

# **GESTÃO EMPRESARIAL: DISCURSOS INTERNOS SE SUSTENTAM SEM SUPORTE DA CONTABILIDADE GERENCIAL?**

**Fábio Frezatti**

Professor Titular

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo  
Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 - São Paulo, SP - 05508-900  
frezatti@usp.br | (11) 3091.5820

**David B. Carter**

Reader in Accounting

University of Roehampton Business School, University of Roehampton

**Marcelo F. G. Barroso**

Doutorando em Controladoria e Contabilidade

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo

## **RESUMO**

Este trabalho tem como objetivo tratar o relacionamento entre vários discursos organizacionais, estudando o impacto das informações contidas no sistema de informações gerenciais sobre o discurso organizacional. A pesquisa surge motivada pela percepção de que existe uma lacuna relevante que pode ser minimizada ou eliminada ao proporcionar discussão sobre informações “objetivas” provenientes do sistema de informações gerenciais que reforçam ou destroem discursos. Sendo a linguagem dos negócios, informações contábeis gerenciais devem permitir e colaborar para que os discursos sejam desenvolvidos. Se isso é verdade, o que ocorre quando as informações deixam de ser utilizadas? Com essa motivação, foi desenvolvido um estudo de caso interpretativista em uma organização industrial em fase de crescimento, em que foram analisados três níveis de discurso organizacional: (i) discurso das crenças dos sócios, (ii) discurso do empreendedorismo, com foco no crescimento das receitas para alimentar expectativas futuras, e (iii) discurso dos resultados financeiros reais, que, quando disponíveis, apontaram para um desempenho desfavorável e antagônico às demandas do primeiro e segundo discursos. Conclui-se que a ausência de informações gerenciais permite e demanda vários discursos que não substituem as informações de resultados financeiros e, com o passar do tempo, tiram a credibilidade de quem pratica o discurso sem a correspondente utilização dos relatórios contábeis gerenciais.

**Palavras-chave:** contabilidade gerencial; discursos empresariais; linguagem dos negócios.

**Área temática:** Controladoria e Contabilidade Gerencial.

## 1 INTRODUÇÃO

O discurso interno de uma organização é algo relevante para o direcionamento dos negócios. Possibilita aos dirigentes exteriorizar os seus desejos e orientar os seus executivos dentro de um dado intervalo de tempo. O discurso aparece em várias situações e pode explicitar o desempenho esperado da organização, transmitido da área financeira para as demais ou mesmo da diretoria para toda a empresa. Afinal a informação contábil serve para a compreensão da situação da organização, tomar decisões e estabelecer metas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Pode ser percebido quando se diz: “a empresa está melhorando”, “o mercado não se impressiona com resultados financeiros ruins mas sim com expectativa de resultados favoráveis futuros”, ou “a margem bruta do segmento A é muito boa”, que permite entender que a contabilidade, na prática, é a linguagem dos negócios por permitir entender e gerenciar a organização (CHAMBERS, 1974; LAVOIE, 1987; MACINTOSH, 2002).

A linguagem precisa ser interpretada, proporcionando percepção de algum tipo de realidade, e com a contabilidade não é diferente. Contudo, a extensão da interpretação da informação da contabilidade gerencial passa por entendimento específico em termos de expectativas. Ainda, espera-se que informações não contábeis sejam “mera” interpretação da realidade, mas efetivamente algo “objetivo” e “real”. Isso se faz necessário para que os discursos empresariais sejam ratificados, reforçados ou mesmo destruídos. Nesse sentido, as informações gerenciais contábeis correspondem a discursos relevantes para a organização.

Mirvis e Lawer III (1983) indicam que o potencial de impacto das informações contábeis sobre a organização não é algo percebido de maneira indiscutível. Ao contrário, pouco se sabe sobre isso, o que pode afetar o entusiasmo em utilizar tais informações no processo de gestão: “...a lack of understanding and knowledge as to what these systems can and cannot do in, to, and for organizations. Also lacking in understanding about how managers and employees use these data” (MIRVIS; LAWLER III, 1983, p. 176).

A linguagem dos negócios é apresentada de maneira codificada para ser operacionalizada (LLEWELLYN; MILNE, 2007). A partir desse arranjo, as análises são desenvolvidas e pode-se perceber se uma organização apresenta melhoria de margem, de retorno, de caixa e mesmo de risco, comunicados e entendidos no contexto da organização. Essa interpretação permite aos gestores agir com direcionamento. Esse entendimento é ampliado, não apenas considerando questões de cunho financeiro, mas outras ainda mais amplas na estratégia organizacional (HOPWOOD, 1976).

Embora entendendo que a informação é importante, ela em si não é a solução dos problemas (MIRVIS; LAWLER III, 1983); a informação per se não soluciona os problemas, mas proporciona base para que os gestores entendam o que ocorre na organização e tratem as oportunidades e os problemas. Nesse sentido, a informação é algo que proporciona entendimento e direcionamento das atividades da gestão.

Definido o discurso organizacional, as ações devem trazer coerência, consistência e foco para as prioridades da organização, e a existência de informações gerenciais confirma ou não os discursos organizacionais. Esses discursos só podem ser oferecidos quando existe uma referência que, aos olhos do gestor, seja “objetiva” e refira-se ao sistema de informações (LAVOIE, 1987). Conforme pondera Morgan, “objectivity is as much a part of observer as the object observed” (MORGAN, 1988, p. 482). Como linguagem dos negócios, a contabilidade desempenha várias funções, tanto na contabilidade ligada ao usuário externo, o credor, sócios e investidores, como para o usuário interno, o gestor ou mesmo o sócio controlador.

### 1.1 Problematização e Questão de Pesquisa

As informações do sistema de controle gerencial proporcionam consistência e reforço

aos discursos organizacionais. No entendimento de Mirvis e Lawer III (1983), alguns obstáculos existem para a implementação e a utilização do sistema de controle gerencial das organizações; o primeiro é político, discutindo o que deve ser gerado em termos de informações. O segundo refere-se à utilidade das informações e, nesse sentido, a ideologia é relevante. Por fim, o terceiro elemento diz respeito ao que esses sistemas podem e não podem fazer, dentro e para a organização.

A utilização das informações gerenciais de forma estável e integrada surge na empresa a partir de certo momento da sua existência, normalmente, consolidadas no ciclo denominado de maturidade, sendo pouco consistente nos ciclos anteriores, que são o nascimento e o crescimento, onde as informações contábeis ou são inexistentes, ou fragmentadas, ou pouco relevantes para a gestão (LESTER *et al.*, 2003). No ciclo de nascimento e crescimento, com a presença do fundador nas atividades do dia-a-dia e relativo pequeno porte, a intuição dos sócios (LESTER *et al.*, 2003) é forte elemento no processo de gestão.

Como linguagem dos negócios a contabilidade gerencial tem um papel importante e está baseada em relatórios que consolidam as informações previstas e realizadas durante certo intervalo de tempo. As estratégias planejadas e as ocorrências verificadas são informadas, devem ser entendidas, e ações são decididas e estimuladas. Dessa maneira os discursos surgem e, sob a influência da linguagem contábil, os negócios são gerenciados indicando a direção da organização. Relatórios gerenciais com resultados apurados aproximados ao esperado confirmam outros discursos e proporcionam assertividade aos executivos no desenvolvimento de novas estratégias espelhadas em seus planos formais. O inverso é também verdadeiro: resultados muito distantes do planejado destroem os discursos organizacionais.

