



Enfoque: Reflexão Contábil
ISSN: 1517-9087
ISSN: 1984-882X
msrodrigues@uem.br
Universidade Estadual de Maringá
Brasil

Relação entre ciclo de vida organizacional e uso de instrumentos de contabilidade gerencial

dos Santos, Vanderlei; Corrêa, Norton Luis; Beuren, Ilse Maria; Gomes, Tayse

Relação entre ciclo de vida organizacional e uso de instrumentos de contabilidade gerencial

Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 38, núm. 2, 2019

Universidade Estadual de Maringá, Brasil

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307160601005>

DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v38i2.40964>



Este trabalho está sob uma Licença Internacional Creative Commons Atribuição 3.0.

Relação entre ciclo de vida organizacional e uso de instrumentos de contabilidade gerencial

Relationship between organizational life cycle and use of management accounting instruments

Vanderlei dos Santos

Universidade do Estado de Santa Catarina, Brasil

vanderleidossantos09@gmail.com

 <http://orcid.org/0000-0002-9841-3780>

DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v38i2.40964>

Redalyc: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307160601005>

Norton Luis Corrêa

Universidade do Estado de Santa Catarina, Brasil

nc.nortoncorrea@gmail.com

 <http://orcid.org/0000-0002-4087-4234>

Ilse Maria Beuren

Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil

ilse.beuren@gmail.com

 <http://orcid.org/0000-0003-4007-6408>

Tayse Gomes

Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil

taysegomes_@hotmail.com

 <http://orcid.org/0000-0003-4528-2155>

Recepção: 12 Dezembro 2017

Aprovação: 22 Janeiro 2018

RESUMO:

O estudo objetiva averiguar a relação do ciclo de vida organizacional com o uso de instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial. Uma survey foi realizada em 37 empresas industriais e aos dados aplicaram-se técnicas de estatística descritiva, análise discriminante e correlações. Os resultados mostram que a maioria dessas empresas encontra-se no estágio de nascimento e possuem diferentes anos de constituição, não seguindo a ordem determinística preconizada na Teoria do Ciclo de Vida. Dos instrumentos tradicionais, apenas os métodos de custeio não apresentaram relação significativa com os estágios do ciclo de vida. Constatou-se relação negativa entre o estágio de nascimento e o uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial e relação positiva entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento com os instrumentos de Contabilidade Gerencial. O uso de instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial é maior no estágio de rejuvenescimento. Portanto, conforme a empresa avança nos estágios do ciclo de vida, maior é o uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial.

PALAVRAS-CHAVE: Ciclo de vida organizacional, Contabilidade Gerencial, Instrumentos tradicionais, Instrumentos modernos.

ABSTRACT:

The goal of this study is to investigate the relationship between the organizational life cycle and the use of traditional and modern instruments of Management Accounting. A survey was conducted in 37 industrial companies and techniques of descriptive statistics, discriminant analysis and correlations were applied to the data. The results show that most of the companies are in birth stage and have different years of constitution, not following the deterministic order recommended in the Life Cycle Theory. Among the traditional instruments, only costing methods didn't show significant relationship with the stages of the life cycle. A negative relationship was found out between the stage of birth and the use of management accounting instruments, and positive relationship between the stages of growth, maturity and rejuvenation with the management accounting instruments. The use of modern instruments of management accounting is greater in the rejuvenation stage. Therefore, as the company advances in the stages of life cycle, the greater the use of management accounting instruments.

KEYWORDS: Organizational life cycle, Management accounting, Traditional instruments, Modern instruments.

1. INTRODUCTION

O mercado competitivo e dinâmico exige das empresas a incorporação de métodos e técnicas eficientes de gestão para assegurar a sua sobrevivência e atingir os objetivos de eficiência e eficácia. A Contabilidade Gerencial, segundo Anthony e Govindarajan (2006), contribui para o alcance dos objetivos estratégicos, pois subsidia com informações o processo de gestão das empresas. Já os sistemas de controle gerencial contribuem para que as empresas persigam suas perspectivas estratégicas, enquanto exercem controles conforme a necessidade de cada estágio de vida (MOORES; YUEN, 2001). Chenhall (2003) explica que a Contabilidade Gerencial representa os instrumentos de controle, como o planejamento e o orçamento, enquanto os sistemas de controle gerencial referem-se ao uso sistemático destes instrumentos.

Necyk (2008) menciona que pesquisadores utilizaram-se de várias teorias, como a Teoria Neoclássica, a Teoria da Contingência e as Teorias Institucionais, para entender o processo de implementação das práticas gerenciais nas organizações. Moores e Yuen (2001) argumentam que a Teoria do Ciclo de Vida é aplicável no exame da Contabilidade Gerencial a partir de uma perspectiva dinâmica, já que episódicas mudanças de características organizacionais e contextuais podem impactar significativamente os projetos dos sistemas de controle gerencial. Neste contexto, estudos relacionam o ciclo de vida organizacional e a Contabilidade Gerencial (MOORES; YUEN, 2001; AUZAI; LANGFIELD-SMITH, 2005; FREZATTI et al., 2010; BEUREN; RENGEL; RODRIGUES JUNIOR, 2015; SOUZA; GUERREIRO; OLIVEIRA, 2015).

Moores e Yuen (2001) constataram que existem padrões distintos de características organizacionais e de utilização de instrumentos de Contabilidade Gerencial nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional. Necyk (2008) argumenta que os estágios do ciclo de vida afetam o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, utilizando os instrumentos existentes ou alterando-os de forma a alinhar a nova configuração do ciclo de vida. Neste aspecto, Lester, Parnell e Carraher (2003) desenvolveram um modelo de ciclo de vida organizacional que permite ser aplicado a qualquer tipo de organização, incorporando características de diversos modelos de liderança e reconhecendo a fase do declínio.

Assim, a questão que norteia esta pesquisa é: qual é a relação dos estágios do ciclo de vida preconizados por Lester, Parnell e Carraher (2003) com o uso de instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial de empresas industriais? O estudo objetiva averiguar a relação do ciclo de vida organizacional com o uso de instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial em empresas industriais. Pesquisas anteriores relacionaram ciclo de vida organizacional e Contabilidade Gerencial, mas com propósito diferente deste estudo. Necyk (2008) relacionou o modelo de Miller e Friesen (1984) com os atributos da Contabilidade Gerencial. Frezatti et al. (2010) relacionaram o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) com o processo de planejamento. Réplicas deste estudo foram realizadas por Klann et al. (2012), Marques et al. (2014) e Faveri et al. (2014).

Estas pesquisas diferem-se já que vários instrumentos da Contabilidade Gerencial aqui considerados não foram investigados e nem segregados em tradicionais e modernos. Além disso, adotou-se uma estratégia distinta para capturar o uso dos instrumentos gerenciais pelas empresas, ao desenvolver um glossário para os instrumentos, enquanto naquelas pesquisas somente foi listado rol de instrumentos. Já o estudo de Beuren, Rengel e Rodrigues Junior (2015) aplicou o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) para verificar se há relação entre o uso dos atributos da Contabilidade Gerencial e os estágios do ciclo de vida organizacional. Enquanto que Lavarda e Pereira (2012) associaram o ciclo de vida com o uso interativo e diagnóstico do sistema de controle gerencial.

Esta pesquisa justifica-se pela contribuição aos estudos já realizados, buscando entender a relação do ciclo de vida organizacional com a Contabilidade Gerencial, diferindo-se principalmente no construto de instrumentos gerenciais. Embora seja similar às pesquisas de Correia (2010) e Valeriano (2012), neste estudo foi considerado um maior número de instrumentos, além de utilizar outras técnicas de análise dos dados e outro campo de aplicação. Esta pesquisa justifica-se ainda pelo interesse empírico no alinhamento entre

ciclo de vida organizacional e uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial (SOUZA; GUERREIRO; OLIVEIRA, 2015), pois algumas questões, como modelo de decisão, estrutura de governança, processo de tomada de decisão, estão associadas com a Contabilidade Gerencial.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção apresenta-se o referencial teórico da pesquisa, em que explana-se sobre ciclo de vida organizacional, discorre-se sobre o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e encerra-se com a proposição das hipóteses do estudo referente à relação entre ciclo de vida organizacional e os instrumentos gerenciais.

