador de exceção – Farol), Nível de Estoque, Inadimplência e Produtividade.

Alguns elementos podem ser considerados facilitadores: a busca por rentabilidade e o fluxo financeiro; a existência de uma Diretoria Financeira, que acumula as funções de *Controller* (exercendo pessoalmente as funções típicas, ressalvadas a elaboração e a Contabilidade Financeira – executadas fora da Rede); e a disponibilização de treinamento de Fluxo de Caixa para os novos franqueados (híbridos e independentes).

Um elemento de destaque no grupo de fraquezas que a Rede RAR apresentou foi a dificuldade de institucionalizar o fluxo de caixa financeiro para franquias híbridas e franqueados independentes, fato que ensejou uma ação de treinamento nesse sentido.

Outro aspecto que dificulta a institucionalização de um novo modelo de Controle Gerencial compatível com o ambiente de franquia é a ausência de uma estrutura definida de Governança de TI, assim como, dificuldade de operacionalização de usuários, no que se refere às rotinas das lojas e obtenção de informações para fins gerenciais por parte dos lojistas Híbridos.

Atendido o objetivo geral e respondido o problema de pesquisa, cabe retomar os objetivos específicos. Nessa retomada serão comentados brevemente se o objetivo foi atendido parcialmente ou totalmente.

A elaboração da plataforma teórica, a partir dos conceitos de Controle Gerencial, Redes de Negócios e Controle Gerencial em Relações Interorganizacionais, foi realizada e documentada e compõe o Capítulo 2. Nessa tessitura, foram utilizadas literatura clássica e artigos nacionais e internacionais para fundamentação da pesquisa.

Foram revisados os artefatos de Controle Gerencial e sua conceituação. Dentro da perspectiva de facilitar o entendimento da terminologia utilizada na presente, foram discutidos os conceitos e outros termos relacionados sempre que possível a partir de livros clássicos e de uma abordagem sociológica.

Por se tratarem de elementos conceituais do Controle Gerencial, foram revistos os conceitos de Modelo de Gestão e Processo de Gestão. Nessa fase da pesquisa, foram priorizados autores nacionais consagrados sobre a temática.

O cruzamento dos resultados de entrevistas e análises de discursos e documentos foi organizado em um quadro síntese à Luz do Modelo de Alavancas. Por meio desse procedimento, foi possível obter, além dos facilitadores, também fragilidades encontradas na empresa e que podem comprometer a institucionalização dos Sistemas que constituem o Modelo.

Aproveitando o modelo de facilitadores e dificultadores, foi novamente realizado o cruzamento dos resultados do caso à luz do Constructo de Mecanismos de Controle para Relações Interorganizacionais de Dekker (2004). Antes da entrada do franqueado, são avaliados aspectos de interdependência entre os candidatos.

Um fator distintivo observado na Rede RAR foi a utilização de compatibilidade cultural, aspecto subjetivo, também levado em conta na escolha de franqueados. De fato, foram observados mecanismos adicionais de coordenação a exemplo da padronização de pedidos. Quanto a controles sociais e controles formais, foram dominantes a seleção e o treinamento de potenciais parceiros e a troca de informações a respeito do faturamento, respectivamente.

Cabe destacar que o Modelo de Dekker (2004) apresentou resultados não evidenciados, diferentemente do Modelo de Alavancas de Simons (1995). Tal fato



parece estar ligado, por suposição, à natureza da relação franqueador-franqueado, que possui elementos coercitivos de controle advindos da legislação e do próprio contrato de franqueado, de natureza predominantemente formal.

Por fim, foi proposto o objetivo de identificar outros elementos facilitadores e dificultadores para a existência do estudo de caso como pesquisa que implica o contato do pesquisador, bem como, elementos que caracterizaram o surgimento, a expansão e as mudanças na Rede.

No que se refere ainda às implicações, a partir de facilitadores e dificultadores, numa interação de contrários, a estratégia de uma organização, em mudança estrutural, demanda um Controle Gerencial tensionado para atender demandas de informações tradicionais e avançadas. Então, para atuação de formas híbridas, propõe-se, numa modelagem de estrutura híbrida de Rede de Negócios, um Controle Gerencial Híbrido com avanços e retornos para atender a naturezas dualistas de dois estágios. Dito de outra maneira, defende-se que o Controle Gerencial Híbrido em Redes de Negócios não é fixo, mas está contínua tensão para garantir respostas tradicionais e avançadas.

Assim, foram atendidos todos os objetivos e destacadas as sínteses do estudo, valendo a visita aos critérios de cientificidade propostos por Demo (2011), conforme perspectivas epistemológicas apresentadas na Metodologia.

O plano político é igualmente atendido no que se refere a intersubjetividade, argumento de autoridade, relevância social e ética. A intersubjetividade é visualizada a partir da concordância com investigadores de Controle Gerencial que optaram por metodologias qualitativas e ontologias diferenciadas. Apesar de concordar com parcela majoritária dessa comunidade de pesquisadores, isso não significa, necessariamente, concordância acrítica à luz das evidências e do contexto explorado.

Embora criticado, o argumento de autoridade mostra-se na pesquisa mediante utilização de autores centrais à metodologia qualitativa e na fundamentação teórica de estudos relacionados ao Controle Gerencial e às Redes de Negócios. Quanto à relevância social, pode-se verificar que não somente o fenômeno de Redes de Negócios está se intensificando, mas também, as empresas

franqueadas. O Controle é, cada vez mais, percebido como fundamental para a sustentação das organizações que, por sua vez, viabilizam a vida em sociedade.

A partir do desenvolvimento da pesquisa, foi possível concluir que diversos mecanismos de Controle Gerencial, formais ou informais, foram implementados. Como mecanismos formais, podem ser citados: Orçamento, Fluxo de Caixa, declaração de missão, declaração de valores e conciliações de informação, os quais estão implementados na Rede pesquisada. Como mecanismos informais, são utilizadas reuniões com franqueados, diretores e empregados, as quais fazem parte da rotina da RAR.