O relacionamento entre esses discursos e o fluxo de oferta de informações da contabilidade gerencial é algo relevante no desenvolvimento dos negócios, tanto no que se refere à rotina do dia-a-dia, como nas questões mais estratégicas. Na ausência de informações ou de informações confiáveis, o que pode ocorrer na organização? Os discursos que tenham relacionamento com as informações contábeis podem desaparecer ou serem mantidos por outras forças que não do fluxo de informações. Essa discussão é uma lacuna pouco discutida na literatura e que se mostra relevante para o entendimento do impacto da contabilidade sobre os negócios, na ótica do gerenciamento.

No sistema de controle gerencial (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008), deve existir um parâmetro planejado, de alguma forma legitimado na organização. Esse parâmetro “objetivo” cria, alimenta, reforça e valida o discurso. Costumeiramente é oferecido em reuniões mensais em que avalia-se o desempenho passado e discute-se o resultado planejado, futuro. Um discurso validado gera credibilidade para novo discurso, e a dinâmica dessa perspectiva preserva o modelo de gestão da organização. Essa credibilidade é de vital importância para que os gestores desenvolvam suas atividades e mantenham seus executivos focados nos objetivos organizacionais. A inexistência de sistema de informações gerenciais, ou mesmo a sua existência com baixa credibilidade, demanda discurso assertivo para substituir a informação formal. Por outro lado, os limites da utilização do conjunto de artefatos também é relevante para dispor de expectativas realistas (ROSANAS; VELILLA, 2005), onde questionam a (i) “ilusão do controle” no sentido de discutir a pretensão de controlar “tudo”, e (ii) a ausência de incentivos efetivos para os gestores atingirem suas metas. Nesse ambiente, o desenvolvimento de valores técnicos e morais é crucial para a sobrevivência da organização.

A vida útil desse discurso vai depender da disponibilidade de alguma *proxy* das informações financeiras, as quais possam assumir importância e credibilidade extrema frente ao seu potencial informativo. Estudos desenvolvidos na área pressupõem que a informação contábil é desejada e necessária para as atividades gerenciais. Dessa maneira, a

contribuição que se pretende proporcionar por esta pesquisa decorre da resposta à questão de pesquisa: *qual o impacto de informações gerenciais contábeis (ou a ausência delas) sobre o discurso empresarial?*

## **1.2 Posicionamento Ontológico e Epistemológico**

A análise leva em conta a necessidade de entender a realidade percebida na organização, a partir de um paradigma da subjetividade. Esse posicionamento é definido a priori, e a realidade é entendida como construída e faz parte da vida, do dia-a-dia, sendo compartilhada entre as pessoas (BERGER; LUCKMANN, 1966). A linguagem é o sistema de sinais que permite o entendimento dessa realidade, não exclusivamente no “aqui e agora”, e proporciona a existência do discurso dos personagens envolvidos nas atividades da organização. Assim, o discurso é um recurso fundamental para que o entendimento da realidade, sendo algo muito mais amplo do que a sequência coerente de sentenças, ditas ou escritas, por meio do qual busca-se o sentido da relação entre sujeitos e objetos (MATTHEWS, 2007).

Este artigo está enraizado na abordagem linguística e na análise retórica. A abordagem linguística se move do passado "factual", "objetivo" de apresentação da contabilidade para ver os produtos de contabilidade – seus números, relatórios, decisões e declarações – como textos, com os contabilistas como os autores do texto, os auditores como os críticos, e os usuários como leitores (MACINTOSH *et al.*, 2000, p. 23). Este movimento foi uma mudança significativa a partir do foco tradicional de contabilidade sobre a contabilidade como informação, como exigido pela economia. Aqui, a contabilidade é uma narrativa (MACINTOSH, 2002, p. 23).

## **2 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA**

### **2.1 Especificação Metodológica**

A perspectiva **interpretativista** foi adotada como abordagem metodológica, no que se refere à necessidade de entendimento da maneira como os diretores e executivos percebem a figura dos relatórios gerenciais. A forma de perceber as informações gerenciais e sua utilização, e a história da empresa são vitais para entender a realidade da entidade pela perspectiva das pessoas que trabalham na organização. Essa abordagem permite entender a realidade como uma experiência subjetiva e de consciência, que coloca o participante em situação oposta ao observador (BURRELL; MORGAN, 1979, p. 28-29). Sendo assim, o trabalho empírico foi desenvolvido por meio de um estudo de caso de natureza interpretativista, visando a compreender os posicionamentos dos sujeitos pesquisados, bem como as relações de poder envolvidas na construção dos discursos.

### **2.2 Especificação do Campo de Pesquisa**

Procuramos uma empresa em fosse possível estudar o “não uso” das informações gerenciais para podermos estudar a sua influência sobre o discurso. Encontramos uma organização que, durante um certo tempo, deixou de ter informações sendo geradas para discussão pelo corpo gerencial, sendo o que tornou a pesquisa ainda mais adequada para realmente estudar o impacto dos relatórios gerenciais (na verdade o impacto da sua não utilização) sobre os discursos. A abordagem de estudo de caso como contato com o campo e coleta de dados é adequada para o tratamento de problemas complexos em que existe demanda de estudos em profundidade (YIN, 2003). Houve processo de formalização da autorização da empresa para o desenvolvimento do trabalho, preservando a confidencialidade da entidade e dos personagens.

### 2.3 Definição dos Mecanismos para Coleta de Dados

O trabalho foi conduzido nas instalações da empresa, por meio de dois pesquisadores que utilizaram vários métodos de coleta de dados, sendo: (i) site da empresa para informações sobre história da empresa e suas características gerais; (ii) documental, especificamente o relatório gerencial utilizado até 09/2009; e (iii) Entrevistas para esclarecer eventos históricos e de negócios, junto aos sócios (2), e aos gerentes, supervisores e analistas (8).

Levando em conta as entrevistas preliminares e o diagnóstico realizado no início da atividade, foram definidas as questões orientadoras utilizadas nas entrevistas com os executivos. Essas questões foram estruturadas de maneira a (i) proporcionar uma visão geral, sob a perspectiva do entrevistado e (ii) aprofundar o tema, em decorrência do direcionamento.