2.1 CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL

A Teoria do Ciclo de Vida aborda sobre as características das empresas ao longo da vida e a sua capacidade de adaptação ao ambiente. Greiner (1972) explica que uma organização progride por meio de fases evolutivas, o que pode ser exemplificado pelo fato de que práticas centralizadas de gestão necessitam em certo momento da descentralização, ou seja, um processo evolutivo necessita de um processo de revolução para que possa atingir um novo estágio.

No processo evolutivo de uma empresa vários fatores precisam ser superados, desde o nascimento até a sua maturidade. Ao suprir uma necessidade, outra surge, fazendo com que se busquem soluções para a nova realidade, levando a uma nova etapa de desenvolvimento ou ao declínio. A literatura define essa característica como ciclo de vida organizacional no pressuposto de que todas as organizações precisam passar pelo ciclo para atingirem diferentes estágios. Para Lester, Parnell e Carraher (2003), o conceito de ciclo de vida biológico está associado ao ciclo de vida organizacional.

Contudo, Marques (1994) estabelece uma diferença entre o ciclo de vida organizacional e o ciclo de vida de um organismo vivo. O ser humano tem suas fases de vida definidas pelo tempo, enquanto na empresa não há uma idade certa para cada fase. Padrões típicos e previsíveis são esperados na medida em que organizações simples, jovens e pequenas se tornam mais complexas, grandes e velhas (NECYK; SOUZA; FREZZATTI, 2008).

Adizes (1990) sustenta que os períodos previsíveis e repetidos que as organizações enfrentam permitem a elas conhecer o período do ciclo de vida em que se encontram e que a administração tome medidas antecipadamente. A identificação dos períodos é denominada de estágios e é apresentada por meio de modelos. Pesquisadores do tema (MILLER; FRIESEN, 1984; ADIZES, 1993; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003) associam os seus modelos aos estágios de nascer, crescer e morrer, mas podem variar de três a dez estágios, com nomes e métodos de classificação distintos. Além dessa variação, os modelos podem também diferir-se em sua aplicação conforme o tamanho da empresa.

Necyk, Souza e Frezatti (2008) mencionam que quatro foram os modelos-fontes que deram origens aos demais modelos encontrados na literatura. Por ordem de influência: Greiner (1972), Christensen e Scott (1964), Rhenman (1973) e Lippitt e Schmidt (1967). Os modelos-fontes serviram de precursores para a expansão literária e a elaboração de novos modelos, como é o caso do estudo de Quinn e Cameron (1983), que foi um dos primeiros a identificar e comparar nove modelos de ciclo de vida organizacional.

Segundo Necyk, Souza e Frezatti (2008), o modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984) é um dos poucos estudos empíricos fundamentados na Teoria da Configuração. As configurações do ciclo de vida ajudam a entender como padrões de estratégia, estrutura, liderança e tomada de decisão variam conforme os estágios de desenvolvimento das organizações (CARVALHO et al. 2010). Tal modelo serviu de base para o estudo desenvolvido por Lester, Parnell e Carraher (2003) que fundamenta esta pesquisa.

2.2 MODELO DE LESTER, PARNELL E CARRAHER (2003)

A noção teórica do ciclo de vida de Lester, Parnell e Carraher (2003) é determinista, ou seja, parte de uma perspectiva evolutiva em que organizações passam inexoravelmente de uma fase para outra ao longo do tempo. Lester, Parnell e Carraher (2003) alegam que almejavam um modelo diferente dos desenvolvidos por outros pesquisadores, e, assim, não desenvolveram o estudo destinando-se somente a empresas de pequeno porte e nem somente a grandes organizações empresariais.

O modelo apresentado sugere apoio à abordagem de cinco estágios, pautado no estudo de Hanks (1990), que apresentou um resumo dos modelos de ciclo de vida existentes, observando como alguns pesquisadores posteriores sintetizaram os modelos antecedentes. Esta síntese permitiu a conclusão de que as organizações passam por cinco estágios gerais: início, expansão, consolidação, diversificação e declínio (LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

O estudo de Lester, Parnell e Carraher (2003) considerou quatro elementos organizacionais: tamanho da empresa (em relação aos concorrentes), estrutura organizacional (mecanismos de governança), processamento de informações (complexidade e utilidade do sistema de informação) e tomada de decisão (forma de tomada de decisões). A configuração destas construções define a fase do ciclo de vida corrente (SOUZA; GUERREIRO; OLIVEIRA, 2015). O estudo consistiu de uma lista com 53 assertivas para identificar as fases do ciclo de vida organizacional.

O instrumento foi testado com 187 gerentes. Após alguns testes, restaram 20 assertivas, cada uma refletindo um estágio do ciclo de vida e cada estágio com quatro itens. A lista foi elaborada para medir fatores de identificação dos estágios, como tamanho, propriedade, heterogeneidade dos mercados, poder, estrutura, processamento de informação, especialização, diferenciação e participação na tomada de decisão. As assertivas foram elaboradas em escala Likert de cinco pontos, sendo 1 para total concordância e 5 para total discordância. No Quadro 1 apresentam-se as principais características do modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003).

QUADRO 1.
Características dos estágios de ciclo de vida de Lester, Parnell e Carraher (2003).

Estágios	Características
Existência (Nascimento)	Esse estágio marca o início do desenvolvimento organizacional. O foco é a viabilidade ou identificação de um número suficiente de clientes para a existência da organização. A estrutura é informal, a tomada de decisão é centralizada e a estratégia é prospectora.
Sobrevivência (Crescimento)	Nesse estágio a organização é mais competitiva, a estrutura é funcional com algumas formalidades, a tomada de decisão tem poucas delegações e a estratégia é de diferenciação.
Sucesso (Maturidade)	Nesse estágio a organização é heterogênea, a estrutura é formal e burocrática, a tomada de decisão se dá por processamento de informações e a estratégia é o controle de segmento.
Renovação (Rejuvenescimento)	Nessa fase a colaboração e o trabalho em equipe fomentam a inovação e a criatividade. Esta criatividade é facilitada por meio do uso de uma estrutura matricial e a tomada de decisão é descentralizada. A organização ainda é grande e burocrática, mas os seus membros são incentivados a trabalhar dentro da burocracia, sem acrescentar a ela. A tomada de decisão se dá por controles sofisticados e a estratégia é a diferenciação.
Declínio	Embora as empresas possam sair do ciclo de vida em qualquer estágio, o declínio pode provocar a morte. Nesse estágio a situação da organização é um ambiente homogêneo, a estrutura é formal e burocrática, o estilo de tomada de decisão é centralizado e a estratégia é do tipo reatora.

Adaptado de Lester, Parnell e Carraher (2003).

Lester, Parnell e Carraher (2003) concluíram que a estratégia atual e o desempenho são fatores-chave do ciclo de vida organizacional. A fase do ciclo de vida influencia na seleção de uma estratégia. Empresas que

participaram da pesquisa estavam em determinadas fases do ciclo de vida devido à estratégia adotada. Porém, quanto a fornecer um quadro do ciclo de vida para todas as organizações, os autores declararam que um ponto fraco do modelo é que ele não consegue captar os vários subestágios que as pequenas empresas passam.

