



INNOVAR. Revista de Ciencias
Administrativas y Sociales

ISSN: 0121-5051

revinnova_bog@unal.edu.co

Universidad Nacional de Colombia
Colombia

Beuren, Ilse Maria; Rengel, Silene; Rodrigues Junior, Moacir Manoel
Relação dos atributos da contabilidade gerencial com os estágios do ciclo de vida
organizacional

INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales, vol. 25, núm. 57, julio-
septiembre, 2015, pp. 63-78

Universidad Nacional de Colombia
Bogotá, Colombia

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81839197005>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

re²alyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

RELACIÓN DE LOS ATRIBUTOS DE CONTABILIDAD GERENCIAL CON LAS FASES DEL CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL

RESUMEN: El estudio tiene como fin verificar si hay relación entre el uso de los atributos de la contabilidad gerencial y las fases del ciclo de vida organizacional. Los atributos de la contabilidad gerencial se basaron en el estudio de Moores y Yuen (2001) y las fases del ciclo de vida organizacional en el planteamiento de Lester, Parnell y Carraher (2003). La población de la investigación es de 264 empresas del segmento industrial de máquinas, equipos y materiales eléctricos relacionadas en la Secretaría de Hacienda del Departamento de Santa Catarina, Brasil. La muestra se constituyó de 40 gestores que contestaron la encuesta. El uso de los atributos de la contabilidad gerencial en las respectivas fases del ciclo de vida organizacional se evidenció por el análisis descriptivo de las respuestas y el agrupamiento de las variables por medio de las respectivas correlaciones por la aplicación del Análisis de los Componentes Principales. Los resultados muestran que los atributos de la contabilidad gerencial, en los aspectos de selección y de presentación de las informaciones son más utilizados en las empresas que se encuentran en las fases de crecimiento y rejuvenecimiento que en las clasificadas en las fases de nacimiento y descenso. Se concluye que hay relación entre el uso de los atributos de la contabilidad gerencial y la evolución en las fases del ciclo de vida de las empresas investigadas, lo que coaduna con los resultados de investigaciones que también adoptaron los planteamientos de los autores que han consubstanciado este estudio.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad gerencial, selección de información, presentación de la información, fases, ciclo de vida organizacional, segmento industrial.

RELATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING ATTRIBUTES AND THE ORGANIZATIONAL LIFE CYCLE STAGES

ABSTRACT: The main goal of this study is to verify whether there is a relation between the use of management accounting attributes and the different organizational life cycle stages. The attributes of management accounting were based on the study of Moores and Yuen (2001), while the organizational life cycle stages are taken from the contributions by Lester, Parnell and Carraher (2003). The research population comprised the 264 companies within the industrial segment of machinery, electrical equipment and materials, listed at the Santa Catarina State Treasury in Brazil; the 40 managers who responded to the questionnaire made up the sample. The use of the management accounting attributes in the respective organizational life cycle stages was evidenced by the descriptive analysis of responses and the grouping of variables through the respective correlations, obtained by applying the Principal Components Analysis. Results show that management accounting attributes, in terms of selection and presentation of information, are largely used in companies in stages of growth and rejuvenation rather than those classified as being in the stages of birth and decline. Conclusions point that there is a relation between the use of the management accounting attributes and the evolution of life cycle stages of the analyzed companies, which is consistent with the results of other research studies carried out by this group of authors.

KEYWORDS: Management accounting, selection of information, presentation of information, stages, organizational life cycle, industrial segment.

RELATION ENTRE LES ATTRIBUTS DE LA COMPTABILITÉ DE GESTION ET LES PHASES DU CYCLE DE VIE ORGANISATIONNEL

RÉSUMÉ : Cette étude vise à vérifier s'il y a un rapport entre l'utilisation des attributs de la comptabilité de gestion et les phases du cycle de vie organisationnel. Les attributs de la comptabilité de gestion se basent sur l'étude de Moores et Yuen (2001), et les phases du cycle de vie de l'organisation sur l'approche de Lester, Parnell et Carraher (2003). La population de la recherche est de 264 entreprises du segment industriel des machines, des équipements et des matériaux électriques rapportés à la Direction du Trésor de Santa Catarina, au Brésil. L'échantillon se composait de 40 gestionnaires qui ont répondu à l'enquête. L'utilisation des attributs de la comptabilité de gestion dans les phases respectives de la vie organisationnelle fut mise en évidence par l'analyse descriptive des réponses et le regroupement des variables à l'aide des corrélations respectives en appliquant l'analyse des composantes principales. Les résultats montrent que les attributs de la comptabilité de gestion, dans les aspects de la sélection et la présentation des informations, sont plus utilisés dans les entreprises qui sont dans les stades de croissance et de rajeunissement, que dans celles qui sont classées dans les stades de naissance et de descente. On conclut qu'il y a un rapport entre l'utilisation des attributs de la comptabilité de gestion et l'évolution des phases du cycle de vie des entreprises étudiées, ce qui coïncide avec les résultats d'autres recherches qui ont également adopté l'approche des auteurs qui ont fourni le cadre de cette étude.

MOTS-CLÉS : Comptabilité de gestion, sélection de l'information, présentation de l'information, phases, cycle de vie organisationnel, segment industriel.

CORRESPONDENCIA: Alameda Adolfo Konder, 1000, apto. 601. 88010-140 - Florianópolis, SC, Brasil.