Uma vez proporcionada a visão abrangente, ficou esclarecido que a empresa deixou de usar informações do sistema de contabilidade gerencial, tornando-se a data em que deixou de ser o referencial relevante para o entendimento da organização. Posteriormente, foram feitas perguntas mais específicas para aprofundar os temas que interessam para a pesquisa. Em alguns casos, foi possível gravar a entrevista, mas não em outros, sendo então anotadas as respostas. Foram selecionados como respondentes os diretores (cargos ocupados pelos dois sócios), gerentes, supervisores e assistentes, devidamente identificados nos diálogos (Tabela 1):

**Tabela 1. Respondentes.**

Descrição	Cargo	Gênero	Presença na entidade
S1	Pesquisador	Masculino	Posterior a 09/2009
S2	Sócio responsável pela Administração e compras	Masculino	Anterior a 09/2009
S3	Sócio responsável por marketing, produção e logística	Masculino	Anterior a 09/2009
S4	Assistente	Feminino	Anterior a 09/2009
S5	Tesoureiro	Masculino	Anterior a 09/2009
S6	Comprador	Masculino	Anterior a 09/2009
S7	Analista de TI	Masculino	Anterior a 09/2009
S8	Gerente de vendas – área 1	Masculino	Posterior a 09/2009
S9	Gerente de vendas – área 2	Masculino	Posterior a 09/2009
S10	Coordenadora de RH	Feminino	Posterior a 09/2009
S11	Coordenadora de contabilidade	Feminino	Posterior a 09/2009

### 3 ESTUDO DE CASO – A EMPRESA

A empresa analisada é uma organização brasileira, dedicada à produção de componentes metálicos e plásticos a serem utilizados por outras indústrias para montagem de bens duráveis; em suas linhas de atuação, destaca-se a indústria automobilística. Algumas informações sobre a empresa:

- **Fundação e primeiros momentos:**

Mais de 50 anos de experiência no mercado brasileiro, nasceu fruto de uma oportunidade proporcionada pela indústria automobilística que demandava fornecedores para amparar o seu crescimento. O fundador foi um ex-funcionário de uma montadora tradicional do país que se associou a um empresário do setor.

- **Desenvolvimento:**

A empresa teve um desenvolvimento de atividades acoplado ao crescimento da indústria automobilística estabelecidas no país, que foi muito grande durante décadas, no início altamente protegida contra as ameaças externas. Posteriormente, após década de 90, com a abertura do mercado para novas montadoras, o crescimento do número de empresas foi relevante. Por falta de sucessão, o controlador vendeu o controle acionário, em 2007, para

dois investidores.

- **Aquisição por investidores:**

Em 2007, dois investidores compraram a empresa. Adotaram uma política agressiva de modernização e crescimento. Aparentemente, a compra estava motivada por uma estratégia de curto prazo, que poderia envolver a venda da empresa para algum investidor estratégico específico, ou mesmo a abertura de capital em bolsa de valores.

- **Mudanças estratégicas:**

A mudança do eixo de crescimento da indústria automobilística mundial para os países emergentes trouxe uma mudança de rumos relevante para a empresa. A expectativa de médio prazo é que um grande número de novas montadoras venha ao Brasil, o que aumenta o potencial de negócios para a empresa. Por outro lado, a pressão dentro da cadeia produtiva torna-se cada vez maior e mais exigente, seja em relação ao acabamento, à segurança, ou ao design. Assim, ao mesmo tempo que a empresa vislumbra oportunidade para converter expectativas de crescimento em realidade, torna-se premente a demanda por maior estruturação ele, demandando investimentos em pessoas, sistemas e equipamentos, a curto espaço de tempo e em magnitudes para as quais a entidade não estava preparada organizacionalmente, nem financeiramente.

Mudanças relevantes ocorridas nos 12 meses que antecederam a pesquisa: (i) compra de uma empresa de segmento e processo produtivo distintos daqueles que ela estava acostumada a atuar; (ii) mudança de instalações de uma cidade onde a empresa nasceu para outra no interior do Estado e (iii) considerável mudança de pessoas na organização.

### **3.1 Estudo de Caso – Informações Obtidas e Análise**

Foram coletadas informações das seguintes fontes: (i) site institucional, para informações sobre história da empresa; (ii) documental; e (iii) entrevistas para esclarecimento de eventos históricos e detalhamento de informações sobre os negócios:

(i) **Site da empresa:**

O site institucional é considerado uma alternativa adequada por representar a maneira como a organização se apresenta a usuários externos, aspectos de evolução histórica, sua missão e valores etc. Em termos gerais, a missão apresentada é vaga, claramente criada para atender um quesito de ‘*checklist*’ de consultoria externa. Existem informações sobre crenças e valores, bem genéricos.

(ii) **Documental, analisando relatório gerencial utilizado até 09/2009:**

Foi constatado que a empresa, até setembro de 2009, desenvolvia suas atividades somente focando em produtos metalúrgicos e tinha uma reunião mensal de apresentação de resultados para gerentes e diretores. Esse relatório continha: (i) informações financeiras mensais, como demonstração de resultados e balanço da empresa como um todo; (ii) informações operacionais, tais como faturamento, nível de endividamento; e (iii) outros temas a serem tratados, como implementação de orçamento, montagem de padrões para produção etc.

(iii) **Entrevistas para esclarecer eventos históricos e de negócios:**

Foram realizadas dois tipos de entrevistas: (i) com os sócios, gravadas e/ou anotadas, visando a identificar o discurso organizacional, e (ii) com os demais sujeitos relacionados na Tabela 1, visando a proporcionar informações sobre a empresa do

ponto de vista específico de cada gestor e entender o contexto e a coerência entre eles. Dessa maneira, nas entrevistas foram identificados três níveis do discurso organizacional. O primeiro, o discurso das **crenças dos sócios**. Trata-se de nível estável, permanente e decorre de característica do ciclo de vida da empresa, onde a maneira de pensar dos sócios permeia a organização, por meio de valores pessoais relacionados ao negócio. A característica principal desse nível é que ele é decidido e praticado pelos sócios sem que sejam negociados, mas apenas praticados pelos sócios. São do tipo *'taken-for-granted'*. O segundo nível, do **empreendedorismo**, demanda uma linguagem empresarial que permita a interlocução dos sócios com os executivos que vão sendo atraídos e agregados ao "time" e, em última análise, mantidos na organização. Dessa maneira proporciona "costura" do cenário de oportunidades com a estratégia da organização e carecem de sustentação para a sua legitimação e continuidade no longo prazo. O terceiro nível, dos **relatórios gerenciais contábeis**, proporcionam as informações que permitem acompanhar o componente empreendedorismo e verificar se correspondem a uma realidade econômica observável ou não.

As respostas obtidas nas entrevistas foram:

- **Pergunta 1.** *Como vocês gerenciam a empresa e se relacionam com os subordinados?*

O objetivo desta pergunta foi entender o estilo de gestão dos diretores, que se revelou personalista, voltado para pessoas; a palavra "**confiança**" foi identificada com um sentido especial e agressivo (discurso das crenças dos sócios). Na literatura, reconhece-se desde longa data reconhece a importância da confiança como elemento crucial no modelo de gestão (MARCH; SIMON, 1958, p. 57).

São dois sócios que compartilham espaço de trabalho contíguo e decidem juntos sobre as questões relevantes da organização; ambos se mostram satisfeitos com o modelo de gestão. Essa atuação conjunta permite combinação de talentos e otimização de tempo. Tomam decisões levando em conta as próprias **'intuições'** (discurso das crenças dos sócios), em vários temas relevantes, principalmente quando se referem a contratações de colaboradores e na avaliação se podem confiar neles. Miller e Friesen (1984) identificaram a característica relevante do processo de gestão da organização nos estágios iniciais do ciclo de vida. Uma vez existindo confiança, o relacionamento se torna possível, e o desempenho consolida essa percepção. Os sócios argumentam que se dedicam exclusivamente à empresa, demonstrando que ela é a coisa mais relevante de suas vidas. Os diálogos abaixo refletem esses achados:

Sujeito 1: *como você pensa em termos de relacionamento com subordinados?*

Sujeito 3: *tudo o que eu faço em foco no resultado. Sempre **confio** no subordinado. No dia que **não confiar** não vai trabalhar comigo. Ou traz resultado ou não traz.*

Sujeito 2: ***Confiança** nas pessoas é fundamental e não admitimos deslealdade. Não cometemos um deslize para dar chance de alguém fazer o mesmo. Parei de desenvolver a minha consultoria jurídica para me dedicar 100%. Se o cara não tomou as ações necessárias, ele vai tomar uma paulada.*

A contratação e manutenção de executivos que se identificam o próprio **'projeto de vida'** com a empresa (discurso do empreendedorismo) é uma abordagem de longo prazo relevante para o modelo. A literatura reconhece isso (ROSANAS; VELILLA, 2005, p. 90).