Durante a pesquisa, foi possível perceber uma implementação parcial do Modelo de Alavancas de Simons. Embora práticas, como Planejamento Estratégico, estivessem em estado avançado de implementação, o Controle Estratégico mostra-se pouco formalizado e, em alguns aspectos, pouco estruturado. As informações a respeito de concorrentes são imprecisas e não foi possível identificar uma Matriz FOFA atualizada.

As justificativas de Variações Orçamentárias, apesar de calculadas formalmente, podem ser reportadas com maior detalhamento acerca dos eventos que deram causa a variações – em benefício dos Sistemas de Controle Diagnóstico, Interativo e Restrições.

Destaca-se que o Sistema de Valores da Rede reflete muito bem a incompletude e a dificuldade de se estabelecerem mecanismos de Controle Gerencial, tanto formais quanto informais, para avaliar seu conjunto de valores. Os valores, como a informalidade e a proximidade, não estão descritos, expressamente, bem como, não foi possível observar mecanismos de revisão periódica desses.

Há que se destacar, finalmente, que o Grupo RAR encontra-se em um processo de transição de estrutura. A modelagem hierárquica, com empresas filiais, está, aos poucos, se tornando uma estrutura horizontal (empresas franqueadas). Logo, é possível que, em um modelo horizontal, uma nova Governança entre empregados, franqueador e franqueados determine a formação de Comitês e Grupos de Trabalho. Por enquanto, até o atual estágio, o trabalho coletivo tem sido focado em atividades, predominantemente, operacionais e assumidas pela estrutura

hierárquica, não obstante exista o discurso do Presidente de focar mais atividades estratégicas e relacionadas à marca.

Dessa forma, o presente estudo foi além, ao não apenas abordar o Controle Gerencial, tradicionalmente dedicado à análise de uma empresa, mas também contribuiu para apontar evidências em relação a uma Rede de Negócios no contexto real de suas atividades.

O Estudo de Caso propiciou a investigação interdisciplinar para além de uma metodologia positivista e seu caráter interdisciplinar restou demonstrado pela necessidade de utilização de literatura ligada a outras áreas do conhecimento humano. Esse rico diálogo propiciou, ainda, afirmar que o caráter informal dos Controles Gerenciais é tópico pouco explorado na literatura e esse *gap* foi, parcialmente, contemplado na presente pesquisa.

A implantação de Sistemas Informatizados demonstrou um quadro de dificuldade de implementação e utilização desses. Se a resistência ao uso de sistemas está relacionada à dificuldade dos seus usuários e à ausência de acordos de nível de serviço (do inglês SLA), parece um determinante, e não, um detalhe, o custo elevado de customização de sistemas integrados. Há que se destacar que o não repasse de Custos da Estrutura Central para suas filiais próprias e franquias híbridas pode ser elemento para determinar o estágio atual dos sistemas.

Nesse sentido, uma vez existente a prática institucionalizada de moeda-livro, bastante útil para a estimativa prévia de margem de negociação de preços da mercadoria, sem uma avaliação posterior por item, há uma fragilidade quanto da utilização dessa estimativa. É certo, portanto, que existem na RAR mecanismos autopoiéticos para correção de disfunções.

Fica, portanto, caracterizado na Rede de Negócios selecionada que há peculiaridades quanto ao modo de operar seu Controle Gerencial, a saber:

a) a necessidade continuada de selecionar e avaliar franqueados (parceiros), bem como, a atuação coletiva para assuntos de interesse da RAR – com uma variedade de mecanismos de controle de comportamento;

b) os resultados e o envolvimento social são exemplos de práticas de padronização de rotinas;

c) há avaliação do crescimento sustentado dos franqueados e da rede;

d) as interações anuais entre franqueador e franqueados representam um aspecto distinto do Controle Gerencial clássico, assentado em relatórios orçamentários.

Verifica-se, então, que o Controle Gerencial em Redes de Negócios toma características de um processo socialmente construído com maior ênfase no processo de busca por legitimação interna, diferentemente de uma organização vertical, que teria um Controle Gerencial assentado em controles de resultado e de uma orientação do topo para a base (*top-down*).

O estudo possui algumas limitações, fruto do escopo do trabalho. Embora tenham sido explorados aspectos acerca do ponto de vista de franqueador e franqueados, tratou-se de uma pesquisa que concentrou a coleta de informações junto ao Núcleo Administrativo da Rede de Negócios de Livrarias.

Embora tenham sido realizados procedimentos de observação direta e coleta de dados em Brasília (DF), localidades mais distantes da Sede da Rede poderiam gerar resultados complementares aos obtidos, pondera-se.

Há que se acrescentar que se tratou de um estudo de caso único e foi realizado um recorte transversal no tempo. É razoável que, posteriormente à realização da pesquisa, alguns aspectos tenham sido alterados na Rede RAR, assim como fora sinalizado que, em 2015 será implementado um Sistema de Custos por Loja Própria. Nesse aspecto, as conclusões são restritas ao caso analisado.

## REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, N. **Dicionário de filosofia**. Trad. Alfredo Bosi. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- ABDEL-KADER, M. G.; LIN, E. Y. C. **Performance measurement of new product development teams: a case of the High-Tech Sector**. Basingstoke: Palgrave/Macmillan, 2009.
- ABDUL-KHALID, S. N. **An institutionalist study of resistance to management accounting change**. 2000. Disponível em: <[http://cent.hgus.gu.se/~mgmtgbal/Abdul-Khalid\\_paper.pdf](http://cent.hgus.gu.se/~mgmtgbal/Abdul-Khalid_paper.pdf)>. Acesso em: 26 jan. 2014.
- AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre a gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. **Revista de Administração, Contabilidade e Turismo da Unisinos**, Porto Alegre, v. 5, p. 66-76, 2008.
- AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 6-24, jul./set. 2008.
- ALVES, A. B. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional**. 2010. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- ALVES, M. A.; BLIKSTEIN, I. Análise da narrativa. In: GODOI, C. K.; MELLO, R. B.; SILVA, A. B. (Orgs.). **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 405-428.
- AMATO NETO, J. Redes dinâmicas de cooperação e organizações virtuais. In: AMATO NETO, J. (Org.). **Redes em organizações**. São Paulo: Atlas, 2005. p.17-38.
- ANSARI, S.; BELL, J.; KAMMER, T. **Management accounting**. New York: Cengage, 2004.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE LIVRARIAS (ANL). **Anuário 2013**. [2014]. Disponível em: <[www.anl.org.br](http://www.anl.org.br)>. Acesso em 20 jan.2014.
- \_\_\_\_\_. **Notícias**. Disponível em: <[www.anl.org.br](http://www.anl.org.br)>. Acesso em: 20 maio 2014.
- AZEVEDO, P. F.; SILVA, V. L. S. Franquias de alimentos e coordenação de cadeias agroindustriais. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 37, n. 1, p. 51-62, jan./mar. 2002.