CITACIÓN: Beuren, I. M., Rengel, S., & Rodrigues Junior, M. M. (2015). Relação dos atributos da contabilidade gerencial com os estágios do ciclo de vida organizacional. *Innovar*, 25(57), 63-78. doi: 110.15446/innovar.v25n57.50328.

ENLACE DOI: <http://dx.doi.org/10.15446/innovar.v25n57.50328>.

CLASIFICACIÓN JEL: M41, M15, M14.

RECIBIDO: Marzo 2011, **APROBADO:** Diciembre 2013.

Relação dos atributos da contabilidade gerencial com os estágios do ciclo de vida organizacional

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Florianópolis, Brasil
E-mail: ilse.beuren@gmail.com

Silene Rengel

Mestre em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau - FURB
Blumenau, Brasil
E-mail: silene@cgconteng.com.br

Moacir Manoel Rodrigues Junior

Mestre em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau - FURB
Blumenau, Brasil
E-mail: moacir_ro@hotmail.com

RESUMO: O estudo objetiva verificar se há relação entre o uso dos atributos da contabilidade gerencial e os estágios do ciclo de vida organizacional. Os atributos da contabilidade gerencial foram baseados no estudo de Moores e Yuen (2001) e os estágios do ciclo de vida organizacional na proposição de Lester, Parnell e Carraher (2003). A população da pesquisa compreendeu as 264 empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos listadas na Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, Brasil, e a amostra constituiu-se dos 40 gestores que responderam o questionário. O uso dos atributos da contabilidade gerencial nos respectivos estágios do ciclo de vida organizacional foi evidenciado pela análise descritiva das respostas e o agrupamento das variáveis por meio das respectivas correlações pela aplicação da Análise das Componentes Principais. Os resultados mostram que os atributos da contabilidade gerencial, nos aspectos de seleção e de apresentação das informações, são mais utilizados nas empresas que se encontram nos estágios de crescimento e rejuvenescimento do que nas classificadas nos estágios de nascimento e declínio. Conclui-se que há relação entre o uso dos atributos da contabilidade gerencial e a evolução nos estágios do ciclo de vida das empresas pesquisadas, o que coaduna com os resultados de pesquisas que também adotaram as proposições dos autores que consubstanciaram este estudo.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade gerencial, seleção de informações, apresentação das informações, estágios, ciclo de vida organizacional, segmento industrial.

Introdução

Pesquisas vêm sendo desenvolvidas sobre questões relativas aos estágios do ciclo de vida organizacional. Lester, Parnell e Carraher (2003) propuseram um modelo de ciclo de vida de cinco fases e o testaram empiricamente. Classificaram inicialmente as organizações nos estágios do ciclo de vida propostos

e, na sequência, analisaram a relação entre ciclo de vida organizacional, estratégia competitiva e desempenho. A importância desse estudo está no modelo proposto que, além de reconhecer a fase do declínio das organizações, é aplicável a todas as organizações, independente de seu porte, conforme comprovação empírica.

Dentre as diversas abordagens relativas aos estágios do ciclo de vida organizacional, neste estudo focalizaram-se aquelas que buscaram relacioná-los com aspectos que envolvem a gestão das organizações e a contabilidade gerencial. A escolha de um modelo de ciclo de vida apropriado para melhor identificar diferentes configurações organizacionais, dentre elas a que envolve a contabilidade gerencial, ainda tem sido objeto de poucos estudos (Moore & Yuen, 2001; Davila, 2005; Auzair & Langfield-Smith, 2005; Granlund & Taipaleenmäki, 2005; Necyk, 2008).

Moore & Yuen (2001) estudaram o enfoque de configuração organizacional, interpretando o relacionamento de elementos organizacionais (estratégia, estrutura, liderança e estilo de decisão) com o sistema de contabilidade gerencial. Para tanto utilizaram o modelo de ciclo de vida organizacional proposto por Miller & Friesen (1984). Moore & Yuen (2001) apresentaram um modelo que prevê diversas características ambientais e organizacionais nos estágios de desenvolvimento das empresas. Um aspecto relevante do modelo é que os autores caracterizaram a contabilidade gerencial por meio de seus atributos, segregando-os nas dimensões de seleção e apresentação da informação.

Na literatura pesquisada identificaram-se estudos empíricos que utilizaram como referência o modelo de Moore & Yuen (2001) para investigar os atributos da contabilidade gerencial e o modelo de Lester, Parnell & Carraher (2003) para os estágios do ciclo de vida organizacional. Pesquisas desta natureza justificam-se em face da importância do desenvolvimento das organizações para a manutenção e aprimoramento dos arranjos produtivos locais e da própria sociedade de mercado. Justificam-se também, ao se ter como premissa que a contabilidade gerencial efetivamente participa desse desenvolvimento organizacional em alguma medida, considerando-se as diversas fases do ciclo de vida de uma organização.

Um estudo que combinou as duas proposições em pesquisa de campo é o de Necyk (2008), ao investigar o modo como a contabilidade gerencial desenvolve-se ao longo do tempo em uma organização. O autor utilizou o modelo de ciclo de vida de Miller & Friesen (1984) para estudar as organizações em geral, e a proposição de Moore & Yuen (2001) para ampliar o entendimento de como a contabilidade gerencial desenvolve-se ao longo do tempo em uma organização. A pesquisa foi desenvolvida por meio de um

estudo de caso em indústria de transformação com mais de 40 anos de idade, tendo como premissa que em cada estágio de ciclo de vida a organização assume características particulares e necessita de informações específicas, impactando em suas práticas contábeis gerenciais.