Neste estudo, 'projeto de vida' tem a característica de significante vazio (HOWARTH; STAVRAKAKIS, 2000), podendo assumir diversos significados à pessoas. Pode ser a evolução profissional, a imagem de vencedor, a resposta para outra empresa que não deu oportunidade, por exemplo. O importante é que a recompensa seja futura, de longo prazo, enquanto que o esforço, o compromisso e o desafio são

demandados imediatamente. Recompensa intangível pode ser a imagem de vencedor, a resposta para outra empresa que não deu oportunidade, etc. É o que a organização está fazendo. Como evidência, pode-se mencionar:

Sujeito 3: *trouxemos um ótimo gerente comercial que só veio para cá por causa do projeto de vida. Ele acreditou no nosso projeto. Deixou de ganhar mais e veio para cá.*

Quando falam em prioridades e resultados, os sócios não se referem a resultados financeiros, mas àquilo que percebem das conversas, principalmente elementos operacionais, do dia-a-dia, tornando-os reféns da rotina e diminuindo a oportunidade de maior enfoque na atividade estratégica da organização. Quando se referem a '**resultados**' (discurso de empreendedorismo), os sócios sempre são vagos, apresentando também características de significantes vazios (HOWARTH; STAVRAKAKIS, 2000), relevante portanto para a combinação de elementos. A apuração de resultado é relevante como *feedback* para os executivos e deveria reforçar o relacionamento com a empresa, sendo fundamental para o executivo saber se o que se esperava dele ocorreu: *"In the end, people identify strongly with the goals of the organization and feel energized when they achieve those goals."* (ROSANAS; VELILLA, 2005, p. 90).

Percebe-se que a discussão de temas estratégicos é considerada atraente pelos sócios, mas o tempo dispensado para tais atividades é escasso, sendo que a rotina passa a tomar importância acentuada.

Sujeito 1: *quais suas prioridades hoje?*

Sujeito 3: *a prioridade hoje é o resultado da cia.*

O mecanismo que alimenta a relação de confiança entre sócios e executivos é uma reunião diária, em que uma lista contendo as ações e atividades relevantes à empresa no momento é detalhadamente repassada; sendo relevante, faz parte da lista e é discutido. Essa lista é um recurso válido, e representa um elemento de pressão sobre o grupo gerencial. Mistura elementos quantitativos e qualitativos, a depender do momento e do andamento da reunião. A lista de prioridades é atualmente o artefato de maior poder dentro da estrutura da organização. Como a reunião é diária, a credibilidade das pessoas em termos a atingir ou não o que foi prometido pode se alterar bruscamente. A evidenciação desses comentários consiste nos diálogos:

Sujeito 1: *you usa a informação?*

Sujeito 3: *todo dia chega o controle de frete, o faturamento, o que está acontecendo ontem, hoje e amanhã. Com essas informações, tomo as decisões principais. Todos os dias, temos uma reunião a partir das 8:30h da manhã, entram na lista-mestre. O que é importante entra na lista mesmo que ocorra um mês depois.*

Sujeito 2: *com essa reunião, um setor cobra o outro e ele tem a chance de retrucar. É o termômetro da empresa, todo o dia a lista-mestre é atualizada. É uma reunião que demora uma hora e tem todos os dias. Aqui é onde as ações são disparadas e cobradas.*

Quando os sócios falam de preferências, dizem que as decisões estratégicas os atraem, mas não sentem confiança na estrutura para delegarem. Gastam muito tempo gerenciando o curto prazo, as questões operacionais e aí sim dispõem de controles, que são baseados numa reunião diária onde as coisas relevantes são discutidas. Percebem a necessidade de atuarem no horizonte de longo prazo, mas as circunstâncias não o permitem. Colocaram uma data para isso, mas depende da evolução de desempenho dos gerentes, que desejam ser diretores.

Sujeito 2: *gosto de atuar no estratégico, mas tive que ir para a linha de frente resolver problemas na fábrica e mesmo no cliente. Assim que tiver alguém que possa desenvolver as atividades que são necessárias vou dedicar mais tempo para a estratégia da empresa.*

- **Pergunta 2.** *Como as informações da contabilidade gerencial são usadas na empresa?*



Durante um período no passado, as informações da contabilidade gerencial eram apresentadas durante uma reunião mensal. Esta tinha uma pauta variada, incluindo conteúdos operacionais, como discussão de taxas horárias, transferência de responsabilidades entre departamentos e mesmo cronograma para montagem do orçamento. Dessa forma, o relatório a que os pesquisadores tiveram acesso, discurso fundamental para a empresa, (i) continha informações históricas basicamente, não prevendo comparações do tipo previsto e realizado, (ii) apresentava informações financeiras de formas numérica e gráfica, (iii) chama atenção a existência de informações financeiras globais, sem detalhe que permita questionamentos ou identificação de discussões específicas sobre áreas ou produtos. Essa reunião mensal foi abandonada e, em seu lugar, surgiu uma reunião diária para gerenciar crises do dia-a-dia. A personalização do sistema de controle é algo vital, integrando o grupo e necessidades técnicas (ROSANAS; VELILLA, 2005, p. 94).

Dessa maneira, dada a ausência de estrutura organizacional e de pessoas que os apoiem, os sócios são exigidos para resolver os problemas operacionais. Os sócios argumentaram que o relatório (discurso dos resultados) era mais sofisticado do que o documento que tivemos acesso, inclusive proporcionando informações para análise de investimentos.

Sujeito 1: *vocês têm informações gerenciais para discussão dos resultados?*

Sujeito 2: *não. Hoje não temos informações sobre os resultados financeiros. Nesse momento, na verdade, não temos nem o resultado financeiro referente ao ano passado.* [conversa realizada no mês de abril do ano seguinte]

Sujeito 1: *vocês não sentem falta dessas informações?*

Sujeito 2: *sim. Até porque, no passado nós tínhamos as informações e as discussões mensais.*

Sujeito 1: *e o que aconteceu?*

Sujeito 2: *tivemos tantas mudanças, e as prioridades foram mudando. Até que, no final, era melhor atender as prioridades do momento, da crise, do que discutir resultados passados. Com isso paramos de gerar os relatórios e de desenvolver as reuniões. Afinal, mudamos de cidade, mudamos de enfoque e mudamos de empresa, pois a controladora comprou uma empresa nova e fez a incorporação.*

Sujeito 1: *vocês tinham relatório gerencial antes da mudança?*

Sujeito 2: *sim. Todos os meses discutíamos os resultados financeiros e mesmo discutíamos os resultados planejados. Surgiram muitos desafios e projetos, e paramos de ver as informações gerenciais mensais.*

Sujeito 1: *por que vocês pararam de informar os resultados financeiros mensais?*

Sujeito 2: *no fundo, tantas coisas aconteceram, e os relatórios foram ficando para trás, com menor prioridade. Em algum momento, paramos de gerar os números e de apresentá-los.*

De qualquer forma, não se pretende considerar que todos os problemas da empresa possam ser decorrentes da ausência das informações, mas sim que ela aumentou problemas existentes e que postergou entendimento e ações. Nesse sentido, Rosanas e Velilla (2005) questionam sobre as limitações do poder contributivo do acompanhamento por meio dos relatórios da contabilidade gerencial.