BALESTRIN, A.; VARGAS, L. M. A Dimensão estratégica das redes horizontais de PMEs: teorias e evidências. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, p. 203-227, 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v8nspe/v8nespa11.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2013. Edição Especial.

BALESTRIN, A.; VERSCHOORE, J. **Redes de cooperação empresarial**. Porto Alegre: Bookman, 2008.

BALESTRIN, A.; VERSCHOORE, J.; REYES JR., E. O campo de estudo sobre redes de cooperação interorganizacional no Brasil. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 14, n. 3, p. 458-477, maio/jun. 2010.

BARABÁSI, A. L. **Linked**. London: Plume, 2003.

BARALDI, E.; STRÖMSTEN, T. Controlling and combining resources in networks – from Uppsala to Stanford, and back again. **Industrial Marketing Management**, v. 38, p. 541-552, 2009.

BARBOSA, R. V. N. **Controle gerencial no relacionamento com empresas terceirizadas**. 2012. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

BARNEY, J. B. Firms resources and sustained competitive advantage. **Journal of Management**, v. 17, n. 1, p. 99-120, 1991.

BARROSO, M. F. G.; FREZATTI, F. **The paradox of management control**. 2013. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2217522](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2217522)>. Acesso em: 12 mar. 2014.

BAUMAN, Z. **Vida líquida**. Trad. Carlos Alberto Medeiros. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2009.

BECKERT, J. Institucional isomorphism revisited. **Sociological Theory**, v. 28, p.150-166, 2010.

BERGER, P.; LUCKMANN, T. **A construção social da realidade**. 34. ed. Petrópolis: Vozes, 2012.

BERRY, A. J.; OTLEY, D. T. Case-based research in Accounting. In: HUMPREY, C.; LEE, B. (Orgs.). **The real life guide to Accounting Research**. Oxford: Elsevier/CIMA, 2004. p. 231-255.

BERRY, A.J. et al. Emerging themes in management control. **The British Accounting Review**, v. 41, p. 2-20, 2009.

BEUREN, I. M. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.) Controladoria. Porto Alegre: Bookman, 2002. p.15-38.

BEUREN, I. M.; GRANDE, J. F. Mudanças de práticas de Contabilidade Gerencial. **Revista de Administração, Contabilidade e Turismo da Unisinos**, Porto Alegre, v. 8, n. 2, 2011. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/4415>>. Acesso em: 24 abr. 2014.

BEUREN, I. M.; ORO, I. M. Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e Sistemas de Controle Gerencial. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 3, p. 285-310, 2014.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BEUREN, I. M.; MÜLLER, E. T. C. Evidências de Institucionalização da Controladoria em Empresas Familiares. **FACES Journal**, Belo Horizonte, v. 9, n. 2, p. 43-63, abr./jun. 2010.

BEUREN, I. M.; MACOHON, E. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, Lisboa, v. 10, n. 1-2, jan. 2011. Disponível em: <[http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1645-44642011000100008&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1645-44642011000100008&lng=pt&nrm=iso)>. Acesso em: 18 fev. 2013.

BHIMANI, A. **Management accounting in the digital economy**. Oxford: Oxford University Press, 2003.

BINDO, C. **A livraria no mercado de entretenimento no Brasil**. 2013. Disponível em: <[http://anl.org.br/web/pdf/convencao\\_2013/GfK\\_Convencao%20Nacional%20ANL\\_Ago13\\_Congressistas.pdf](http://anl.org.br/web/pdf/convencao_2013/GfK_Convencao%20Nacional%20ANL_Ago13_Congressistas.pdf)>. Acesso em: 20 jan. 2014.

BIRNBERG, J. The case for Post-Modern Management Accounting. **Journal of Management Accounting Research**, v. 2, p. 13-18, 2009.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; AMATO NETTO, J. Monitoramento e coordenação em redes de franquia. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 18, p. 3-13, 2013.

BIZAGI PROCESS MODELER. Versão 2.5.1.1. Disponível em: <<http://www.bizagi.com/es/productos/bizagi-process-modeler>>. Acesso em: 13 ago. 2014.

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. **Organizações e Sociedade**, Salvador, v. 15, n. 46, jul./set. 2008.

BOOTH, W. C.; COLOMB, G. G.; WILLIAMS, J. M. **A arte da pesquisa**. Trad. Henrique Rego Monteiro. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

BORGATTI, S. P.; EVERETT, M. G.; FREEMAN, L.C. **Ucinet**. Harvard: Analytic Technologies, 2002.

BORINELLI, M. **Estrutura conceitual básica de Controladoria**. 2006. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRANDÃO, H. H. N. **Introdução à análise do discurso**. 2. ed. Campinas: Editora da Universidade de Campinas, 2004.

BRASIL. **Lei 8.955**, de 15 de dezembro de 1994. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8955.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8955.htm)>. Acesso em: 26 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 5 jun.2014.

BUARQUE, C. **O sambista**. São Paulo: Universal, 2000. 1 cd. Faixa 13.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

BURNS, J; VAIVIO, J. Management accounting change. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 389-402, 2001.

BURTON, R. M.; DESANCTIS, G.; OBEL, B. **Organizational design: a step-by-step approach**. New York: Cambridge, 2010.

CAGLIO, A.; DITILLO, A. A review and discussion of management control in inter-firm relationships: achievements and future directions. **Accounting, Organizations and Society**, 33, 2008, pp. 865-898.

CAGLIO, A.; DITILLO, A. **Controlling collaboration between firms**. Burlington: Elsevier, 2009.