2.3 RELAÇÃO ENTRE CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E INSTRUMENTOS GERENCIAIS

Cada fase do ciclo de vida, de acordo com Miller e Friesen (1984), demanda de uma estrutura diferente. Esses autores argumentam que as organizações tendem a mudar seus atributos de forma a aprofundar as características de uma dada configuração ou se mover para uma nova, preservada por um período de tempo. Necyk, Souza e Frezatti (2008) constataram que a Contabilidade Gerencial é influenciada pelo estágio do ciclo de vida da organização, especialmente quanto a sua formalização.

Carvalho et al. (2010, p. 127) realizaram um estudo bibliométrico com o intuito de verificar as contribuições da Teoria do Ciclo de Vida Organizacional na pesquisa em Contabilidade Gerencial e constataram que “à medida que as empresas evoluem, elas necessitam de informações mais detalhadas para saber o melhor retorno de seus investimentos e se os resultados estão em consonância com os objetivos estratégicos de curto e longo prazos”. Também observaram que a literatura propaga que no estágio de nascimento algumas empresas não dedicam esforços a aquisição de sistemas gerenciais. No outro extremo, Frezatti et al. (2010) constataram que o Planejamento Estratégico foi utilizado apenas no estágio da maturidade.

Miller e Friesen (1984) observaram em sua pesquisa que: (i) quanto mais a empresa está no estágio inicial do ciclo de vida, menor o uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial; (ii) no nascimento, as empresas utilizam métodos primitivos de processamento de informação e tomada de decisão, apresentam estrutura simples e pouco formalizada; (iii) no crescimento há formalização dos procedimentos; (iv) na maturidade ocorre melhora no processo de planejamento e a empresa torna-se mais burocrática; (v) no rejuvenescimento, para acompanhar a expansão da empresa, o controle, monitoramento e processamento de informações tornam-se mais sofisticados; e (vi) no declínio ocorre a diminuição na utilização de artefatos de planejamento resultando restrição dos instrumentos de controle.

Faveri et al. (2014) averiguaram que existe uma correlação negativa entre os estágios de nascimento e declínio e a utilização dos artefatos de planejamento e há uma correlação positiva entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento. Klann et al. (2012) verificaram que os instrumentos de planejamento são utilizados de modo distinto, dependendo do estágio de desenvolvimento da empresa.

Para Beuren, Rengel e Rodrigues Junior (2015, p. 77), “as empresas diferenciam-se no uso desses atributos gerenciais à medida que evoluem de um estágio de ciclo de vida para outro”.

Considerando o exposto, para as finalidades desta pesquisa foram formuladas as seguintes hipóteses:

H₁: Há relação entre os estágios de ciclo de vida organizacional e o uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial.

H_{1a}: Há associação negativa entre os estágios de nascimento e de declínio com os instrumentos de Contabilidade Gerencial.

H_{1b}: Há associação positiva entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento com os instrumentos de Contabilidade Gerencial.

H₂: O uso de instrumentos tradicionais ou modernos de Contabilidade Gerencial aumenta com a evolução da organização nos estágios de ciclo de vida.

H_{2a}: Não há uso de instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial no estágio de nascimento e declínio.

H_{2b}: O uso de instrumentos modernos ou tradicionais de Contabilidade Gerencial é maior no estágio de rejuvenescimento do ciclo de vida organizacional.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa foi realizada por meio de levantamento e teve como população as 939 empresas industriais de uma cidade da região Sul do Brasil, listadas no cadastro geral da Prefeitura Municipal. Com intuito de contemplar as empresas maiores deste município, optou-se por excluir da população as empresas classificadas como microempreendedores individuais e as microempresas, além de empresas de pequeno porte cujas atividades consistiam em confecções de peças do vestuário, padarias, confeitarias, sorveterias, marcenarias, resultando em 162 empresas.

Após algumas tentativas via e-mail e telefone, obteve-se a resposta de 37 empresas, uma amostra de 22,84% da população ajustada. A maioria da amostra é composta por empresas familiares, do ramo metalúrgico, de máquinas e equipamentos, de plásticos e madeiras. A tributação varia entre o Simples Nacional e o lucro real. No geral, são empresas de pequeno porte, estão no mercado há mais de 10 anos e o faturamento anual é superior a R\$ 500 mil reais.

3.1 INSTRUMENTO DA PESQUISA E MENSURAÇÃO DAS VARIÁVEIS

O instrumento de pesquisa consistiu de um questionário direcionado aos gestores, contadores ou responsáveis pelo controle gerencial. Com ele procurou-se identificar os estágios do ciclo de vida organizacional em que as empresas se encontram e os instrumentos de Contabilidade Gerencial utilizados, com o intuito de estabelecer relações entre estas variáveis.

O bloco de questões relativas ao ciclo de vida organizacional foi desenvolvido a partir de um modelo teórico já testado empiricamente, estruturado em cinco estágios, definidos por Lester, Parnell e Carraher (2003). De acordo com Correia (2010), a adoção deste modelo justifica-se por apresentar uma escala estatística validada, passível de ser aplicado em qualquer tipo de organização, independente do porte ou tamanho, além de incorporar características dos principais modelos e reconhecer a fase de declínio. Neste bloco, 20 assertivas foram expostas em uma escala de 1 a 5, variando entre discordo totalmente e concordo totalmente, para identificar em qual estágio do ciclo de vida a empresa se encontra. As questões para capturar os estágios do ciclo de vida organizacional estão expostas no Quadro 2.

QUADRO 2
Construto da pesquisa da variável ciclo de vida organizacional.

Estágio do ciclo de vida	Assertivas
Nascimento	Nossa organização é pequena, tanto em tamanho como em relação aos nossos concorrentes.
	A estrutura organizacional da nossa empresa pode ser melhor descrita como simples.
	O poder decisório da nossa organização está nas mãos do(s) fundador(es) da empresa.
	O processamento de informações na nossa empresa pode ser melhor descrito como simples, no estilo "boca a boca".
Crescimento	O poder decisório da nossa organização é dividido entre um grupo de muitos proprietários/investidores.
	Em nossa organização temos profissionais com várias especializações (Administradores, Contadores, Engenheiros etc.) e, com isso, nos tornamos diferenciados.
	A maioria das decisões na nossa empresa é tomada por um grupo de gestores que se utilizam de alguma análise sistemática, mas que ainda é bastante ousada.
	O processamento de informações na nossa empresa pode ser melhor descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos.
Maturidade	Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grande como poderíamos ser.
	A estrutura organizacional da nossa empresa está baseada nos departamentos e na abordagem funcional, tornando-se muito mais formal.
	O poder decisório da nossa organização é distribuído em grande número de sócios e/ou acionistas.
	O processamento de informações é sofisticado e necessário para a eficiência na produção e para atingir os resultados desejados.
Rejuvenescimento	Somos uma organização amplamente dispersa, com sócios, um conselho de administração e acionistas.
	A estrutura organizacional da nossa empresa é divisional ou de natureza matricial, com sistemas de controle altamente sofisticados.
	A maioria das decisões na nossa empresa é feita por gerentes e equipes de projeto, que estão tentando facilitar o crescimento por meio da participação.
	O processamento de informações é muito complexo e usado na coordenação de diversas atividades para melhor atender aos mercados.
Declínio	A tomada de decisão é centralizada na alta administração e considerada não muito complexa.
	A estrutura organizacional da nossa empresa é centralizada com poucos sistemas de controle.
	A maioria das decisões na nossa empresa é feita por alguns gerentes que adotam uma abordagem conservadora e internamente política.
	O processamento de informação não é muito sofisticado, mas muito necessário.

Elaboração própria com as assertivas traduzidas de Lester, Parnell e Carraher (2003).

Observa-se no Quadro 2 que para cada estágio (nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento e declínio) há quatro questões relativas a situação/tamanho, estrutura, estilo de tomada de decisão e estratégia adotada, conforme proposição de Lester, Parnell e Carraher (2003).