A responsabilidade pelo desaparecimento dos relatórios gerenciais foi atribuída a um executivo que, uma vez promovido, não teve como se impor e manter as informações. A palavra “impor” aparece mais de uma vez nas entrevistas, como a limitação e falta de capacidade do colaborador em proporcionar os relatórios desejados em ambiente de mudança. Diálogos que evidenciam os comentários:

Sujeito 3: *Precisamos retomar alguns procedimentos que perdemos com a correria. Com a pressão e a correria não esquecemos, mas adiamos o relatório, nem tiramos de lado. Delegamos a uma pessoa que deveria fazer o trabalho que a gente fazia. Delegamos e, ao final do período, perdemos a informação. O cara em quem confiamos não conseguiu gerar a informação, mas perdeu as informações.*

Sujeito 3: *Os subordinados não mais trabalhavam para ele, mas sim contra ele. Ele começou a abraçar tudo e perdeu procedimento, perdemos informações vitais. No máximo no dia 10 do mês seguinte, apresentávamos todos os resultados do mês anterior, demonstração de resultados por produto, por área. A gente elegia no 80/20: o que aconteceu? Que ações eram tomadas? Imediatas. Era um sistema*

*muito bonito. Ele que montou o sistema e não conseguiu alimentar o sistema.*

A crise da ausência de informações gerenciais tem relação com a ausência de sistema integrado que permita o acompanhamento das mudanças. O sistema disponível, não integrado, não permite a obtenção das informações gerenciais com rapidez. Por se tratar de investimento caro (possível sistema ERP), os sócios preferiram investir em aumento de capacidade e postergar o investimento no sistema para momento futuro. Alegam que a migração de sistema de informações é complexo e não poderia ser feito sem relativa estabilidade. Por sua vez, não zelaram para que os dados fossem armazenados, enquanto os esforços foram direcionados para a desativação do sistema antigo sem a compra do novo. Diálogos que evidenciam os comentários:

Sujeito 1: *O problema não foi o sistema?*

Sujeito 2: *Quando você está num mar calmo, você pode travar o timão e deixar o barco seguir.*

Sujeito 3: *Era muito fácil quando tínhamos o dinheiro em caixa. Pagávamos tudo. A informação era fácil. Quando as coisas se tornaram turbulentas, as coisas mudaram. Quando as coisas se tornaram mais intensas, ele foi perdendo a fonte de informação. O sistema de informação não dava para ele o que precisava. Teve um erro importante. Temos um sistema que se chama... era manual mas funcionava muito bem. Por ser um consultor de TI, quem o desenvolveu o fez de maneira muito interessante.*

Sujeito 2: *Vamos para um ERP e depois de 6-8 meses, o gerente abandonou o que estava fazendo e perdeu informação.*

Sujeito 3: *Tínhamos contratado o ERP e não tínhamos informações. Como vamos alimentar o ERP? Íamos dar a entrada quando percebemos a situação e paramos tudo. Até então não tinha passado a informação de que tinha perdido tudo. Temos uma promessa de 1 de julho que iremos retomar a reunião e discussão de resultados. Era um trabalho muito bem feito.*

A imagem propagada é de muita participação por parte dos colaboradores, com abertura de informações e discussão:

Sujeito 1: *o que posso comentar aqui na empresa?*

Sujeito 2: *tudo. A empresa é transparente, e tudo deve ser comentado. Até alguns meses atrás, todos os meses, apresentávamos os resultados financeiros para os gerentes.*

Em termos de tendência dos negócios, o crescimento é um discurso visto como fundamental na perspectiva dos sócios, comunicado a todos os colaboradores e mesmo a público externo. Crescimento do negócio é um discurso relevante no modelo de gestão que permite pensar em recompensas futuras ainda não especificadas formalmente. É o ponto inegociável da gestão. Tudo se faz para o ‘**crescimento**’ (discurso do empreendedorismo), mesmo que não se saiba se ele proporcionará resultado financeiro adequado no curto ou mesmo médio e longo prazos. Diálogo que evidencia o comentário:

Sujeito 8: *o faturamento tem crescido muito, e a empresa dobrou o faturamento em curto espaço de tempo.*

A diretoria declara que a sua diretriz estratégica consiste em transformar a empresa numa organização de médio a grande porte, enfatizando o crescimento do faturamento. Essa abordagem proporciona sustentação para o discurso do projeto de vida. Uma parte desse discurso pode ser medido sem os relatórios do sistema de informações gerenciais; o faturamento, por exemplo, pode ser acompanhado e reforça o discurso do crescimento. Entretanto, aumento no faturamento não representa aumento no lucro. A literatura discute as questões de imperfeições na mensuração de resultados: “...*imperfect measurability of the outputs – is well-known, both in theory and in practice, and is a crucial one to our purposes*” (ROSANAS; VELILLA, 2005, p. 88).

O poder da persuasão do discurso pode ser reforçado pelo relacionamento entre as pessoas, independentemente dos sistemas formais (ROSANAS; VELILLA, 2005, p. 90). O discurso do otimismo, do crescimento, tem uma motivação estrutural, fazendo parte das necessidades dos sócios para que os retornos esperados ocorram. Dessa

maneira, pensar no crescimento proporciona à empresa a condição de trazer, motivar e reter profissionais relevantes para o seu desenvolvimento. Assim, como Hines (1988) afirma em relação à contabilidade: ao comunicar a realidade, constrói-se também a realidade. Contingencialmente, é a oportunidade para a organização crescer e tornar-se forte. Infelizmente, o discurso não proporciona necessariamente condições de remunerá-los, e esse é um problema relevante. A existência de relatórios gerenciais poderia trazer para a organização o alerta e proporcionar o gerenciamento dos problemas.

A empresa tem um processo produtivo que é um diferencial, pela capacidade de verticalização de um componente produzido. Isso faz com que as empresas queiram ter negócios com ela, dada sua flexibilidade. Também a estrutura de produção proporciona flexibilidade, podendo gerar fidelização dos clientes pela oportunidade de complementação de produção. Não é possível medir e acompanhar esse discurso sem relatórios gerenciais.