Denota-se que há carência de pesquisas que associam a evolução das empresas no ciclo de vida com características da contabilidade gerencial em cada uma das fases evolutivas. Assim elaborou-se a seguinte pergunta de pesquisa: existe relação entre o uso dos atributos da contabilidade gerencial abordados por Moore & Yuen (2001) e os estágios do ciclo de vida propostos por Lester, Parnell & Carraher (2003) em empresas de determinado segmento industrial? O estudo objetiva verificar se há relação entre o uso dos atributos da contabilidade gerencial e os estágios do ciclo de vida organizacional.

Este segmento de atividade econômica foi escolhido devido ao fato de ter apresentado um crescimento de 76,5% comparando-se o período de dezembro de 2008 com dezembro de 2009, sendo determinante para a expansão global da indústria no Estado de Santa Catarina, Brasil (IBGE, 2009). Pela representatividade que o segmento teve na expansão da indústria no Estado de Santa Catarina em 2009, a premissa foi que novas empresas surgiram e que avanços ocorreram no desenvolvimento das existentes, e esses argumentos motivaram a sua seleção para esta pesquisa, que estuda os estágios do ciclo de vida organizacional.

Esta pesquisa vem se juntar aos estudos mencionados, buscando entender as relações da contabilidade gerencial com o ciclo de vida organizacional, mas com algumas diferenças. Utiliza o modelo de ciclo de vida organizacional de Lester, Parnell & Carraher (2003), mas diferencia-se por verificar as relações entre o ciclo de vida organizacional e a contabilidade gerencial. Segrega os atributos da contabilidade gerencial nas dimensões de seleção e apresentação da informação propostas por Moore & Yuen (2001), mas diferencia-se por utilizar outro modelo de ciclo de vida organizacional. Tem objetivo semelhante ao estudo de Necyk (2008), mas diferencia-se por utilizar outro modelo de ciclo de vida organizacional e por não ser um estudo longitudinal.

Diante dos diversos estágios de ciclo de vida, e dos elementos organizacionais que influenciam a evolução das organizações, justifica-se o interesse e a relevância de verificar-se a relação dos atributos da contabilidade gerencial com os estágios do ciclo de vida das organizações. Este estudo busca contribuir em termos de novas perspectivas com a pesquisa empírica, relacionando na análise, os estágios de ciclo de vida preconizados por Lester, Parnell & Carraher (2003) com a abordagem à contabilidade gerencial de Moore & Yuen (2001), diferenciando-se assim de outras pesquisas realizadas sobre o tema.



O ciclo de vida organizacional e contabilidade gerencial

Levie e Hay (1999) pesquisaram sobre modelos de ciclo de vida e identificaram 63 modelos com as respectivas fontes originais, que denominaram de quatro modelos-fonte: Christensen e Scott (1964), Lippett e Schmidt (1967), Greiner (1972) e Rhenman (1973). A partir de modelos básicos de ciclo de vida, surgiram modelos híbridos de ciclo de vida, com estágios organizacionais bem definidos e uma dinâmica de transição entre os estágios que incorporam outras perspectivas, sem uma sequência predeterminada, sujeita a algum grau de aleatoriedade e de escolha organizacional (Necyk, 2008).

Van de Ven e Poople (1995) aduzem que a teoria do ciclo de vida estabelece que a progressão dos eventos de mudança organizacional segue-se numa única sequência de etapas/ fases e que essas são cumulativas, ou seja, as características adquiridas em estágios anteriores são mantidas em fases posteriores, e ainda são conjuntivas, as etapas estão relacionadas de tal forma que elas derivam

de um processo comum subjacente. Cada estágio de desenvolvimento é visto como um precursor necessário às fases seguintes. Admitem que o ambiente externo pode influenciar a mudança da organização, mas que a mudança sempre será intercedida pela lógica iminente, regras ou programas que regem o desenvolvimento organizacional.

No entanto, a literatura mais recente não concorda com essa perspectiva determinista, que as empresas passam de um estágio evolutivo para outro do ciclo de vida, de forma análoga ao sentido biológico dos seres vivos, o que se contrapõe às discussões da perspectiva determinista do ciclo de vida organizacional. Lester, Parnell e Carraher (2003) têm questionado esta perspectiva determinista, e incluem-se na corrente de pensamento contrária a essa visão. A partir das discussões na literatura sobre a perspectiva determinista ou não do ciclo de vida organizacional, nas últimas décadas, vários estudos têm sido realizados com o intuito de caracterizar os diversos estágios ou fases do ciclo de vida, nos quais uma organização pode estar posicionada em determinado período da sua existência.

Dentre os estudos realizados para definir e diferenciar os diversos estágios ou fases do ciclo de vida destacam-se os de Quinn e Cameron (1983), Miller e Friesen (1984), Adizes (1993), Gersick, Davis, Hampton e Lansberg (1997) e Lester, Parnell e Carraher (2003). Estes estudos culminaram com a criação e o desenvolvimento de modelos teóricos de ciclo de vida organizacional, cujas diferenças principais são: denominação, quantidade de estágios e características para o enquadramento da organização nos respectivos estágios do ciclo de vida.