O intuito do segundo bloco do questionário era averiguar quais são os instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas empresas pesquisadas. A classificação entre tradicionais e modernos foi adotada a partir dos estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998), Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Abdel-Kader e Luther (2006) e Soutes (2006). De acordo com Chenhall e Langfield-Smith (1998), os instrumentos tradicionais da Contabilidade Gerencial foram desenvolvidos antes da década de 1980, focalizam o curto prazo e são orientados para uso interno e financeiro. Ao passo que os instrumentos modernos, também conhecidos como práticas recentemente desenvolvidas, estão mais voltados para uma

orientação estratégica, de natureza interorganizacional e combinam informações financeiras e não financeiras (ABDEL-KADER; LUTHER 2006; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998).

Para capturar o uso dos instrumentos da Contabilidade Gerencial foram elaboradas 20 assertivas em uma escala de 1 a 5, variando entre discordo totalmente e concordo totalmente, cada qual acompanhado com a sua conceituação baseada em Soutes (2006), Correia (2010) e/ou Valeriano (2012), conforme Quadro 3.

Denota-se do Quadro 3 que 20 instrumentos da Contabilidade Gerencial foram investigados, sendo 10 tradicionais e outros 10 modernos, cujos nomes dos instrumentos estão destacados e acompanhados da respectiva conceituação.

QUADRO 3
Construto da pesquisada variável instrumentos da Contabilidade Gerencial.

Instrumentos	Assertivas	Autores
Tradicionais	Custeio por absorção: a sua empresa, quando apura o custo da mercadoria produzida, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração.	Valeriano (2012)
	Custeio variável: a sua empresa, quando apura o custo da mercadoria produzida, soma apenas os custos variáveis (matéria-prima, por exemplo) incorridos no período de apuração.	Valeriano (2012)
	Custo padrão: a sua empresa possui um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixa quais são os montantes esperados no final do período de apuração e compara com os custos reais.	Valeriano (2012)
	Descentralização: a sua empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região, entre outros.	Soutes (2006)
	DFC: a sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa e/ou o fluxo de caixa projetado no processo decisório.	Valeriano (2012)
	Orçamento: anualmente é elaborado um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização. A empresa tem elaborado para o ano seguinte, o orçamento de vendas, produção, compras, despesas, investimentos, caixa projetado, demonstração de resultado e balanço patrimonial.	Correia (2010)
	Planejamento tributário: a sua empresa utiliza mecanismos de gestão de tributos com a finalidade de analisar a melhor opção tributária a ser aplicada, visando a redução do pagamento de tributos, observando sempre os preceitos legais.	Correia (2010)
	Preço de transferência: para efeitos gerenciais a sua empresa utiliza o Preço de Transferência baseado em custos ou preços de mercado.	Soutes (2006)
	Retorno sobre o investimento: é prática da sua empresa medir o desempenho utilizando a relação entre lucro e investimento. Utiliza índices econômico-financeiros, tais como ROI, Retorno sobre PL, índices de liquidez, entre outros.	Correia (2010); Soutes (2006)
	Valor presente: a sua empresa, quando realiza investimentos de longo prazo, costuma levar em consideração que o dinheiro tem valor ao longo do tempo e calcula quanto os recebimentos futuros somados a um custo inicial estariam valendo atualmente.	Valeriano (2012)
Modernos	Benchmarking: a sua empresa, sistematicamente, realiza comparação dos processos e dos resultados (preços, por exemplo) com empresas do mesmo setor de atividade, buscando criar novos padrões e/ou melhorar o resultado da empresa.	Valeriano (2012)
	Balanced Scorecard: a sua empresa monitora a execução da estratégia de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho – financeiros e não financeiros – com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento.	Valeriano (2012)
	Custeio ABC: a sua empresa gerencia os custos por meio de atividades, encontrando bases que representam as relações entre os custos das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os produtos consomem atividades.	Valeriano (2012)
	Custeio do ciclo de vida do produto: a mensuração dos custos é realizada em todas as fases do produto: concepção do projeto, desenvolvimento, produção, entrega ao consumidor e o pós-venda.	Correia (2010)
	EVA®: a sua empresa utiliza essa medida de desempenho, tendo por base o lucro residual (lucro operacional líquido deduzido do custo do capital – custo de oportunidade) nos moldes do instrumento EVA®.	Valeriano (2012)
	Just in Time: a sua empresa aplica a filosofia de produção na quantidade certa, no momento certo, com a quantidade adequada, sem formação de estoque e sem desperdício, aplicando o programa de melhoria contínua nos moldes do Just in Time.	Correia (2010)
	Kaizen: a empresa pratica a melhoria contínua dos produtos, processos, empregados, entre outros.	Soutes (2006)
	Planejamento estratégico: a sua empresa tem como prática a elaboração de um instrumento formal, de longo prazo, no qual apresenta a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e fracos e direcionando os rumos da organização.	Correia (2010)
	Simulação: são realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (receitas, custos e margem).	Soutes (2006)
	Teoria das Restrições: a sua empresa avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção.	Soutes (2006)

Elaboração própria com base nos instrumentos apontados nos estudos de Soutes (2006), Correia (2010) e Valeriano (2012).

3.2 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

A coleta dos dados iniciou-se com o envio do questionário aos gestores, contadores ou responsáveis pelas informações gerenciais das 162 empresas da população ajustada da pesquisa. Os dados dos questionários, respondidos pelas 37 empresas que compõem amostra por acessibilidade, foram inicialmente tabulados em planilha para facilitar a análise.

No instrumento de pesquisa, no bloco das assertivas para identificar o estágio do ciclo de vida, para cada um dos cinco estágios do ciclo de vida foram elaboradas quatro assertivas, em que o respondente tinha a possibilidade de assinalar uma escala ordinal crescente de 1 a 5, sendo 1 discordo totalmente, 2 discordo parcialmente, 3 indiferente, 4 concordo parcialmente e 5 concordo totalmente.

O critério utilizado para a determinação do estágio do ciclo de vida foi o de somar os valores individuais de cada assertiva para cada estágio do ciclo de vida, constituindo assim cinco somas para cada empresa participante. A maior soma entre as cinco caracterizava o estágio do ciclo de vida da empresa. No caso de ocorrer à classificação em mais de um ciclo, ou seja, mesmo valor de soma para dois ou mais estágios, utilizou-se como critério de desempate a escolha do menor ciclo. Este procedimento também foi aplicado no estudo de Klann et al. (2012).

Para fins de análise dos dados, utilizaram-se as técnicas de estatística descritiva e de análise discriminante, essa última para a classificação das empresas nos estágios do ciclo de vida. Utilizou-se ainda a técnica de correlações para analisar as relações entre estágios de ciclo de vida e uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial, esses segregados em tradicionais e modernos.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção evidencia-se a descrição e análise dos dados obtidos na pesquisa. Inicia-se com a identificação dos estágios de ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas. Na sequência, demonstra-se a relação dos estágios de ciclo de vida com os instrumentos tradicionais e modernos da Contabilidade Gerencial e encerra-se com uma síntese dos resultados e a confirmação das respectivas hipóteses.

4.1 IDENTIFICAÇÃO DOS ESTÁGIOS DE CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL

Inicialmente identificaram-se os estágios do ciclo de vida organizacional sem aplicação da análise discriminante. Na Tabela 1 mostra-se quantas empresas foram enquadradas em cada estágio e qual a frequência em relação ao total da amostra.

TABELA 1
Classificação das empresas nos estágios do ciclo de vida.