A **'vantagem competitiva'** (discurso do empreendedorismo) declarada é um discurso que precisa ser constatado na prática. Em outras palavras, algo que é decisivo para a empresa deve trazer, além da receita, lucro. O discurso positivo tem um apoio racional relevante, que permite apoiar as perspectivas "eficiência e legitimidade" (COVALESKI *et al.*, 2003). Essa combinação é muito relevante no reforço do discurso do crescimento. Uma vertente apoia e estimula a outra. O diálogo que exemplifica esse discurso:

*Sujeito 9: existem alguns fatores na empresa que são únicos no mercado. Ter possibilidade de atender os clientes não apenas fazendo a peça, mas montando em diferentes injetoras é muito relevante no mercado. Além disso, temos espaço físico para novas áreas de produção. Nossos concorrentes mais diretos não apresentam essas propriedades.*

Quanto aos resultados, a indisponibilidade do 'discurso dos resultados' provocou várias consequências, dentre as quais orientações difusas, confusas e contraditórias, que em nada beneficiam a empresa mas que permitem evitar o pânico dentre os gestores se divulgados. De qualquer maneira, resultados nem sempre são positivos e em linha com o que se espera. Na sequência da entrevista, pode-se perceber a distância entre expectativa e realidade:

*Case studies of firms may illustrate the cost impacts of strategies and policies on the individual firm. Other firm may learn from them but it should be noted that no policy or strategy guarantees profit in all circumstances. (NØRREKLIT; MITCHELL, 2007, p. 178)*

Sujeito 1: *como estão os negócios?*

Sujeito 2: *muito bem. Estamos vendendo mais do que no ano passado. Esperamos um crescimento de mais de 20% das vendas.*

Sujeito 1: *e o resultado?*

Sujeito 2: *melhor também.*

Sujeito 1: *quanto?*

Sujeito 2: *não tenho um numero exato mas é melhor.*

(na realidade, posteriormente, o resultado apurado foi um grande prejuízo, superior ao do ano anterior).

Sujeito 1: *os resultados foram muito ruins. Eu esperava alguma coisa desfavorável, mas o custo é muito superior ao que imaginava; o prejuízo e os empréstimos são maiores do que poderia esperar com o discurso positivo de quem quer crescer muito, comprar outras empresas. O que aconteceu?*

Sujeito 4: *o resultado não é tão ruim como você viu ontem. Hoje tivemos ajustes e o resultado melhorou um pouco, embora com prejuízo. A causa desses problemas é que, com tantos projetos na empresa, priorizamos o tempo e deixamos de discutir resultados. Com isso, não entendemos várias ocorrências que mudanças na empresa e não ajustamos a contabilidade. Alguns erros poderiam ser detectados, mas não foram. Mudamos pessoas na apuração dos resultados, e vários procedimentos foram mudados sem uma integração. A mudança de regras societárias nos surpreendeu e tratamos várias despesas de maneira inadequada.*

Sujeito 4: *a realidade é importante. Se não for possível crescer da forma como sonhamos, tudo bem, vamos fazer o que for possível. Vamos ajustar a contabilidade e voltar a fazer a reunião mensal.*

Sujeito 1: *qual a margem do seu produto?*

Sujeito 8: *25%*

Sujeito 1: *tudo isso! Trata-se de uma margem alta!*

Sujeito 4: *ele está falando do lucro líquido*

Sujeito 1: *então o percentual é mais alto ainda*

Sujeito 8: *não é o lucro líquido e sim resultado bruto*

Sujeito 1:  *você está falando do preço menos o custo? Se for, está mais alto ainda.*

Sujeito 8: *não, eu estou falando do lucro bruto*

Sujeito 1: *mesmo assim é alto.*

- **Pergunta 3.** *Poderia explicar o que poderia tornar as informações da contabilidade gerencial mais úteis?*

Aparentemente, irão retomar o relatório, numa reunião mensal a ocorrer no início do mês, e isso trará os resultados que tinham antes em termos de planejamento e controle; dado o conjunto de mudanças, a empresa enfrenta vários tipos de dificuldades, como liquidez, tendo endividamento crescente. O discurso da necessidade financeira existe, mas não é uma realidade prática para todos atualmente. O discurso de crescimento é para todos, e o discurso do resultado financeiro é para poucos, tais como os sócios, o tesoureiro, relações com o mercado e custos. O passado recente é mencionado com frequência no sentido de que tinham informações e se sentiam satisfeitos com ela, contudo o relatório que os pesquisadores tiveram acesso não mostrava tudo o que era dito na entrevista. O custo real passará a ser apurado no futuro, já que nunca foi totalmente estruturado e apresentado. Quando perguntados sobre perdas, a desativação do sistema de relatório gerencial é também responsabilizado:

Sujeito 3: *em cada melhoria, tínhamos a informação de x reais de volta, pay back. Tínhamos um programa de kaizen calculado em custos.*

Sujeito 3: *Trabalhávamos com metas, resultados e ações efetivas. Sem resultados, perdemos o meio do caminho. Tomamos ações sem saber o resultado. Sabemos que é positivo, mas não sabemos quanto.*

*Voltaremos a enxergar a partir de julho [o que não ocorreu]. Ele não acompanhou, não se modernizou. Só com procedimentos técnicos. Formatos de interpretação hoje são diferentes pelo IFRS.*

Os sócios indicam que informar hoje o que ocorre no caixa pode gerar pânico entre os subordinados; pretendem assim proporcionar informações estratificando os subordinados. Entendem que o sistema contábil atual, não integrado, não colabora para informações rápidas, corretas e adequadas aos vários níveis. Implantarão novo sistema, brevemente.

Sujeito 2: *Não informamos a situação de caixa, pois isso exige que as pessoas entendam. Se não entenderem o que está acontecendo, podem entrar em pânico e irem embora da empresa. Estamos pensando em preparar uma reunião específica para essa discussão, com os principais gestores da empresa.*

A ausência de controles é uma constatação no que se refere à produção e aos estoques. Isso não incomoda os gestores. O estágio de amadurecimento organizacional não valoriza sistemas de informações nem a informação propriamente dita. A perspectiva de Morgan (1988) está presente nesse momento, no sentido de que a subjetividade da construção da realidade não apenas detém a perspectiva técnica; as justificativas para o não controle, que fogem da ingenuidade e desconhecimento mas atingem entendimentos como a lealdade pessoal obtida pelo relacionamento, que impediria ações que pudessem afetar o desempenho da empresa. Existe também um relacionamento com a perspectiva de Hines (1991) que indica que o privilégio de a contabilidade contar com a chamada *measurement expertise* que impacta o construto da legitimidade para os profissionais. Essa percepção pode existir, também de fora para dentro (das outras áreas em relação à controladoria, por exemplo). Uma

interpretação possível seria que, se a controladoria não se preocupa com controles é porque não deve se preocupar mesmo. Como a organização não tem uma área de controladoria ou mesmo pessoas desempenhando a função, é constatada a ausência de “massa crítica” que permita contestar ou questionar as ações desenvolvidas, tanto no que se refere a planejamento como a controle.

### 3.2 Estudo de Caso – Discussão

Os componentes do discurso organizacional, nos três níveis, são apresentados na Figura 1. Como visão geral, os discursos são coerentes entre si e são oferecidos dentro de uma lógica de relacionamento e dependência. Em decorrência da intuição dos sócios (MILLER; FRIESEN, 1984), a confiança pessoal nos colaboradores (MARCH; SIMON, 1958) é o fator que determina a contratação dos mesmos, que ocorre a partir de uma visão macro de que a empresa é uma instituição com grande potencial de sucesso dadas a vantagem competitiva que possui (COVALESKI *et al.*, 2003), o que proporciona (já vem ocorrendo tal resultado) e que proporcionará crescimento no mercado. Dessa maneira, o futuro será muito bom para aqueles que estiverem na empresa desde já, aceitando um momento de grandes desafios e esforço pessoal e profissional nos respectivos projetos de vida (ROSANAS; VELILLA, 2005) para terem a recompensa no futuro (3-5 anos). Para que esse estado seja real, o foco nos resultados é o termômetro que permite avaliar quem continua ou sai da empresa, caia em desgraça ou seja promovido; para tanto, os resultados dos relatórios contábeis se constituem na fonte “objetiva” que permitiria apurar e explicitar a confirmação dos discursos.