A partir dos modelos teóricos de ciclo de vida organizacional surgiram diversos outros estudos, como os de Moores e Yuen (2001), Granlund e Taipaleenmaki (2005), Davila (2005), Auzair e Langfield-Smith (2005), Necyk (2008), Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira e Bido (2010). Esses estudos avaliaram a relação dos estágios do ciclo de vida das organizações com outros elementos organizacionais, tais como: estrutura, estratégia, liderança, estilo de decisão, sistema de informação, planejamento e controle. O sistema de informação contábil foi um dos elementos organizacionais que fez parte desses estudos.

De acordo com Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2009), nesses estudos a visão de contabilidade gerencial assume um papel evolutivo conforme a necessidade de controles de cada estágio do ciclo de vida organizacional. Dessa forma, a contabilidade gerencial estaria se consolidando para atender as práticas decisórias das empresas. Estudos, como os de Moores e Yuen (2001), Auzair e Langfield-Smith (2005), Cassia, Paleari e Redondi (2005), Granlund e Taipaleenmaki (2005), Kallunki e Silvola (2008), Necyk (2008), Silvola (2008), Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2009), Elsayed e Paton (2009) e Correia (2010), verificaram de forma empírica a relação do desenvolvimento da contabilidade gerencial com a evolução de empresas nos estágios do ciclo de vida organizacional.

Nos estudos citados, em cada um observam-se diferentes perspectivas de pesquisa, seja nos modelos de ciclo de vida organizacional utilizados como parâmetro na investigação, seja em características específicas da contabilidade gerencial relacionadas com as fases do ciclo de vida das empresas. Como o propósito deste estudo é relacionar os atributos da contabilidade gerencial em consonância com os padrões teóricos estabelecidos no estudo de Moores e Yuen (2001), com os estágios do ciclo de vida organizacional, conforme preconizados por Lester, Parnell e Carraher (2003), na sequência apresentam-se pesquisas sobre o tema realizadas em âmbito internacional e nacional.

Pesquisas internacionais que relacionam ciclo de vida organizacional e contabilidade gerencial

A fim de elucidar pesquisas internacionais publicadas em periódicos que relacionam conceitos de ciclo de vida organizacional e de contabilidade gerencial foram realizadas buscas em três bases de dados: *Science Direct*, *Web of Science* e *Scopus*. A seleção da primeira base de dados decorre do seu amplo espectro na área contábil e a quantidade de periódicos de contabilidade que ela armazena. A segunda e a terceira foram escolhidas pela sua importância no meio acadêmico. Para identificar os artigos publicados em ambas as bases de dados sobre o tema procedeu-se a pesquisa em periódicos da área contábil da seguinte forma:

Science Direct – pesquisa realizada em julho de 2009, cujo critério de busca foi pelas expressões *cycle of life* e *management accounting* no título, no resumo e/ou nas palavras-chave. Encontraram-se 7 artigos e destes 3 foram selecionados pela abordagem que se enquadra no escopo dessa pesquisa. São eles: Moores e Yuen (2001), Granlund e Taipaleenmaki (2005) e Kallunki e Silvola (2008);

Web of Science – pesquisa realizada em agosto de 2009; o critério de busca foi pelos termos *life cycle and organization* na área *management* no período de 1999 a 2009. Encontraram-se 11 artigos, mas a abordagem deles distancia-se do objetivo desta pesquisa;

Scopus – pesquisa realizada em abril de 2010, tendo como critério de busca artigos que citaram Moores e Yuen (2001). Identificaram-se 50 artigos, mas somente 6 apresentaram abordagem que se assemelha com o objeto dessa pesquisa.

Inicialmente apresenta-se uma síntese das abordagens e contribuições dos artigos encontrados na *Science Direct*, que se assemelham com o escopo dessa pesquisa.

Moores e Yuen publicaram em 2001 o artigo intitulado *Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective*, no periódico *Accounting, Organizations and Society*. O estudo objetivou identificar se as diferentes configurações durante o ciclo de vida de uma empresa ajudam a explicar as variações dos sistemas de contabilidade gerencial. Abordaram o enfoque de configuração organizacional, interpretando o relacionamento de elementos organizacionais (estratégia, estrutura, liderança e estilo de decisão) com o sistema de contabilidade gerencial (SCG), utilizando o modelo de ciclo de vida proposto por Miller e Friesen (1980, 1984). Coletaram os

dados por meio de questionários enviados a 49 respondentes, na Austrália, do setor de vestuário e calçadista. Na análise de *cluster* classificaram as empresas nos respectivos estágios do ciclo de vida, comparando os atributos dos SCG entre os estágios. Os resultados indicaram que a formalização do sistema de contabilidade gerencial muda para se adaptar às características organizacionais específicas durante cada estágio do ciclo de vida. Além disso, o estudo demonstrou que a seleção de informações é mais importante do que a apresentação das informações em vários níveis de formalização do SCG nos diversos estágios do ciclo de vida.

Granlund e Taipaleenmaki publicaram em 2005 o artigo denominado *Management control and controllership in new economy firms: a life cycle perspective*, no periódico *Management Accounting Research*. O propósito era descrever e explicar as práticas correntes de controles gerenciais de empresas da nova economia (*New Economy Firms* - NEF), na perspectiva do ciclo de vida organizacional. Os autores escolheram o modelo de evolução do ciclo de vida organizacional de Victor e Boyton (1998), e o compararam com o modelo genérico de ciclo de vida baseado nos modelos de capital de risco de Foster e Kaplan (2000). A principal contribuição do estudo foi o reconhecimento da necessidade de se utilizar modelos de ciclo de vida específicos para cada tipo de organização. Similarmente aos demais estudos, na caracterização específica do setor, constataram que o grau de formalidade do sistema de contabilidade gerencial cresce com o desenvolvimento da empresa.