CAMACHO, R. R. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil**. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22012011-164307/>>. Acesso em: 17 fev. 2013.

CARMONA, S.; QUATTRONE, P. Operations, purchase, and Sales in hyperreality. In: BHIMANI, Alnoor (Org.). **Management accounting in the digital economy**. Oxford: Oxford University Press, 2003.

CASTELLS, M. **A sociedade em rede**. Trad. Roneide Venancio Majer. 6. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2009. v. 1.

\_\_\_\_\_. **A sociedade em rede**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CATELLI, A; PEREIRA, C. A.; VASCONCELOS, M.T.C. Processo de Gestão e Sistemas de Informações Gerenciais. In: CATELLI, A. (Org.). **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 127-146.



CATELLI, A.; PEREIRA, C. A.; VASCONCELOS, M. T. C. Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais. In: CATELLI, A. (Org.). **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 128-146.

CHANDLER JR., A. D. **Strategy and structure**. London: The MIT Press, 1962.

CHENHALL; R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS. (Orgs.). **Handbook of management accounting research**. Oxford, UK: Elsevier, 2007. p. 163-205. v. 1

CHENHALL, R. Accounting for the horizontal organization. *Accounting Organizations and Society*, v. 33, n. 4-5, p. 517-550, 2008.

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

CHILD, J. **Organização**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHILD, J.; FAULKNER, D.; TALLMAN, S.B. **Cooperative Strategy**. Nova York: Oxford University Press, 2005.

CIDADANIA. **Brasil é o 9º maior mercado de livros graças à compra de material didático**. [2013]. Disponível em: <<http://redeglobo.globo.com/globocidadania/noticia/2013/04/brasil-e-o-9-maior-mercado-de-livros-gracas-compra-de-material-didatico.html>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

CIMA (CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS). **CIMA Official Terminology 2005**. London: Elsevier, 2005.

CINTRA, Y. C. **A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil**. 2011. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07062011-150241/>>. Acesso em: 18 fev. 2013.

COASE, R. H. The nature of the firm. *Economia*, v. 4, p. 386-405, 1937.

COHEN, M.; SILVA, J. F. O impacto das decisões estratégicas no desempenho dos franqueados em fast-food. *Revista de Administração Contemporânea*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, p. 109-131, maio/ago. 2000.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p.117-144.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, p. 1-26, 2004.

COVALESKI, M. et al. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. In: In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Orgs.). **Handbook of management accounting research**. Oxford, UK: Elsevier, 2007. p. 163-205. v. 1.

CRESCITELLI, E.; FIGUEIREDO, J. C. B. O uso de mapas conceituais para o ensino de comunicação integrada de marketing. **Revista Administração em Diálogo**, São Paulo, v. 13, n. 3, p. 1-24, set./dez. 2011. Disponível em: <<http://revistas.pucsp.br/index.php/rad/article/viewFile/7793/5683>>. Acesso em: 12 jan. 2014.

CRESWELL, J. W. **Investigação qualitativa e projeto de pesquisa**. Trad. Sandra Mallmann da Rosa. 3. ed. Porto Alegre: Penso, 2014.

CROONEN, E. P. M.; BRAND, M. J. What makes franchisees trust their franchisors? In: EHRMANN, T.; WINDSPERGER, J.; CLIQUET, G.; HENDRIKSE, G. (Orgs.) **Network governance**. Berlin: Physica-Verlag, 2013. p. 209-229

DA COLUNISTA. Ilustrada. **Folha de São Paulo**. 2014. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/ilustrada/2014/01/1392978-e-books-chegam-a-3-das-vendas-de-livros.shtml>>. Acesso em: 5 fev. 2014.

DAFT, R. L. **Organizações**. 11. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

DAMKE, E.; SILVA DA, E., WALTER, S. Sistemas de controle e alinhamento estratégico: proposição de indicadores. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, Tubarão, v. 4, out. 2011. Disponível em: <<http://portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/EeN/article/view/540/630>>. Acesso em: 18 fev. 2013.

DE SORDI, J. O. **Administração da informação**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DEKKER, H. C. Control of inter-organizational relationships. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, p. 27-49, 2004.

\_\_\_\_\_. Value chain analysis in interfirm relationships. **Management Accounting Research**, v. 14, n. 1, p. 1-23, 2003.

DEMO, P. **Praticar ciência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

DECHOW, N.; GRANLUND, M.; MOURITSEN, J. Management control of the complex organization. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Orgs.). **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford, UK: Elsevier, 2007. v. 2. p. 625-640.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Alavancas de Controle. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, nº 2, jan./jul. 2008. Disponível: <[http://www.revistaiic.org/articulos/num2/articulo3\\_esp.pdf](http://www.revistaiic.org/articulos/num2/articulo3_esp.pdf)>. Acesso em: 18 fev. 2013.

ECO, U. **Como se faz uma tese**. Trad. Gilson Cesar Cardoso de Souza. 19. ed. São Paulo: Perspectiva, 2004.

EHRMANN, T. et al. **Network governance**. Berlin: Physica-Verlag, 2013.

ESPEJO, M. M. S. B et al. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v.3, n.5, 25-43, 2009.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FAIRCLOUGH, N. **Discurso e mudança social**. Trad. Izabel Magalhães (Coord.). Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2008.

\_\_\_\_\_. **Language and power**. New York: Longman, 1989.

FARIA, A. C. et al. A prática da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos na Região do Grande ABC. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**. São Paulo, v. 15, n. 49, p. 617-638, out./dez. 2013.

FARIA, J. H.; MENEGUETTI, F. K. Discursos organizacionais. In: FARIA, J. H. (Org.). **Análise crítica das teorias e práticas organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2007.p. 120-141.

FERREIRA, A. B. H. **Miniaurélio**. 7. ed. Curitiba: Positivo, 2008.

FIORIN, J. L. **Elementos da análise do discurso**. 13. ed. São Paulo: Contexto, 2005.

FOSS, N. J. Economic organization in the knowledge economy. In: FOSS, Nicolai J.; KLEIN, Peter G. **Entrepreneurship and the firm**. [S.I.] Cheltenham, 2002.

FREZATTI, F. et al. **Controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 18, n. 44, p. 9-22, 2007.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 20, n. 49, p. 6-24, jan./abr.2009.