Estágios do ciclo de vida	Número de empresas	%
Nascimento	26	70,27
Crescimento	1	2,70
Maturidade	4	10,81
Rejuvenescimento	2	5,41
Declínio	4	10,81
Total	37	100%

Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1 que 70,27% das empresas respondentes, 26 das 37 da amostra, foram classificadas no estágio inicial do ciclo de vida, o nascimento. Segundo Lester, Parnell e Carraher (2003), o estágio de nascimento marca o início do desenvolvimento organizacional e tem como características principais: pequena em comparação aos concorrentes, centralização do poder decisório no fundador ou proprietário, estrutura organizacional e processamento das informações simples. As características dos estágios de nascimento e declínio são próximas, em que o controle é centralizado nas mãos do fundador ou de poucas pessoas. Na classificação dos estágios obtiveram-se quatro empresas que somaram as mesmas pontuações para os estágios de nascimento e declínio, as quais foram classificadas na fase de nascimento por se tratar do menor ciclo.

Para confirmar a classificação nos estágios de ciclo de vida, utilizou-se a técnica de análise discriminante, com auxílio do software SPSS. Para garantir a consistência dos resultados da pesquisa, testaram-se os pressupostos de normalidade multivariada, linearidade, ausência de outlier e ausência de multicolinearidade, conforme recomendado por Fávero et al. (2009, p. 401). Em relação à normalidade multivariada, Fávero et al. (2009) afirmam que a combinação linear das variáveis explicativas deve apresentar uma distribuição normal. Para testar a normalidade das variáveis aplicou-se o teste One-Sample Kolmogorov-Smirnov, com nível de significância de 5%. Neste teste, a H_0 pressupõe distribuição normal dos dados e a H_1 pressupõe distribuição anormal dos dados da variável. Na Tabela 2 apresentam-se os resultados do teste de normalidade.

TABELA 2
Resultado do teste de normalidade de dados.

		Nascimento	Crescimento	Maturidade	Rejuvenescimento	Declínio
N		37	37	37	37	37
Normal	Média	15,0541	10,0270	10,8649	9,5676	12,9459
Parameters^{a,b}	Desvio	3,30778	3,45998	3,24176	3,71589	3,27402
	padrão					
Most Extreme	Absoluto	,154	,095	,159	,134	,113
Differences	Positive	,084	,095	,159	,134	,073
	Negative	-,154	-,094	-,120	-,090	-,113
Kolmogorov-Smirnov Z		,938	,578	,967	,813	,688
Sig. Assint. (2 caudas)		,342	,892	,307	,523	,730

Dados da pesquisa.

No teste não há evidências para rejeitar a H_0 para as variáveis nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento e declínio ($\text{sig.} > 0,05$). Dessa forma, os dados estão distribuídos de forma normal, atendendo ao primeiro pressuposto da técnica de análise discriminante.

A linearidade corresponde ao segundo pressuposto a ser atendido. Hair Jr. et al. (2009, p. 86) asseguram que “o modo mais comum de avaliar a linearidade é examinar diagramas de dispersão das variáveis e identificar qualquer padrão não linear dos dados”. Ao examinar o diagrama de dispersão verificou-se que há linearidade entre as variáveis independentes.

O terceiro pressuposto da análise discriminante refere-se à ausência de outliers, ou seja, dados discrepantes ou muito diferentes das demais observações (FÁVERO et al., 2009). Para identificar a presença de outliers, procedeu-se à análise dos gráficos de caixa (Boxplot), fornecidos pelo SPSS, em que não foram identificados outliers nas variáveis.

Na sequência analisou-se o quarto pressuposto relacionado à ausência de multicolinearidade. Essa ocorre quando duas ou mais variáveis independentes do modelo que explicam o mesmo fato exibem informações parecidas. Para avaliar a relação entre as variáveis utilizam-se os resultados obtidos das matrizes de covariância e correlação (FÁVERO et al., 2009). Para Hair Jr et al. (2009), valores elevados, maiores ou iguais a 0,90 de correlação, indicam presença de multicolinearidade. Nota-se na Tabela 3 que não há multicolinearidade entre as variáveis.

TABELA 3.
Matrizes de covariância e correlações

		Nasc.	Cresc.	Mat.	Rejuv.	Decl.
Covariância	Nasc	6,328	-1,297	,336	-1,930	3,406
	Cresc	-1,297	10,689	3,638	7,496	1,603
	Mat	,336	3,638	6,059	3,656	,246
	Rejuv	-1,930	7,496	3,656	10,816	-,013
	Decl	3,406	1,603	,246	-,013	5,327
Correlação	Nasc	1,000	-,158	,054	-,233	,587
	Cresc	-,158	1,000	,452	,697	,212
	Mat	,054	,452	1,000	,452	,043
	Rejuv	-,233	,697	,452	1,000	-,002
	Decl	,587	,212	,043	-,002	1,000

Dados da pesquisa.

Denota-se na Tabela 3 que há correlação entre os estágios de nascimento e declínio (0,587) e também nos estágios de crescimento e rejuvenescimento (0,697), enquanto que os estágios que menos se correlacionam são maturidade e declínio (0,043). A correlação entre o nascimento e o declínio pode ser explicada, conforme Lester, Parnell e Carraher (2003), pela centralização das decisões, da estrutura e dos processos. Entre o crescimento e o rejuvenescimento estão a descentralização, a competitividade e a necessidade dos clientes.

Além desses pressupostos, deve-se verificar se há homogeneidade das matrizes de variância e covariância para os grupos. As matrizes de covariância para cada um dos grupos auxiliam quanto à percepção de homogeneidade de covariância, a qual é analisada por meio da estatística Box's M. Este teste tem como H0 que não há diferenças significativas entre os grupos, ou seja, que há homogeneidade das matrizes de covariância para os grupos em análise (FÁVERO et al., 2009). O teste apresentou um Sig. F igual a 0,788, o que não permite rejeitar a H0 a 5%. Assim, pode-se inferir que não há diferenças significativas entre os grupos, ou seja, há igualdade das dispersões entre os grupos.

Por fim, processou-se a análise discriminante para confirmar a correta classificação das empresas quanto ao ciclo de vida organizacional. Observou-se que as classificações iniciais mostraram-se satisfatórias, atingindo 86,5% dos casos agrupados corretamente, exceto para as empresas 10 e 15, que estavam classificadas no estágio de nascimento e passaram a ser classificadas em maturidade e declínio, respectivamente. A empresa 23 havia sido classificada no estágio de maturidade e passou para o estágio de nascimento, a empresa 12 passou do estágio de rejuvenescimento para o de nascimento e a empresa 8 saiu do estágio de declínio para o nascimento. Portanto, obtiveram-se cinco alterações de estágio na análise discriminante.

Na Tabela 4 apresenta-se a quantidade de empresas classificadas por estágio do ciclo de vida após a aplicação da análise discriminante.

TABELA 4
Número de empresas classificadas por estágio na aplicação da análise discriminante.

Estágios do ciclo de vida	Número de empresas	%
Nascimento	27	72,97
Crescimento	1	2,70
Maturidade	4	10,81
Rejuvenescimento	1	2,70
Declínio	4	10,81
Total	37	100%

Dados da pesquisa.

Ao comparar a Tabela 4 com os resultados obtidos na Tabela 1, nota-se que a quantidade de empresas de nascimento aumentou, passando de 26 para 27, enquanto a quantidade de empresas no rejuvenescimento diminuiu de duas para uma empresa. Os demais estágios do ciclo de vida se mantiveram inalterados.

Na Figura 1 faz-se um comparativo do tempo de constituição das empresas e do estágio do ciclo de vida em que se encontram.