Kallunki e Silvola publicaram em 2008 o artigo intitulado *The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing*, publicado no periódico *Management Accounting Research*. Investigaram se a utilização de um sistema de contabilidade de custos baseado em atividades varia entre empresas em diferentes fases do ciclo de vida organizacional. Aplicaram o modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), segundo o qual as características internas das empresas e o ambiente em que operam diferem entre as empresas, em função das suas fases de desenvolvimento. Com base nesta teoria organizacional do ciclo de vida constataram que a utilização do custeio baseado em atividades é mais comum entre as empresas na maturidade e revitalização do que entre as empresas em fase de crescimento. As análises empíricas basearam-se em um questionário respondido por 105 empresas que operam em diversos segmentos e em diferentes fases do ciclo de vida.

Na *Web of Science*, embora se tenha encontrado 11 artigos, a abordagem deles não coaduna com o foco dessa pesquisa. Assim, das pesquisas internacionais analisadas, optou-se por adotar o artigo de Moores e Yuen (2001) como uma das principais referências do estudo, por

convergir mais com o objetivo proposto. Por isso também se pesquisaram artigos que citaram Moores e Yuen (2001), sendo que na busca identificaram-se 50 artigos. Dentre esses se selecionaram, pela abordagem semelhante a essa pesquisa, os seguintes: Auzair e Langfield-Smith (2005), Cassia, Paleari e Redondi (2005), Granlund e Taipaleenmaki (2005), Kallunki e Silvola (2008), Silvola (2008) e Elsayed e Paton (2009).

Destaca-se que os estudos de Granlund e Taipaleenmaki (2005), Kallunki e Silvola (2008) também foram encontrados na pesquisa feita na *British Accounting Review* e na *Science Direct*, portanto já foram acima descritos. Os estudos de Auzair e Langfield-Smith (2005), Cassia, Paleari e Redondi (2005), Silvola (2008) e Elsayed e Paton (2009), estão descritos a seguir, resumindo-se a abordagem e as contribuições de cada estudo.

Auzair e Langfield-Smith publicaram em 2005 no periódico *Management Accounting Research* o artigo intitulado *The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations*. O estudo investigou a influência de diversas variáveis contingenciais na concepção do sistema de controle gerencial (MCS) em organizações de serviços. Questionários foram aplicados aos *controllers* financeiros de 1.000 empresas de serviços que operam na Austrália e obtiveram 121 respostas. Para mensurar o grau de burocracia do MCS consideraram cinco dimensões de controles: ações/resultados, formais/informais, rígidos/frouxos, de acesso restrito/flexível, impessoais/interpessoais. O modelo utilizado mostrou que o tipo de serviço, a estratégia de negócios e o estágio no ciclo de vida organizacional influenciam a escolha do projeto de MCS da empresa. Aplicando testes t e análise de regressão múltipla, verificou-se que as empresas com estratégia em custos optaram por MCS mais burocrático do que as com estratégia de diferenciação; e as empresas em fase de maturidade optaram por MCS mais burocrático do que as em fase de crescimento.

Cassia, Paleari e Redondi publicaram em 2005 no periódico *Small Business Economics* um artigo sob o título *Management accounting systems and organisational structure*. No estudo analisaram o nível de desenvolvimento e implementação do sistema de contabilidade de gestão e configuração organizacional em uma amostra de 501 empresas italianas. Com abordagem *cross-sectional*, os resultados foram interpretados de acordo com o modelo de ciclo de vida de Greiner (1972) e utilizaram a metodologia da lógica *fuzzy* para análise dos dados. Os autores concluíram que a evolução das configurações organizacionais nem sempre é coerente com a relevância assumida pelos sistemas de contabilidade de gestão.

Silvola publicou em 2008 artigo intitulado *Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm?* no periódico *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*. Investigou como a fase do ciclo de vida organizacional da empresa e a existência de investidores de capital de risco afetam a utilização dos sistemas de controle de gestão. As análises empíricas foram baseadas em um questionário com 105 empresas finlandesas, de diversos setores da economia, em diferentes fases do ciclo de vida. Os resultados indicaram que o planejamento de negócios e o uso de técnicas de controle de gestão diferem entre cada estágio do ciclo de vida das empresas e a existência de investidores de capital de risco.

Elsayed e Paton publicaram artigo em 2009 no periódico *Business Strategy and the Environment* intitulado *The impact of financial performance on environmental policy: Does firm life cycle matter?* O estudo testou a hipótese de que o desempenho financeiro tem forte impacto sobre a política ambiental no estágio de maturidade do ciclo de vida da empresa e pouco impacto na fase de crescimento. Os resultados confirmaram a hipótese da pesquisa.