FRIEDMAN, T. L. **O mundo é plano**. São Paulo: Companhia das Letras, 2014.

FUSCO, J. P. A.; SACOMANO, J. B. **Alianças em redes de empresas**. São Paulo: Arte & Ciência, 2009.

GIDDENS, A. **Sociologia**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Estudo de caso**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GODOI, C. K.; BALSINI, C. P. V. A pesquisa qualitativa nos estudos organizacionais brasileiros. In: GODOI, C. K.; MELLO, R. B.; SILVA, A. B. (Orgs.). **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.89-112.

GRANDORI, A.; SODA, G. Inter-firm networks. **Organizational Studies**, v. 16, n. 2, p. 183-214, 1995.

GRANOVETTER, M. Economic Action and Social Structure. **The American Journal of Sociology**, v. 91, n. 3, p. 481-510, 1985.

GULATI, R. **Managing network resources**. Oxford: Oxford University Press, 2007.

HAKANSON, H.; LIND, J. Accounting and network coordination. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, p. 51-72, 2004.

HAKANSON, H.; KRAUS, K.; LIND, J. **Accounting in networks**. London/New York: Routledge, 2010.

HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. **Competindo pelo futuro**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

HOFSTEDE, G. **Cultura e organizações**. Trad. António Fidalgo. Lisboa: Sílabo, 2003.

HOOLEY, G. J.; SAUNDERS, J. A.; PIERCY, N. F. **Estratégia de marketing e posicionamento competitivo**. São Paulo: Prentice Hall, 2001.

HOPWOOD, A. Management Accounting Research in a changing World. **Journal of Management Accounting Research**, v. 20, p. 3-13, 2008.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M. FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson, 2004. 1 v.; 2 v.

INSTITUTO PRÓ-LIVRO. Relatório de atividades 2011/2012. 2013. Disponível em: <<http://www.prolivro.org.br/ipl/publier4.0/dados/anexos/4715.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

JARILLO, J. C. On strategic networks. **Strategic Management Journal**, v. 9, p. 31-41, 1988.

JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

JOHNSEN, T. E.; LAMMING, R.; HARLAND, C. M. Relacionamentos interorganizacionais, cadeias e redes. In: CROPPER, S. et al. (Orgs.). **Handbook de relações interorganizações da Oxford**. Trad. Heitor José Cademartori et al. Porto Alegre: Bookman, 2014. p.57-82.

KAJÜTER, P.; KULMALA, H. I. Open-book accounting in networks. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 6, p. 179-204, 2005.

KLEINDORFER, P. R.; WIND, Y. Jerry; GUNTHER, R. E. **O desafio das redes**. Trad. André de Godoy Vieira. Porto Alegre: Bookman, 2012.

KLINJ, E. Redes de política e implementação. In: CROPPER, S. et al. (Orgs.). **Handbook de relações interorganizações da Oxford**. Trad. Heitor José Cademartori et al. Porto Alegre: Bookman, 2014. p. 108-133.

KULMALA, H. I. Developing cost management in customer-supplier relationships. **Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 10, p. 65-77, 2004.

LAMBERT, R. A. Agency theory and Management Accounting. In: In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Orgs.). **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford, UK: Elsevier, 2007. v. 2. p. 247-268.

LANGFIELD-SMITH, K.; SMITH, D. Management control systems and trust in outsourcing relationships. **Management Accounting Research**, v. 14, p. 281-307, 2003.

LAVARDA, C. E. F.; PEREIRA, A. M. Planejamento e controle orçamentário empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão. **Revista ABCustos**, São Leopoldo, v. 6, p. 2-20, 2011.

LAZZARINI, S. G. **Empresas em rede**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

LIMA, G. A. B. **Mapa conceitual como ferramenta para organização do conhecimento em sistema de hipertextos e seus aspectos cognitivos**. [2006]. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:2Wpm43W3BQJ:www.brapci.ufpr.br/download.php%3Fdd0%3D13191+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 12 jan. 2014.

LIPNACK; J.; STAMPS, J. **The age of the network**. Essex: Oliver White, 1994.

LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. Mapping management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, n. 28, p. 169-249, 2003.

\_\_\_\_\_. O uso de controles internos: um estudo em empresas hoteleiras. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 2, n. 3, p. 50-66, set./dez. 2008.

MACHADO, D. D. P. N. et al. Cultura de inovação: elementos da cultura que facilitam a criação de um ambiente inovador. **Revista de Administração e Inovação**, v. 10, n. 4, p. 164-182, 2013.

MACINTOSH, N.; QUATTRONE, P. **Management accounting and control systems**. 2. ed. West Sussex: John Wiley & Sons, 2010.

MACINTOSH, N. **Accounting, accountants and accountability**. London: Routledge, 2002.

MAHAMA, R. Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships. **Management Accounting Research**, v. 17, p. 315-339, 2006.

MARCONI, M. A.; PRESOTTO, Z. M. N. **Antropologia**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica nas Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, G. A.; LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MCLAREN, P.; KINCLHELOE, J. L. Repensando a teoria crítica e a pesquisa qualitativa. DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (Orgs.). **O planejamento da pesquisa qualitativa**. Trad. Sandra Regina Netz. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006. p. 281-313.

MENDES, J. **Livros, livrarias e livreiros**. [2009]. Disponível em: <<http://livroslivrariaselivreiros.blogspot.com.br/2009/10/mercado-do-livro-no-brasil.html>>. Acesso em: 20 jan. 2014.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems**. 3 rd. Essex: Pearson, 2007.

MILLER, P. Accounting as social and institutional practice. In: HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. (Ed.). **Accounting as social and institutional practice**. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

MINTZBERG, H. MINTZBERG, H. Developing theory about the development of theory. In: SMITH, Ken G.; HITT, Michael A. **Great minds in management**. Oxford: Oxford University Press, 2007.

MINTZBERG, H. **Managing**. Trad. Franciso Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2010.

MOIZER, P. Publishing in accounting journals: a fair game? **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, p. 285-304, 2009.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

MOURITSEN, J.; TRANE, S. Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 241–275, 2006.