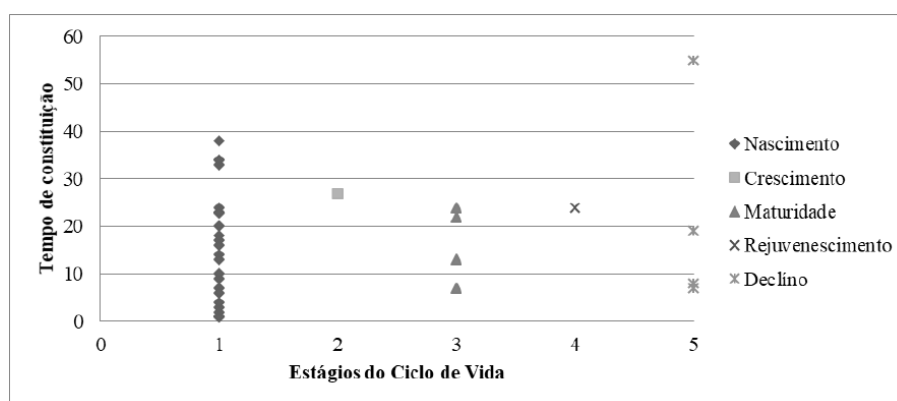


FIGURA 1.
Tempo de constituição da empresa versus estágio do ciclo de vida.
Elaborada pelos autores.

Nota-se na Figura 1 que as empresas do nascimento possuem diferentes anos de constituição, não seguindo uma ordem determinística. Uma empresa classificada no estágio de rejuvenescimento possui 24 anos de constituição e a empresa com maior tempo de constituição da amostra, 55 anos, está classificada no estágio do declínio. Tais resultados coadunam com a literatura de que não há uma idade para as empresas iniciarem determinados estágios do ciclo de vida.

Assim, tamanho, estrutura organizacional e estratégia são algumas das características que diferenciam as organizações nos estágios de ciclo de vida. Nota-se que há empresas no estágio de nascimento desde um ano de constituição até 38 anos. Lester, Parnell e Carraher (2003) observaram que as organizações na fase do nascimento eram pequenas, com estrutura simples e informal e dependente do fundador, e que não mostraram preferência por nenhuma estratégia.

Observa-se ainda que há três empresas com sete anos de constituição em distintos estágios de ciclo de vida organizacional: nascimento, maturidade e declínio. O mesmo ocorre com empresas com 13 e 24 anos. Tais resultados ensejam pesquisas aprofundadas para entender melhor sua evolução, uso de instrumentos gerenciais, estratégia e estrutura empregada. Estes resultados convergem com os de Marques (1994), que menciona que tamanho e tempo não são causas de crescimento e envelhecimento.

4.2 RELAÇÃO ENTRE CICLO DE VIDA E INSTRUMENTOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Para analisar a relação entre as variáveis do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de Contabilidade Gerencial foi utilizado o coeficiente de correlação de Pearson. A análise dos dados foi subdividida em instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial. Na Tabela 5 apresenta-se a correlação entre ciclo de vida organizacional e instrumentos tradicionais de Contabilidade Gerencial.

TABELA 5.

Relação do ciclo de vida organizacional e instrumentos tradicionais de Contabilidade Gerencial.

Instrumentos de Contabilidade Gerencial	Nascimento	Crescimento	Maturidade	Rejuvenescimento	Declínio
Custeio por absorção	-,014	,126	,241	,052	-,237
Custeio variável	,251	,049	-,131	,105	,253
Custeio padrão	,078	,182	,232	,145	,182
Descentralização	-,217	,509**	,239	,524**	-,034
DFC	-,384*	,420**	,240	,499**	,069
Orçamento	-,452**	,638**	,436**	,570**	-,175
Planejamento tributário	-,447**	,452**	,303	,360*	-,141
Preço de transferência	-,153	,419**	-,135	,426**	,202
Retorno sobre investimento	-,139	,367*	,183	,415*	-,107
Valor presente	-,360*	,464**	,404*	,558**	-,303

Dados da pesquisa.

Obs. Correlação significativa ao nível de* 5% e ** 1%.

Verifica-se na Tabela 5 que há correlação negativa e significativa do estágio de nascimento com os seguintes instrumentos tradicionais: Orçamento (-0,452), Planejamento Tributário (-0,447), DFC (-0,384) e Valor Presente (-0,360). Neste caso, a correlação negativa indica que, quanto mais a empresa apresentar características desse estágio, menor é o uso dos instrumentos listados.

Lester, Parnell e Carraher (2003) descrevem que na fase de nascimento, o foco é identificar a viabilidade dos negócios, a tomada de decisão é centralizada nas mãos do fundador e o ambiente organizacional é ordenado pela própria organização. Miller e Friesen (1984) aduzem que existem poucos controles formais e sistema de informação, os projetos não são detalhados e as opiniões não são consideradas.

Os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento obtiveram correlações positivas com os instrumentos tradicionais de Contabilidade Gerencial. Os estágios de crescimento e rejuvenescimento apresentaram maiores coeficientes de correlação com descentralização, DFC, orçamento, planejamento tributário, preço de transferência, retorno sobre o investimento e valor presente. Lester, Parnell e Carraher (2003) descrevem que a fase de crescimento é marcada pela formalização da estrutura e dos procedimentos, onde são estabelecidas metas e objetivos para gerar receitas suficientes à continuidade de suas operações e manterem-se competitivas.

No estágio de crescimento, o orçamento (0,638) e o planejamento tributário (0,452) apresentam correlações moderadas, o que se assemelha aos achados de Marques et al. (2014), que observaram associação positiva do uso do orçamento nos estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento. Miller e Friesen (1984) destacam que uma das características do crescimento é a formalização dos procedimentos.

O planejamento tributário obteve nível de uso de 54,05% pelas empresas e correlação positiva com crescimento, maturidade e rejuvenescimento, indicando que a escolha do regime de tributação é uma preocupação das empresas, em especial no estágio do crescimento. Segundo Lester, Parnell e Carraher (2003), é o estágio em que a empresa procura manter-se competitiva. O rejuvenescimento apresenta características semelhantes ao crescimento, marcado pela inovação e criatividade. As decisões são descentralizadas e a necessidade dos clientes é colocada acima dos sócios (LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

A descentralização apontada por Lester, Parnell e Carraher (2003) é corroborada com a forte correlação nos instrumentos descentralização (0,524) e preço de transferência (0,426) para a fase do rejuvenescimento, enquanto que o estágio de maturidade apresentou correlação positiva no orçamento (0,436). Segundo Miller e Friesen (1984), nessa fase ocorre melhora no planejamento e a empresa se torna mais burocrática. Já a fase do declínio é marcada pelas restrições no uso dos instrumentos de controle, sendo que nenhum instrumento apresentou significância nas correlações.

Na Tabela 6 evidencia-se a correlação entre o ciclo de vida organizacional e os instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial.

TABELA 6.
Relação do ciclo de vida organizacional e instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial.

Instrumentos de Contabilidade Gerencial	Nascimento	Crescimento	Maturidade	Rejuvenescimento	Declínio
<i>Benchmarking</i>	,238	,006	,440**	-,137	,033
BSC	-,314	,525**	,426**	,587**	-,219
Custeio do ciclo de vida do produto	-,298	,405*	,291	,487**	-,233
Custeio ABC	-,338*	,473**	,089	,584**	-,152
EVA®	-,121	,402*	,055	,598**	,160
<i>Just in time</i>	,003	,310	,015	,398*	,133
<i>Kaizen</i>	-,014	,185	,018	,221	-,089
Planejamento estratégico	-,328*	,563**	,196	,582**	-,210
Simulação	-,170	,172	,085	,165	-,301
Teoria restrições	-,061	,392*	,147	,598**	,252

Dados da pesquisa.

Obs.: Correlação significativa ao nível de* 5% e ** 1%.

Constata-se na Tabela 6 que a correlação com os instrumentos modernos apresentou coeficiente negativo no estágio de nascimento para custeio ABC e planejamento estratégico. O estágio de declínio não apresentou nenhuma correlação e como o nível de significância foi maior que 0,05, não permitiu sua análise.

O Benchmarking apresentou correlação positiva significativa com o estágio de maturidade e foi o instrumento que obteve o maior índice de uso na pesquisa, com 75,68%, tanto entre os artefatos tradicionais quanto entre os modernos.