Pesquisas brasileiras que relacionam ciclo de vida organizacional e contabilidade gerencial

Em âmbito nacional pesquisaram-se diferentes meios de publicações, devido à inexistência de uma base de dados única para consulta. Os periódicos pesquisados foram: Revista Contabilidade & Finanças (USP), Revista de Administração Contemporânea (RAC), Revista de Administração de Empresas (RAE) e RAE Eletrônica. Os anais de congressos pesquisados foram os seguintes: Congresso ANPCONT, Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, Encontro da ANPAD (EnANPAD), Congresso Brasileiro de Custos. Também se pesquisaram teses e dissertações no *Networked Digital Library of Theses and Dissertations* (NDLTD). Os estudos encontrados que se relacionam com o escopo dessa pesquisa estão descritos a seguir, resumindo-se as suas abordagens e contribuições.

Em sua dissertação de mestrado, Frohlich (2005) analisou a influência das práticas de gestão nos estágios de desenvolvimento dos ciclos de vida da empresa Dudalina. Utilizou um modelo, construído para o estudo, baseado nos modelos de Churchill e Lewis (1983), Kauffmann (1990), Adizes (1990, 1996), Macedo (1993), Marques (1994), Gersick, Davis, Hampton e Lansberg (1997) e Moreira (1999), com quatro estágios de desenvolvimento: inicial, crescimento, maturidade e renovação. O estudo foi realizado em uma empresa de origem familiar, que passou por quatro estágios de desenvolvimento. Os resultados mostraram que a

mudança das práticas de gestão, em um modelo de gestão estruturado, pode direcionar o ciclo de vida da organização, impedindo o seu declínio ou até mesmo a morte.

Necyk, Souza e Frezatti (2007), no artigo intitulado de Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial, apresentam um ensaio teórico sobre modelos de ciclo de vida organizacionais, além de resgatar os principais estudos no âmbito da contabilidade gerencial envolvendo o conceito de ciclo de vida organizacional. Fizeram uma revisão da evolução dos modelos alternativos de ciclo de vida organizacional, desde as origens, culminando no modelo de Miller e Friesen, baseado no conceito de configuração. Constataram que a contabilidade gerencial é influenciada pelo estágio do ciclo de vida da organização, em especial, quanto à sua formalização, mas não está claro o grau de formalização em cada estágio, pois distintas operacionalizações de modelos de ciclo de vida podem apontar efeitos diferentes.

Necyk (2008), em sua dissertação objetivou ampliar o entendimento de como a contabilidade gerencial desenvolve-se ao longo do tempo em uma organização. Utilizou o modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984) para organizações em geral, e o trabalho de Moores e Yuen (2001) aplicou ao estudo da contabilidade gerencial, ambos baseados na Teoria da Configuração. No estudo de caso em uma indústria de transformação com mais de 40 anos de idade, constatou como a evolução dos estágios de ciclo de vida afeta o desenvolvimento da contabilidade gerencial dentro do mesmo estágio e na transição entre estágios distintos. Observou que o processo de transição não é necessariamente linear, em que o novo estágio estabelece-se e daí os atributos de contabilidade gerencial são alterados.

Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2009) publicaram um artigo que objetivou demonstrar a evolução do uso dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional. Utilizando o modelo delineado por Miller e Friesen (1984), analisaram como a evolução da entidade, desde o nascimento até seu declínio, interfere no uso destes artefatos. Constataram que há uma relação direta da evolução da entidade e o efetivo uso dos artefatos disponíveis, mas que nem sempre o estágio de vida em que esta se encontra confirma tal situação, ou seja, não há necessariamente uma evolução do uso dos artefatos aliados à evolução da entidade.

Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira e Bido (2010) desenvolveram um estudo que objetivou analisar o perfil das empresas brasileiras no que se refere à estruturação do processo de planejamento, associado aos estágios do ciclo de vida. Em uma amostra de 112 empresas aplicaram o modelo de ciclo de vida proposto por Lester, Parnel e Carraher (2003). Concluíram que existe correlação entre os estágios do ciclo de vida organizacional e o perfil de formalização

de planejamento. Contudo, a inexistência do orçamento no nascimento, quando não se mostra uma prioridade, e no declínio, quando deveria ser entendido como uma alavanca de recuperação, provoca uma reflexão sobre as possibilidades perdidas por uma organização que não prioriza o processo.

Correia (2010) investigou em sua dissertação de mestrado a relação entre os estágios de ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão adotados pelos gestores de 51 empresas baianas. Os estágios do ciclo de vida foram mapeados tendo como padrão teórico o proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003). Com a aplicação da técnica estatística MANOVA constatou que existe relação entre os estágios do ciclo de vida das empresas e os seguintes instrumentos de gestão: *Balanced Scorecard*, Custeio Baseado em Atividades, *Economic Value Added*, Gestão Baseada em Atividades, Gestão Baseada em Valor, Orçamento e Planejamento Estratégico. Por outro lado, com base na técnica estatística não paramétrica de Kruskal-Wallis constatou que não há relação entre os estágios do ciclo de vida das empresas e os seguintes instrumentos de gestão: Custeio por Absorção, Custeio do Ciclo de Vida do Produto, Retorno sobre o Investimento. Assim, concluiu que há fortes evidências de que as organizações desenvolvem-se por meio de distintos estágios ou fases.

Beuren, Rengel e Hein (2012), fundamentados no modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003), identificaram os estágios do ciclo de vida organizacional de 40 empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos do estado de Santa Catarina, Brasil, utilizando a técnica estatística denominada lógica *fuzzy*. Concluíram que determinados estágios do ciclo de vida organizacional estão próximos uns dos outros e que não se pode perceber claramente uma progressão determinista nas fases do ciclo de vida, como uma sequência única, definitiva e irreversível, no sentido tradicional biológico.