MOURITSEN, J; HANSEN, A.; HANSEN, C. O. Inter-organizational controls and organizational competencies. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 221–244, 2001.

NALEBUFF, B. J.; BRANDENBURGER, A. M. **Co-opetição**. Rio de Janeiro: Rocco, 1996.

NASCIMENTO, A. R. **Controle gerencial como prática social e organizacional**. 2011. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10082011-203453/>>. Acesso em: 10 nov. 2013.

NONAKA; I.; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa**. Trad. Ana Beatriz Rodrigues. 20. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

OLAVE, M. E. L.; AMATO NETO, J. A formação de redes de cooperação e clusterem países emergentes. In: AMATO NETO, J. (Org.). **Redes entre organizações**. São Paulo: Atlas, 2005. p. 68-93.

OLIVEIRA, L. A. I; CARVALHO, M. A. B. Fairclough. In: OLIVEIRA, L. A. (Org.). **Estudos do discurso**. São Paulo: Parábola, 2013. p. 281-309.

OLIVER, C. Strategic responses to institutional process. **Academy of Management Review**, 1991, v. 16, n. 1, p. 145-179.

\_\_\_\_\_. Determinants of interorganizational relationships. **Academy Management Journal**, v. 15, n. 2, p.241-265, abr. 1990.

OLIVER, O. E. A comparasion of alternative approaches to economic organization. **Journal of Institutional and Theoretical Economics**, n. 146, p. 61-75, mar. 1990.

OTLEY, D. Management control and performance management: whence and whither? **The British Accounting Review**, 35, 2003, p. 309-326.

OYADOMARI, J.C.I et al. Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da Value Based Management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da vertente New Institutional Sociology (NIS). **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 2, p. 6-21, 2008.

\_\_\_\_\_; et al. Análise dos trabalhos que usaram o Modelo de Levers of Control de Simons na Literatura Internacional no Período 1995 a 2007. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 3, n. 7, p. 25-42, set./dez. 2009.

\_\_\_\_\_; et al. O uso do controle gerencial e decisões em organizações de saúde brasileiras: um estudo exploratório. **Brazilian Business Review**, Vitória, 11, n. 2, p. 1-34, abr./jun. 2014.

\_\_\_\_\_. et al. Uma análise de caráter exploratório com o objetivo de entender, à luz da Teoria Neo-Institucional, a adoção de artefatos de contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.

PAULA, A. P. P.; SILVA, R. S. Redes sociais e organizacionais. In: BOAVENTURA, J. M. G. (Org.) **Rede de negócios**. São Paulo: Saint Paul, 2006. p. 44-65.

PAULINO, M. L. S. Sistemas de controle administrativo no *franchising*. **Organizações em Contexto**, São Paulo, ano 6, n. 12, p. 28-55, jul./dez. 2010.

PENROSE, E. **A teoria do crescimento da firma**. Campinas: Universidade de Campinas, 2006.

PERROW, C. **Complex organization**. 3rd ed. New York: Randon House, 1986.

PETERAF, M. A. The cornerstones of competitive advantage. **Strategic Management Journal**, v. 14, p. 179-191, 1993.

POUPART, J. A entrevista de tipo qualitativo. In: DESLAURIERS, J. P. et al. (Orgs.). **A pesquisa qualitativa**. Trad. Ana Cristina Nasser. Petrópolis, 2008. p. 215-253.

POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago, 1991.

PRAHALAD, C. K. Criando experiência. In: KLEINDORFER, P. R.; WIND, Y.; GUNTHER, R. E. **O desafio das redes**. Trad. André de Godoy Vieira. Porto Alegre: Bookman, 2012. p. 25-35.

QUATTRONE, P. "We have never been Post-Modern". **European Accounting Review**, v. 18, n. 3, p. 621-630, 2009.

QUINELLO, R. **A teoria institucional aplicada à administração**. São Paulo: Novatec, 2007.

RAUPP, F. M.; B. I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEURE, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

REGINATO, L.; GUERREIRO, R. Um estudo sobre a associação entre modelo de gestão e controles gerenciais em indústrias brasileiras. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 2, p. 25-42, abr./jun.2011.

RESENDE, V. M.; RAMALHO, V. **Análise de discurso crítica**. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2011.



ROBBINS, S. P.; JUDGE, T. A; SOBRAL, F. **Comportamento organizacional**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

ROSSETTO, C. R.; ROSSETTO, A. M. Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional, **RAR eletrônica**, São Paulo, v. 4, n. 1, jan./jun. 2005. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_artt\\_ext&pid=S1676-56482005000100010](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_artt_ext&pid=S1676-56482005000100010)>. Acesso em: 30 maio 2014.

SALOMON, D. V. **A maravilhosa incerteza**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

SAMPIERI; R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia da pesquisa**. Trad. Fátima Conceição Murad, Melissa Kassner e Sheila Clara Dystyler Ladeira. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D; CARRIERI, A. P. Institucionalização de instrumentos de custeio. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, p. 25-42, 2012.

SCAPENS, R. W. Doing case study research. In: HUMPREY, C.; LEE, B. **The real life guide to Accounting Research**. Oxford: Elsevier/CIMA, 2004. p. 257-279.

SCAPENS, R; W.; VAROUTSA, E. Accounting in Interorganisational relationships. In: HAKANSON, H.; KRAUS, K.; LIND, J. **Accounting in networks** (Ed.). London/New York: Routledge, 2010.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks: Sage, 2013

\_\_\_\_\_. **Institutions and organizations**. Londres: Sage Publications, 1995.

SENGE, P. **A quinta disciplina**. 29. ed. Rio de Janeiro: Best Seller, 2013.

SENNETT, Richard. **A corrosão do caráter**. Rio de Janeiro: Record, 2005.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHIM, J. K.; SIEGEL, J. G. **Managerial accounting**. 2. a. ed. New York: McGraw Hill, 1999.

SILVA, V. L. S.; AZEVEDO, P. F. Contratos interfirmas em diferentes ambientes organizacionais. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 41, n. 4, p. 381-393, out./dez.2006.

SILVA, C. L. M.; GONÇALVES, S. A. Nota técnica. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2007. 1 v.