Este índice chegou próximo ao de Soutes (2006), que constatou 85% de uso. Lester, Parnell e Carraher (2003) mencionam que uma das características da maturidade é partir para novos mercados e manter o que já foi conquistado, alinhado com o uso desse instrumento.

O BSC obteve um coeficiente de correlação de 0,587 no estágio de rejuvenescimento, em que o processo decisório é descentralizado e a inovação e criatividade são características fortes. Para Miller e Friesen (1984), essa é a fase em que controles, monitoramento, comunicação e processamento de informações são sofisticados. Para Soutes (2006), a implantação desse instrumento melhora o desempenho das empresas, aumenta a lucratividade e rentabilidade do patrimônio líquido e do ativo. Trata-se de um instrumento cujas características se aproximam das exigidas na fase de rejuvenescimento, conforme Miller e Friesen (1984).

O custeio ABC apresentou uma correlação de 0,584 com o estágio rejuvenescimento, assim como o EVA® (0,598), o Just in Time (0,398), o Planejamento Estratégico (0,582) e a Teoria das Restrições (0,598). Isso reforça o preconizado por Miller e Friesen (1984) e Lester, Parnell e Carraher (2003) para o estágio de

rejuvenescimento, que é a fase de maior controle da organização. A necessidade dos clientes está acima dos sócios, o foco da administração está no planejamento estratégico e o processo decisório é descentralizado.

4.3 SÍNTESE DOS RESULTADOS E CONFIRMAÇÃO DAS HIPÓTESES DA PESQUISA

Na Tabela 7 apresenta-se uma síntese das correlações de cada estágio do ciclo de vida organizacional com os instrumentos de Contabilidade Gerencial. As colunas e linhas sem valor não foram adicionadas, pois seus níveis de significância foram maiores que 0,05, tornando-se inválidos para efeito desta análise.

Observa-se na Tabela 7 que há maior associação do uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial no estágio de rejuvenescimento, o que converge com os resultados da pesquisa de Frezatti et al. (2010), de que nos estágios de nascimento e declínio há uma relação negativa com os artefatos.

TABELA 7.
Relação do ciclo de vida organizacional e instrumentos de Contabilidade Gerencial.

Instrumentos de Contabilidade Gerencial	Inst.	Nasc.	Cresc.	Mat.	Rejuv.	Decl.
Custeio por absorção	T	-	-	-	-	-
Custeio variável	T	-	-	-	-	-
Custeio padrão	T	-	-	-	-	-
Descentralização	T	-	0,509	-	0,524	-
DFC	T	-0,384	0,420	-	0,499	-
Orçamento	T	-0,452	0,638	0,436	0,570	-
Planejamento tributário	T	-0,447	0,452	-	0,360	-
Preço de transferência	T	-	0,419	-	0,426	-
Retorno de investimento	T	-	0,367	-	0,415	-
Valor presente	T	-0,36	0,464	0,404	0,558	-
<i>Benchmarking</i>	M	-	-	0,440	-	-
BSC	M	-	0,525	0,426	0,587	-
Custeio do ciclo de vida do produto	M	-	0,405	-	0,487	-
Custeio ABC	M	-0,338	0,473	-	0,584	-
EVA®	M	-	0,402	-	0,598	-
<i>Just in Time</i>	M	-	-	-	0,398	-
Kaizen	M	-	-	-	-	-
Planejamento estratégico	M	-0,328	0,563	-	0,582	-
Simulação	M	-	-	-	-	-
Teoria das restrições	M	-	-	-	0,598	-

Dados da pesquisa.

Obs.: T=Tradicional e M=Modernos.

Constata-se um aumento no coeficiente de correlação entre os instrumentos pesquisados e os estágios conforme a organização avança no ciclo de vida. Isso pode sinalizar que a adoção e aumento do uso dos instrumentos gerenciais acontecem conforme a evolução nos estágios do ciclo de vida organizacional.

Nota-se que dos 11 instrumentos tradicionais, apenas três (Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Padrão) não apresentaram relação significativa com os estágios do ciclo de vida organizacional. O Custeio por Absorção é obrigatório para todas as empresas industriais (MARTINS, 2010), independente do estágio em que se encontram. Destaca-se que o custeio por absorção foi indicado como um dos instrumentos de maior uso nas empresas pesquisadas, enquanto que o custeio variável apresenta baixo uso. Estes resultados podem constituir-se em elementos explicativos para a inexistência de relação com os estágios do ciclo de vida.

O estágio de declínio não apresentou relação negativa e nem positiva com os instrumentos, o que não permite inferir que há relação negativa entre o estágio de declínio e o uso dos instrumentos de Contabilidade

Gerencial. Apurou-se, também, que no estágio de nascimento, há correlações negativas e significativas com quatro instrumentos tradicionais.

No estágio de crescimento ocorreu relação com oito instrumentos, na maturidade com dois e no rejuvenescimento com oito, igualando-se ao estágio de crescimento, porém, as correlações foram mais fortes. Todas as correlações foram moderadas, não houve correlação fraca e/ou forte.

Assim, diante dos resultados apresentados na Tabela 7, pode-se inferir que:

- a) dos 20 instrumentos analisados, Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Kaizen e Simulação não apresentaram evidências de relação com os estágios do ciclo de vida organizacional, pois apresentaram p-value superior a 0,05;
- b) o estágio de nascimento apresentou relação negativa e significativa com Demonstração dos Fluxos de Caixa, Orçamento, Planejamento Tributário, Valor Presente, Custeio ABC e Planejamento Estratégico. Portanto, quanto mais características desse estágio, menor o nível de uso destes instrumentos. Ou seja, o estágio de nascimento está relacionado negativamente com estes instrumentos;
- c) o estágio de crescimento apresentou relação positiva e significativa com 12 instrumentos, sendo sete tradicionais e cinco modernos. Neste estágio, as empresas indicaram uso do Orçamento, Planejamento Estratégico, BSC, Planejamento Tributário, Descentralização, DFC, Preço de Transferência, Retorno de Investimento, Valor Presente, Custeio do Ciclo de Vida do Produto, Custeio ABC e EVA*.
- d) o estágio de maturidade apresentou correlações positivas e significativas com Orçamento, Valor Presente, *Benchmarking* e BSC;
- e) o estágio de rejuvenescimento apresentou correlações positivas com 14 instrumentos, oito tradicionais e seis modernos. Estas correlações foram maiores que nos demais estágios, principalmente nos instrumentos modernos;
- f) o estágio de declínio não apresentou correlações significativas com nenhum instrumento gerencial pesquisado.

Com estes resultados aceita-se de forma parcial a H_{1a} (de que há associação negativa entre os estágios de nascimento e de declínio com os instrumentos de Contabilidade Gerencial). Observou-se associação negativa com os estágios de nascimento, porém, não foram encontradas evidências com o estágio de declínio. Portanto, aceita-se a H_{1b} (Há associação positiva entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento com os instrumentos de Contabilidade Gerencial).

Também aceita-se a H_{2a} (de que não há uso de instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial no estágio de nascimento e declínio), uma vez que não foram encontradas associações positivas nestes estágios com os instrumentos de Contabilidade Gerencial. Ainda, aceita-se a H_{2b} (o uso de instrumentos modernos ou tradicionais de Contabilidade Gerencial é maior no estágio de rejuvenescimento do ciclo de vida organizacional). Constatou-se maior relação dos instrumentos com este estágio e as relações foram maiores comparativamente aos outros estágios.

Assim, verifica-se que há relação entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de Contabilidade Gerencial, exceto no estágio do declínio, em que os resultados não permitiram realizar tal inferência.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O estudo averiguou a relação do ciclo de vida organizacional pautado no modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) com o uso de instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial. Os

resultados apontaram que a maioria das empresas investigadas encontra-se nos estágios iniciais do ciclo de vida, principalmente no nascimento, o que implica uma estrutura informal, tomada de decisão centralizada, processamento das informações de forma simples e preocupação com a viabilidade do negócio. Estes resultados convergem com as pesquisas de Beuren, Rengel e Hein (2012), Klann et al. (2012), Marques et al. (2014) e Faveri et al. (2014).