Lavarda e Pereira (2012) identificaram o uso interativo e diagnóstico dos sistemas de controle gerencial nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional de 22 emissoras de rádio. A plataforma teórica sobre o uso dos sistemas de controles gerencial teve por base o modelo de Simons (1995) e as fases do ciclo de vida organizacional o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003). Em relação com o uso dos sistemas de controle gerencial, observaram uma tendência de controle interativo nas empresas, com metas flexíveis, estímulo ao diálogo entre os colaboradores, envolvimento da alta organização no acompanhamento das metas, e presença de superiores, subordinados e pares para discutir metas. Em relação com o uso dos sistemas de controle gerencial nas fases do ciclo de vida organizacional,

observaram que à medida que as empresas evoluíam do crescimento à maturidade tornavam seus controles mais interativos, com exceção à fase de rejuvenescimento.

Nas publicações descritas de forma resumida, denota-se a utilização do modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) na análise da evolução das empresas no ciclo de vida organizacional. No entanto, o único trabalho que verificou como a contabilidade gerencial desenvolve-se ao longo do tempo em uma organização utilizou o modelo de Miller e Friesen (1984) para o ciclo de vida organizacional e o de Moores e Yuen (2001) para os atributos da contabilidade gerencial. Assim, o diferencial desta pesquisa está na utilização do modelo de ciclo de vida organizacional de Lester, Parnell e Carraher (2003) em conjunto com o modelo de atributos da contabilidade gerencial proposto por Moores e Yuen (2001) e na aplicação em população ainda não pesquisada, a fim de verificar o desenvolvimento da contabilidade gerencial com a evolução das empresas no ciclo de vida organizacional.

Método e procedimentos da pesquisa

Estudo descritivo com abordagem quantitativa foi realizado por meio de pesquisa de levantamento. De acordo com Hair Jr, Babin, Money e Semouel (2005, p. 86), "os planos de pesquisa descritiva em geral são estruturados e especificamente criados para medir as características descritas em uma questão de pesquisa". O enquadramento da pesquisa nesta categoria decorre do fato de buscar identificar se há relação entre o uso dos atributos da contabilidade gerencial e os estágios do ciclo de vida das empresas objeto de estudo.

A abordagem desta pesquisa é de natureza quantitativa. Os dados coletados foram quantificados e analisados utilizando-se de técnicas estatísticas. De acordo com Creswell (2007, p. 136), nos estudos quantitativos, usa-se a teoria dedutivamente, "o pesquisador apresenta uma teoria, coleta dados para testá-la e reflete sobre a confirmação ou não-confirmação da teoria pelos resultados". Neste estudo, a confirmação ou não da teoria deu-se por meio da pesquisa empírica realizada.

A pesquisa de levantamento foi realizada com a utilização de um questionário enviado no período de março a maio de 2010 ao gestor principal das empresas que compõem a população. Pesquisas de levantamento ou *survey*, de acordo com Martins e Theóphilo (2007), são apropriadas para a análise de fatos e descrições, embora também possam ser utilizadas para estudar relações entre variáveis.

A população pesquisada totalizou 264 empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais

elétricos de empresas do Estado de Santa Catarina, Brasil. O instrumento de pesquisa foi enviado para todas as empresas, das quais 40 (15,15%) responderam o questionário. Portanto, a amostra não aleatória constitui-se dos 40 gestores que responderam a pesquisa, caracterizando uma amostra por acessibilidade.

O instrumento de pesquisa foi composto de duas partes. A primeira destinou-se à classificação das empresas nos estágios do ciclo de vida. A segunda teve a finalidade de verificar o uso dos atributos da contabilidade gerencial nas categorias seleção e apresentação das informações. Para cada uma das variáveis expostas nas duas partes do questionário, o respondente (gestor) foi solicitado a opinar de acordo com a escala crescente de concordância, marcando entre as alternativas 0 = Não sei, 1 = Discordo totalmente, 2 = Discordo, 3 = Concordo, 4 = Concordo plenamente.

Na primeira parte do questionário, conforme procedido na pesquisa de Beuren, Rengel e Hein (2012), o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) foi adotado para os estágios do ciclo de vida organizacional e a proposição de Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira e Bido (2010) para as variáveis que caracterizam cada estágio do ciclo de vida

organizacional. No Quadro 1 apresentam-se os estágios do ciclo de vida e as características específicas de cada fase, consideradas variáveis de identificação dos estágios do ciclo de vida das empresas.

Ressalta-se que Beuren, Rengel e Hein (2012) incluíram na proposição de Frezatti *et al.* (2010) duas variáveis: (i) A maioria das decisões na nossa empresa é feita por gerentes, forças-tarefa, equipes de projeto e que estão tentando facilitar o crescimento por meio da participação; (ii) A maioria das decisões na nossa empresa é feita por alguns gerentes conservadores. E excluíram duas variáveis da proposição, nas fases rejuvenescimento e declínio, respectivamente: (i) A estrutura organizacional da empresa é formalizada; (ii) O processamento de informações é utilizado de maneira não plena.