SIMÕES, A. M. D.; RODRIGUES, J. A. O uso e os impactos do Balanced Scorecard na Gestão das Empresas. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestion**, v. 9, n. 18, jul./dez. 2011. Disponível em: <[http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA\\_18/Ana\\_Maria\\_Dias\\_Simoes\\_y\\_Jos%C3%A9\\_Azevedo\\_Rodrigues.pdf](http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_18/Ana_Maria_Dias_Simoes_y_Jos%C3%A9_Azevedo_Rodrigues.pdf)>. Acesso em: 26 jul. 2014.

SIMONS, R. **Seven strategy questions**. Boston: Harvard Business School Press, 2010.

\_\_\_\_\_. **Performance, measurement & control systems for implementing strategy**. UpperSunder River: Prentice Hall, 2000.

\_\_\_\_\_. **Levers of organization design**. Boston: Harvard Business School Press, 1999.

\_\_\_\_\_. **Levers of control**. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

SIQUEIRA, J. P. L. de; TELLES, R.; COSTA, B. K. Rede de negócios. In: BOAVENTURA, J. M. G. (Org.) **Rede de negócios**. São Paulo: Saint Paul, 2006. p. 261-277.

SOARES, I. **A gestão de custos interorganizacionais e a contabilidade de livros abertos em uma montadora de veículos automotores na Região do Grande ABC**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul, 2011.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, R. C. Difusão da inovação e das redes interorganizacionais no agronegócio de exportação de frutas in natura. In: AMATO NETO, J. (Org.). **Redes entre organizações**. São Paulo: Atlas, 2005. p. 192-212.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **Gestão de custos interorganizacionais**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, B. C. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SOUZA, M. M. P.; CARRIERI, A. P.; FARIA, A. A. M. A projeção da identidade organizacional. In: CARRIERI, A. P. et al (Orgs.). **Análise do Discurso em estudos organizacionais**. Curitiba: Jurúá, 2009. p. 249-275.

SUNDER, S. **Theory of accounting and control**. Ohio: South-Western College Publishing, 1997.

TAIPALEENMAKI, J.; IKAHEIMO, S. On the convergence of management accounting and financial accounting. **Internacional Journal of Accounting Information Systems**, 2013, v. 14, p. 321-348.

TAKEUCHI, H.; NONAKA, I. **Gestão do conhecimento**. Porto Alegre: Bookman, 2008.

TEIXEIRA, H. L. F. et al. A visão do franqueado e do franqueador. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 14, n. 3, p. 410-430, set./dez. 2013.

THIOLLENT, M. **Pesquisa-ação nas organizações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. Institutional analyses of organizations. **ISSR working papper in the Social Sciences**, v. 6, p.1-43, 1994.

UZZI, B. Social structure and competition in interfirm networks. **Administrative Science Quartely**, v. 42, p. 35-67, 1997.

VASCONCELOS, E. M. **Complexidade e pesquisa interdisciplinar**. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

VELEZ, M. L.; SANCHEZ, J. M.; ÁLVAREZ-DARDET, C. Management control systems as inter-organizational trust builds in involving relationships: evidence from a longitudinal study. **Accounting, Organization and Society**, 2008, v. 33, p. 968-994.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VERSCOORE, J. R. Apresentação à edição brasileira. In: KLEINDORFER, P. R.; WIND, Y.; GUNTHER, R. E. (Orgs.). **O desafio das redes**. Trad. André de Godoy Vieira. Porto Alegre: Bookman, 2012. p. Lxiii-xv.

WALTZ, I. **ANL lança a 4º Anuário Nacional de Livrarias**. 2013. Disponível em: <<http://www.abi.org.br/anl-lanca-a-4a-edicao-do-anuario-nacional-de-livrarias/>>. Acesso em: 12 jan. 2014.

WILLIAMSON, O. E. A comparison of alternative approaches to economic organization. **Journal of Institutional and Theoretical Economics**, v. 146, n. 1, p. 61-71, 1990.

YIN, R. K. **Estudo de caso**. Trad. Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

\_\_\_\_\_. **Estudo de caso**. Trad. Ana Thorell. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZACCARELLI, S. B. et al. **Clusters e redes de negócios**. São Paulo: Atlas, 2008a.

ZACCARELLI, S. B. et al. O caso dos hotéis da Associação Roteiros de Charme. In: XXV Simpósio de Gestão da Inovação Tecnológica. Brasília, 2008b. **Anais eletrônicos**. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/Simposio500.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

ZUCCOLOTTO, R.; SILVA, G. M.; EMMENDOERFER, M. L. Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da teoria institucional. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, Porto Alegre, v. 7, n. 3, jul./set. 2010.



## **PROTOCOLO ÉTICO DE PESQUISA**

A Rede RAR concorda em participar como empresa do trabalho de campo relativa ao projeto de pesquisa de tese de doutorado “Controle Gerencial em Rede de Negócios: Um Estudo de Caso no Segmento de Livrarias”.

A natureza do projeto possui as seguintes diretrizes:

(1) O objetivo do estudo é identificar como o controle gerencial é utilizado para gerenciar uma rede de empresas. Os principais focos de atenção compreendem: a) Quais os artefatos de controle gerencial são utilizados para coordenar a rede de empresas da RAR Livraria Internacional? Por que eles usam os artefatos? Como foram institucionalizados?

(2) Foco da pesquisa – Ferramentas e indicadores utilizados pelos gestores na avaliação e controle de uma rede de empresas.

### **PROCEDIMENTOS DE PESQUISA**

Os procedimentos que serão realizados compreendem análise documental, entrevistas, observações e acompanhamento do trabalho de alguns colaboradores das empresas, dentro da rede, selecionados previamente.

1. Descrição da rede de empresas – fase preliminar para a compreensão da rede de empresas, seus produtos, clientes, fornecedores, ambiente regulatório, organograma, missão, visão, políticas, sistemas de informação e relatórios

2. Descrição do sistema de relacionamento entre empresas – descrição do processo de seleção, manutenção e exclusão de parceiros da rede, descrição de como o sistema de informação, relatórios, indicadores e outras ferramentas auxiliam na satisfação das empresas que pertencem à rede.