O uso forte da intuição é decorrente do estágio de desenvolvimento da empresa (LESTER *et al.*, 2003; MILLER; FRIESEN, 1984) e da lacuna de discurso de informações da contabilidade gerencial num horizonte de tempo. A intuição como parte do processo decisório existiu e existirá, decorrente de experiências, crenças e valores e circunstâncias, mas o grau de importância no processo decorre do progresso na estruturação e de sua formalização, e isso depende do sistemas de informações e da estrutura organizacional da entidade. O que salta aos olhos no presente caso é que a ausência de informações que confirmem os resultados faz com que resultado signifique várias coisas, exceto os resultados financeiros da empresa. Pode ser pontualidade de entrega, pode ser o faturamento, a não concretização de uma visita a cliente etc. Nessas condições, um conjunto de atividades operacionais e não monetárias pode ser a *proxy* do resultado financeiro, que não é oferecido. O que permite gerar e aceitar a *proxy* é a intuição dos sócios (MILLER; FRIESEN, 1984), único guia que a organização tinha durante o período em que as informações não estiveram

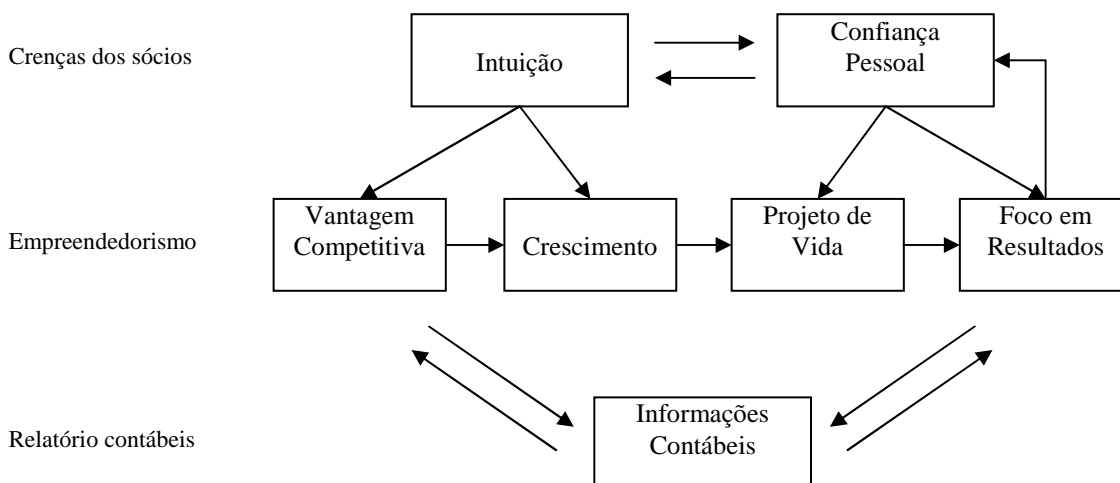


Figura 1. Relacionamento entre componentes do discurso organizacional.

disponíveis. O fato de trabalharem de maneira conjunta e compartilhada proporciona uma força descomunal na discussão dos problemas, sem uma contrapartida questionadora.

A confiança pessoal deve ser entendida como ocorrência de acordo com o que foi “prometido” nas reuniões diárias, que consolidam o poder dos sócios e fragiliza a posição de quem promete. Conseguir liberar a produção, conseguir novo produto, liberar produto para entrega reforçam a confiança. O inverso é verdade também, ou seja, provoca a fragilização e posterior eliminação do colaborador do quadro de empregados da empresa. Dado que o ambiente torna-se continuamente tenso, o que é admitido pelos sócios, o que permite a manutenção da equipe já que o ambiente macro econômico é propício para a conquista de empregos gerenciais? O conjunto de discursos que gera esse resultado é composto por: (i) promessa de felicidade futura (projeto de vida), atraindo gestores com ambição de crescimento e possibilidade de concretizar o reconhecimento monetário em outro momento e a (ii) necessidade dos sócios congruente com a possibilidade de esperar o futuro grandioso. O discurso dos relatórios gerenciais constitui-se no fiel da balança, reforçando, contestando, reorientando as ações da organização. A ausência desses últimos provoca um vácuo de direcionamento que, nesta organização, chega quase a dois anos. Por outro lado, resultados negativos podem postergar o benefício do projeto de vida, fragilizando a permanência dos colaboradores que deixam a organização.

O empreendedorismo, parte relevante do discurso organizacional, pode ser entendido por meio dos componentes : (i) vantagem competitiva, (ii) crescimento, (iii) projeto de vida e (iv) foco no resultado. O discurso da vantagem competitiva é fundamental para todo o modelo e pode ser argumentado de maneira forte, com evidências parcialmente capturadas sem os relatórios da contabilidade gerencial. Uma parte da confirmação da vantagem competitiva surge nas conversas com os clientes, discurso externo, quando a estrutura flexível de produção da empresa é elogiada, o que é raro no setor. Essa flexibilidade permite tanto que ela atenda demandas inesperadas, como verticalização de produção. Além disso, a disponibilidade de espaço físico para expansão de linhas de produção em localidade em que a força sindical não é radical são variáveis relevantes para a empresa. Aliadas à barreira de entrada imposta pela necessidade de certificação pelos clientes, tornam a empresa muito atraente para novos projetos das empresas automobilísticas.

O discurso da vantagem competitiva permite a existência de outro discurso que é o do crescimento acelerado. Esse discurso tem como reforço o passado crescente que mostra que, mesmo sem estrutura, a empresa tem crescido acima da média da concorrência. O crescimento coloca a empresa num porte antes não atingido, o que permite melhor posicionamento perante os clientes e ser percebida por eles como ‘vencedora’. O discurso otimista é útil para o modelo e precisa ser reforçado por meio dos resultados financeiros de lucro e geração de caixa, o que não tem ocorrido. Os resultados financeiros contidos nos relatórios gerenciais são, portanto, vitais para que o conjunto de discursos seja validado e mantido; ainda, as *proxies* do resultados financeiros são necessários mas não suficientes para dar equilíbrio para o conjunto de discursos. Uma consequência do discurso de crescimento é a necessidade de novos investimentos, que consomem recursos financeiros não disponíveis.

Em consequência dos discursos explicitados anteriormente, os sócios precisam de um discurso interno para os gestores; no caso, o projeto de vida, apresentado individualmente. Os executivos são mantidos ou contratados com a perspectiva de que, ao se dedicarem à empresa, terem compromisso com as suas metas, no futuro, terão recompensas financeiras como remuneração variável, promoções e status profissional destacado por participarem do sucesso da mesma. Em algum horizonte, a empresa deverá ter ações negociadas em bolsa, o que aumentará a exposição e o prestígio, aumentando o valor de passe de cada executivo vencedor. À semelhança à ideologia cristã, o sofrimento e stress de hoje serão recompensados no futuro, que pode ser 3-5 anos.