O estudo também sinalizou que há dois grupos de empresas classificadas neste estágio: aquelas com tempo de vida inicial, constituídas entre um a seis anos, e empresas que já estão constituídas entre 15 e 38 anos. Neste aspecto, uma investigação aprofundada pode explicar os fatores que impedem uma organização avançar do estágio de nascimento, além da análise de outras características, como desempenho organizacional. As pesquisas citadas anteriormente também foram realizadas em empresas do mesmo estado da cidade da região Sul do Brasil pesquisada, instigando investigações adicionais.

Os resultados também demonstraram que o uso de instrumentos, tanto tradicionais quanto modernos, aumenta no decorrer dos estágios do ciclo de vida organizacional, apresentando correlações mais elevadas para o estágio de rejuvenescimento. Observaram-se correlações negativas entre os instrumentos e o estágio de nascimento, e relação positiva nos estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento. Constatou-se ainda que o uso dos instrumentos modernos é maior no estágio de rejuvenescimento.

Os testes de hipóteses apresentaram evidências para aceitar a H_{1b} : Há associação positiva entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento com os instrumentos de Contabilidade Gerencial. Além disso, para aceitar a H_{2a} : Não há uso de instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial no estágio de nascimento e declínio. Também para aceitar a H_{2b} : O uso de instrumentos modernos ou tradicionais de Contabilidade Gerencial é maior no estágio de rejuvenescimento do ciclo de vida organizacional. E aceitar parcialmente a H_{1a} : Há associação negativa entre os estágios de nascimento e de declínio com os instrumentos de Contabilidade Gerencial.

No estágio de crescimento constatou-se o uso de um maior número de instrumentos, como, o Planejamento Estratégico, Orçamento, Balanced Scorecard e Descentralização. No estágio da maturidade prevaleceu o uso do instrumento moderno de Benchmarking. No estágio de rejuvenescimento ocorre a consolidação do uso destes instrumentos, principalmente os que são considerados modernos, como: EVA®, Teoria das Restrições, Custeio ABC, Planejamento Estratégico e BSC. Este estágio também é o único a possuir relação com a filosofia Just in Time. Cabe destacar que os métodos de custeio (absorção, variável e padrão) não apresentaram relação com nenhum estágio do ciclo de vida. A obrigatoriedade do uso do custeio por absorção pelas empresas industriais, assim como, o baixo uso do custeio variável e padrão pela amostra podem representar elementos elucidativos para estes resultados.

Conclui-se que os instrumentos de Contabilidade Gerencial são utilizados de forma distinta em cada um dos estágios do ciclo de vida organizacional. À medida que as empresas se desenvolvem e avançam nos estágios do ciclo de vida, maior é o uso destes instrumentos para auxiliar na gestão. Destaca-se que a classificação nos estágios não está relacionada com o tempo de constituição das empresas. Ressalta-se, no entanto, que as respostas ao questionário fundamentaram-se na percepção dos respondentes. Aspectos subjetivos podem estar presentes, direcionando o respondente para uma situação desejada e não a realidade da empresa. Assim, recomenda-se realizar estudos de caso ou multicase com as empresas analisadas, principalmente, com aquelas que possuem o mesmo tempo de constituição e estão classificadas em distintos estágios do ciclo de vida.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. IFAC's conception of the evolution of management accounting: a research note. *Advances in Management Accounting*, v.15, n.1, p. 229-247, 2006.
- ADIZES, I. *Os ciclos de vida das organizações: como e porque as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito*. São Paulo: Pioneira, 1990.

- ADIZES, I. **Gerenciando mudanças**. São Paulo: Pioneira, 1993.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.
- AUZAIR, S. M.; LANGFIELD-SMITH, K. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 4, p. 399-421, 2005.
- BEUREN, I. M.; RENGEL, S.; HEIN, N. Ciclo de vida organizacional pautado no modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e na lógica fuzzy: classificação de empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. **Revista de Administração**, v. 47, n. 2, p. 197-216, 2012.
- BEUREN, I. M.; RENGEL, S.; RODRIGUES JUNIOR, M. M. Relação dos atributos da contabilidade gerencial com os estágios do ciclo de vida organizacional. **Innovar**, v. 25, n. 57, p. 63-78, 2015.
- CARVALHO, K. L.; SARAIVA JUNIOR, A. F.; FREZATTI, F.; COSTA, R. P. A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 11, n.4 p. 1-10, 2010.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2, p. 127-168, 2003.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.
- CHRISTENSEN, C. R.; SCOTT, B. R. Summary of course activities. In: SCOOT, B. R. **Stages of corporate development - part 1**. Case note nº. 9-371- 294. Boston: HBS Case Services, 1964.
- CORREIA, R.B. **Ciclo de vida organizacional e instrumento de gestão: uma investigação nas empresas baianas**. 2010. 236f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2010.
- FAVERI, D. B.; CUNHA, P. R.; SANTOS, V.; LEANDRO, D. A. Relação do ciclo de vida organizacional com o planejamento: um estudo com empresas prestadoras de serviços contábeis do estado de Santa Catarina. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, n. 4, p. 382-402, 2014.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados. modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. R.; BIDO, D. S. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. **Revista de Administração**, v. 45, n. 4, p. 383-399, 2010.
- GREINER, L.E. Evolution and revolution as organizations grow. **Harvard Business Review**, v. 50, n. 4, p. 37-46, 1972.
- HAIR JR., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. São Paulo: Bookman, 2009.
- KLANN, R. C.; KLANN, P. A.; POSTAL, K. R.; RIBEIRO, M J. Relação entre o ciclo de vida organizacional e o planejamento em empresas metalúrgicas do município de Brusque-SC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 16, p. 119-142, 2012.
- LAVARDA, C. E. F.; PEREIRA, A. M. Uso dos sistemas de controles de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional. **Revista Alcance**, v. 19, n. 4, p. 497-518, 2012
- 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.
- LIPPETT, G. L.; SCHMIDT, W. H. Crises in a developing organization. **Harvard Business Review**, v. 45, n. 6, p. 102-112, 1967.
- MARQUES, A. C. F. **Deterioração organizacional: como detectar e resolver problemas de deterioração e obsolescência organizacional**. São Paulo: Makron Books, 1994.
- MARQUES, L.; CUNHA, P. R.; FAVERI, D. B.; WALTER, F. M. Relação entre o ciclo de vida organizacional e o processo orçamentário em empresas metal mecânicas do alto e médio Vale do Itajaí. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 33, n. 2, p. 1-18, 2014.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

- MILLER, D; FRIESEN, P. H. A longitudinal study of the corporate life cycle. **Management Science Global**, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.
- MOORES, J. C. R; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organization and Society**, v. 26, n. 4, p.351-389, 2001.
- NECYK, G. A. O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspective de ciclo de vida. 2008. 187f. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) –Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- NECYK, G. A.; SOUZA, B. C.; FREZATTI, F. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 27, n. 1, p. 09-22, 2008.
- QUINN, R. E.; CAMERON, K. Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: some preliminary evidence. **Management Science**, v. 29, n 1, p. 33-51, 1983.
- RHENMAN, E. **Organization theory for long-range planning**. London: Wiley, 1973.
- SOUTES, D. O. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. 2006. 116f. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- SOUZA, R. P.; GUERREIRO, R.; OLIVEIRA, M. P. V. Relationship between the maturity of supply chain process management and the organizational life cycle. **Business Process Management Journal**, v. 21, n. 3, p. 466-481, 2015.
- SULAIMAN, M. B.; AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.
- VALERIANO, C. E. B. Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial: uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010. 2012. 124f. **Dissertação** (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.