3. Análise de documentos – Compreende os aspectos relacionados ao histórico da rede de empresas, documentos administrativos, contratos com fornecedores de materiais e serviços, normas e procedimentos.

4. Entrevistas – As entrevistas serão realizadas com colaboradores da rede de empresas, por meio de seleção de colaboradores que estejam mais envolvidos com atividades objeto da pesquisa e serão adotados os seguintes procedimentos:

a) As entrevistas têm um tempo de duração entre 60 e 120 minutos. Inicialmente, o participante falará de sua formação e experiência na rede e, em seguida, responderá questões propostas pelo pesquisador.

b) O entrevistado tem o direito de se negar a responder quaisquer questões propostas sem providenciar justificativas.

c) Não há riscos quanto à participação da pesquisa e será garantido o sigilo dos participantes.

#### 5. Técnica de observação.

a) As observações ocorrerão em reuniões e locais de trabalho previamente acordadas com os empregados e empreendedores da rede de empresas.

b) Alguns colaboradores serão acompanhados em sua rotina de trabalho diária, após prévio acordo.

c) Pessoas para entrevista e observação do trabalho – As atividades de observação, acompanhamento de gestores e reuniões serão realizados com base em amostragem. O parâmetro utilizado são os eventos relevantes para a avaliação do controle gerencial no contexto da rede de empresas.

### TEMPO DE PERMANÊNCIA DO PESQUISADOR NA REDE E CRONOGRAMA

O tempo de permanência na rede para fins de coleta e uso das informações, leva em conta que:

a) O pesquisador realizará o trabalho de campo no período compreendido entre os maio e agosto de 2014.

b) Inicialmente, no período de abril, o pesquisador realizará algumas entrevistas com as áreas objeto da pesquisa, a fim de obter informações iniciais acerca da rede e definir como será executada a pesquisa no período posterior.

c) Será necessário indicar um colaborador da rede que será o ponto de contato responsável pelo andamento do projeto e contato com o pesquisador.

Apresentamos abaixo o cronograma preliminar de desenvolvimento da pesquisa:

Atividade	1	2	3	4	5	6	7
Contato inicial com a rede de empresa e áreas objeto da pesquisa	x						
Descrição da rede de empresas		x	x				
Descrição do controle gerencial da rede		x	x	x			
Observação das atividades			x	x	x		
Entrevistas com diretores e outros atores da rede			x	x	x	x	
Acompanhamento dos empreendedores					x	x	x

## SUGESTÃO PARA CRONOGRAMA DE ENTREVISTAS

Observação: Esse cronograma é apenas sugestivo, possibilitando remanejamentos e atualizações.

Participante	Sugestão para Entrevista	Cronograma da RAR
Presidente	28/05	
Diretor Financeiro	28/05	
Diretor de Marketing	30/05	
Diretor de Recursos Humanos	30/05	
Diretor de Operações e Logística	06/06	
Presidente	06/06	
Gerente de Loja Própria	31/05	
Gerente de Loja Própria	31/05	
Gerente de Loja Própria	31/05	
Gerente de Loja Própria	31/05	
Franqueado	7/6	
Franqueado	7/6	
Franqueado	7/6	
Franqueado	7/6	
Parceiro 1 Cliente	21/6	
Parceiro 1 Fornecedor	21/6	

Horário Preferencial: Manhã

### PROCEDIMENTOS ÉTICOS

Esta pesquisa é regida pelos princípios gerais:

- (i) consentimento informado;
- (ii) preocupação em não prejudicar a rede de empresas e as pessoas que nela trabalham; e
- (iii) manter a confidencialidade das pessoas e empresas, sempre que demandado.

Em termos específicos, os seguintes procedimentos serão adotados para assegurar confidencialidade dos participantes da pesquisa e da rede de empresas:

- a) Não haverá a identificação dos participantes. As pessoas e a rede serão designadas através de códigos que impossibilitam quaisquer riscos de identificação. Além disso, expressões que possam por essa identificação em risco não serão usadas.

- b) Os pesquisadores se comprometem a manter confidencialidade quanto a eventuais informações confidenciais coletadas por ocasião das observações realidades.
- c) Apenas a equipe de pesquisadores terá acesso aos registros das entrevistas.
- d) Gravações de entrevistas só serão efetuadas de acordo com a ciência e concordância do entrevistado.
- e) As gravações serão destruídas após um ano de conclusão do projeto.
- f) Caso sejam feitas transcrições, o entrevistado terá a oportunidade de efetuar modificações de questões que possam deixá-lo(a) desconfortável.
- g) Informações obtidas pelas observações também terão o mesmo tratamento confidencial.
- h) A empresa definirá que tipo de documentos podem ser acessados dentro e fora de seu ambiente.
- i) Os papéis de trabalho (sem identificação) serão mantidos durante cinco anos em ambiente seguro.

## **BENEFÍCIOS PARA A ORGANIZAÇÃO**

A rede de empresas, além do benefício da investigação, verificado normalmente com o processo de coleta de dados, terá os seguintes benefícios formais:

- *Feedback* sobre o seu perfil, por meio de apresentação oral em data a ser definida conjuntamente; e
- Relatório executivo sobre o modelo de relacionamento com as empresas contempladas na rede (problemas e sugestões de melhoria).
  
- Curso ou palestra sobre a tese da pesquisa a ser ministrada pelo doutorando em data a ser definida conjuntamente, e com material, equipamento e local a serem fornecidos pela rede de empresas.

Este projeto está sendo desenvolvido sob a orientação da Professora Doutora Ana Cristina de Faria, sendo requerido como parte das exigências para a obtenção do grau de Doutor em Administração, do Programa de Pós-Graduação da Universidade Municipal de São Caetano do Sul, do doutorando Antônio Nunes Pereira.

São Paulo (SP), RAR Livraria Internacional, 16 de abril de 2014.

De acordo.



Joaquim Silva – Presidente da RAR

Presidente

Site: <http://www.RAR.com.br>

Heleno Martins

Diretor Financeiro

Site: <http://www.RAR.com.br>

Ana Cristina de Faria – Orientadora da USCS

Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0812507610373175>

Antônio Nunes Pereira – Doutorando da USCS

Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7994021077423539>