O fator que torna possível esse modelo e geração de prêmios é denominado de resultado. O resultado financeiro é importante, mas não é conhecido, pois os relatórios gerenciais não existem. Na verdade, por não existirem, o discurso resultado deixa de ser obtido por meio da lógica econômica de receita (-) custo (-) despesa (-) impostos = lucro, mas sim pela *proxy* dos resultados que são possíveis (faturamento, caminhões que foram liberados, saldo de endividamento, problemas resolvidos no cliente). Essa *proxy* não proporciona uma aproximação adequada ao resultado econômico (margem, lucro e retorno), nem mesmo financeiro (geração de caixa), mas sim indica tendência, sem identificar o *timing*. O que é mais relevante é que, ao não dispor de detalhes, ao “imaginar” que não tem lucro, não sabe onde isso está ocorrendo, dado que não existe procedimento para apurar o custo real (para complementar o padrão). Dessa maneira, a palavra resultado pode significar várias coisas, e o “discurso” explicativo baseia-se em respostas que possam fazer sentido, sem a “objetividade” dos números (lucro significa que houve sucesso na relação entre receita menos custo menos despesa menos impostos; prejuízo significa que houve insucesso na relação entre receita menos custos menos despesas menos impostos). A sequência de crises operacionais e tensões aumenta o poder dos sócios em termos de pressão e, ao mesmo tempo, a necessidade do gestor de se desdobrar para ter sucesso. É de se esperar que esse modelo traga uma grande tensão e stress nas pessoas. Isso ameaça a continuidade do modelo, dado que identificação e lealdade são elementos dinâmicos que precisam ser alimentados (ROSANAS; VELILLA, 2005, p. 91).

A volta das informações financeiras através dos relatórios contábeis deve levar os sócios a diminuir o uso da intuição? Se houver um contraponto de alguém na estrutura, isso pode ocorrer. Sem os relatórios gerenciais, é pouco provável que ocorra. Em outras palavras, o modelo demanda uma reflexão sobre a estrutura e o quadro profissional necessários na organização. O que se espera é que o retorno das informações proporcione impacto sobre os gestores. Se os resultados forem favoráveis, provavelmente a coesão da equipe será fortalecida. O problema a ser contornado é que não existe espaço para todos no paraíso e alguns dos participantes podem ser desestimulados e podem sair da organização ou deixar de trazer os resultados esperados. Por outro lado, caso os resultados positivos não ocorram, o discurso do projeto de vida passará a ser questionado por todos e deverá ser repensado ou abandonado.

Dessa maneira, a curto prazo, a indisponibilidade e não comunicação dos resultados econômicos é conveniente para o conjunto de discursos alternativos mas, a médio e longo prazos, não se sustenta e deve provocar desorganização e deterioração do modelo de gestão.

#### **4 COMENTÁRIOS FINAIS**

Nunca se sabe o que passa pela cabeça das pessoas, menos ainda suas motivações para atitudes. Entretanto, as tensões que uma organização passa, tanto para aceitar oportunidades de crescimento, como para estruturar o crescimento de maneira a não incorrer em riscos adicionais, mostram-se relevantes. O discurso interno é relevante para dar consistência ao direcionamento das ações e seu acompanhamento. Como o crescimento não necessariamente se mostra cadenciado e organizado, a convivência com as informações gerenciais é a fonte de referência que permite, numa dimensão de curto, médio e longo prazos, proporcionar o reforço para os discursos desejados. Pode também reforçar ou permitir mudanças e troca desses discursos.

O sistema de informações gerenciais proporciona monitoramento e indicações de necessidades de ações que podem reforçar, mudar ou mesmo criar novos discursos. Esse poder nem sempre é percebido nas organizações. Como achado relevante do estudo de caso desenvolvido, deve ser mencionado que a percepção de que as informações são necessárias para o processo de tomada de decisão considera que isso seja verdadeiro para todos os níveis

e para todas as decisões da organização. Na verdade, a necessidade das pessoas em situações em que informações não estejam disponíveis pode demandar mais a intuição do que a “objetividade” das informações contábeis. A consequência dessa ausência é que os pessoas acabam desenvolvendo formas de atuação e deixam de sentir falta das informações contábeis. O risco para a organização consiste em deixar de perceber esse descolamento e só perceber a existência de problemas quando esses se tornarem muito relevantes e evidentes, talvez tarde demais.

## REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **The social construction of reality**. Wrights Lane: Penguin, 1966.

BURRELL, G.; MORGAN, G. **Sociological Paradigms and Organisational Analysis**. [S.l.]: Ashgate, 1979. p. 432

CHAMBERS, R. J. **Accounting, Evaluation and Economic Behavior**. Houston: Scholars Book, 1974.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Changes in the institutional environment and the institutions of governance: extending the contributions of transaction cost economics within the management control literature. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 5, p. 417-441, jul 2003.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. VAN. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HINES, R. D. Financial accounting: In communicating reality, we construct reality. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13, n. 3, p. 251-261, 1988.

HINES, R. D. The FASB’s conceptual framework, financial accounting and the maintenance of the social world. **Accounting, Organizations and Society**, v. 16, n. 4, p. 313-331, 1991.

HOPWOOD, A. G. Editorial: The path ahead. **Accounting, Organizations and Society**, v. 1, n. 1, p. 1-4, 1976.

HOWARTH, D. R.; STAVRAKAKIS, Y. Introducing discourse theory and political analysis. In: HOWARTH, D. R.; NORVAL, A. J.; STAVRAKAKIS, Y. (Eds.). **Discourse Theory And Political Analysis**. Manchester: Manchester University Press, 2000. p. 1-23.

LAVOIE, D. The accounting of interpretations and the interpretation of accounts: The communicative function of “the language of business.” **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 6, p. 579-604, 1987.

LESTER, D. L.; PARNELL, J. A.; CARRAHER, S. Organizational Life Cycle: a Five-Stage Empirical Scale. **International Journal of Organizational Analysis**, v. 11, n. 4, p. 339-354, 2003.

LLEWELLYN, S.; MILNE, M. J. Accounting as codified discourse. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 20, n. 6, p. 805-824, 2007.

MACINTOSH, N. B. **Accounting, Accountants and Accountability - Poststructuralist Positions**. London: Routledge, 2002.

MACINTOSH, N. B.; SHEARER, T.; THORNTON, D. B.; WELKER, M. Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. **Accounting**,



**Organizations and Society**, v. 25, n. 1, p. 13-50, jan 2000.

MARCH, J.; SIMON, H. **Organizations**. New York: Wiley, 1958.

MATTHEWS, P. H. **The concise Oxford dictionary of linguistics**. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2007.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. A Longitudinal Study of the Corporate Life cycle. **Management Science**, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.

MIRVIS, P. H.; LAWLER III, E. E. Systems are not solutions: Issues in creating information systems that account for the human organization. **Accounting, Organizations and Society**, v. 8, n. 2-3, p. 175-190, 1983.

MORGAN, G. Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13, n. 5, p. 477-485, 1988.

NØRREKLIT, H.; MITCHELL, F. The Balanced Scorecard. In: HOPPER, T.; NORTHCOTT, D.; SCAPENS, R. W. (Eds.). **Issues in Management Accounting**. [S.l.]: Prentice Hall, 2007. p. 175-195.

ROSANAS, J. M.; VELILLA, M. The Ethics of Management Control Systems: Developing Technical and Moral Values. **Journal of Business Ethics**, v. 57, n. 1, p. 83-96, mar 2005.

YIN, R. K. **Case study research: Design and methods**. 3. ed. Thousands Oak: Sage Publications, Inc, 2003. p. 179