Os atributos da contabilidade gerencial, segregados nas dimensões de seleção e apresentação de informações, foram utilizados por Moores e Yuen (2001) ao investigar suas relações com os estágios do ciclo de vida organizacional. Necyk (2008), a partir das proposições de Moores e Yuen (2001), aglutinou os atributos da contabilidade gerencial. No Quadro 2 apresentam-se as variáveis dos atributos da

QUADRO 1. Estágios do ciclo de vida organizacional e variáveis de sua identificação

Estágios	Variáveis de identificação de cada estágio do ciclo de vida
Nascimento	Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes
	O poder decisório de nossa empresa está principalmente nas mãos do fundador
	A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples
	O processamento de informação em nossa empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca-a-boca"
Crescimento	O poder decisório de nossa empresa é dividido entre muitos donos e investidores
	Em nossa organização temos várias especializações (contadores, engenheiros, etc.) e, com isso, nos tornamos diferenciados
	O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos
	A maioria das decisões na nossa empresa é tomada por grupos de gestores de nível intermediário que utilizam alguma sistemática ainda bem superficial
Maturidade	Como empresa somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grande como deveríamos ser
	O poder decisório de nossa empresa está concentrado nas mãos de um grande número de acionistas
	A estrutura organizacional da empresa é baseada na visão departamental e funcional
	O processamento de informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos
Rejuvenescimento	Somos uma organização com diretores e acionistas
	A estrutura organizacional é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle
	O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados
	A maioria das decisões na nossa empresa é feita por gerentes, forças-tarefa, equipes de projeto e que estão tentando facilitar o crescimento por meio da participação
Declínio	A estrutura organizacional da empresa é centralizada, com poucos sistemas de controle
	O processamento de informações não é muito sofisticado
	O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo
	A maioria das decisões na nossa empresa é feita por alguns gerentes conservadores

Fonte: Beuren, Rengel e Hein (2012, p. 205).

QUADRO 2. Variáveis dos atributos da contabilidade gerencial

Seleção de Informações
1. Demonstrativo do resultado mensal
2. Balanço patrimonial mensal
3. Demonstrativo de fluxo de caixa
4. Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de <i>mix</i> , estabelecimento de padrões de custos, análise de eficiência operacional
5. Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras
6. Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras
7. Orçamento de capital, por meio do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas
8. Planejamento de longo-prazo e <i>forecast</i> (previsões) de vendas e resultados
9. Contabilidade por centros de responsabilidade (<i>responsability accounting</i>), análise das variações de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento
10. Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que engloba indicadores operacionais
11. Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas
Apresentação de Informações
Agregação e Integração
12. Modelo de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/ <i>what if</i> , custo-volume-lucro, etc.)
13. Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual)
14. Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização)
15. Relatório de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócios/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)
Escopo
16. Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc.)
17. Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.)
18. Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.)
19. Não-financeiros (ex: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc.)
20. Orientado ao passado (ex: históricos, realizado)
21. Orientado ao futuro (ex: estimativas, <i>forecasting</i>)
Tempestividade
22. Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez
23. As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema)
24. Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são re-reportados dia a dia)
25. O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o <i>relatório</i> irrelevante para análise e tomada de decisões

Fonte: Elaborado com base em Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008).

contabilidade gerencial conforme proposto por Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008).

A segregação das características da contabilidade gerencial nas dimensões de seleção e apresentação de informações, denominadas por Moores e Yuen (2001) de atributos da contabilidade gerencial, servem de apoio teórico para o desenvolvimento dessa parte da pesquisa. Adicionalmente considerou-se o estudo de Necyk (2008), que a partir das proposições de Moores e Yuen (2001), aglutinou os atributos da contabilidade gerencial.

Para Colauto e Beuren (2006, p. 137), “o processo de análise varia em função do plano estabelecido para a pesquisa”. Em consonância ao objetivo desta pesquisa, a verificação do uso dos atributos pelas empresas nos respectivos estágios do ciclo de vida organizacional deu-se pela análise descritiva das respostas. Note-se que essa análise não ocorreu em uma linha de tempo das empresas, desde sua fundação, uma vez que a premissa foi que as características de cada estágio são similares quando de sua ocorrência nas empresas. Para o agrupamento de variáveis por meio das respectivas correlações aplicou-se a técnica da Análise Componentes Principais.

Descrição e análise dos dados

Estágio do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas

Para os estágios do ciclo de vida organizacional adotou-se o modelo preconizado por Lester, Parnell e Carraher (2003): nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento e declínio. O enquadramento das empresas foi baseado nas respostas das questões expostas no Quadro 1. A classificação das empresas nos seus respectivos estágios foi obtida pela distância euclidiana entre as empresas e núcleos de classificação pura associados aos estágios do ciclo de vida organizacional.

Para o caso da classificação de empresas como no estágio nascimento, admitiu-se um núcleo em que as respostas consideradas seriam todas 4 = concordo totalmente. O mesmo se fez com os demais estágios. Ao final, o núcleo para o qual existe a menor distância, representa o estágio de classificação. Estes resultados são apresentados na Tabela 1. O respondente possuía as seguintes opções de resposta para cada variável: não sei; discordo totalmente; discordo; concordo; e concordo plenamente.

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

Estágio do ciclo de vida	Quantidade de empresas	Frequência %
Nascimento	17	42%
Crescimento	11	28%
Maturidade	3	7%
Rejuvenescimento	7	18%
Declínio	2	5%
Total	40	100%

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se na Tabela 1, considerando os critérios estabelecidos para a classificação das empresas, que predominaram os dois primeiros estágios do ciclo de vida

organizacional. Com exceção da fase de rejuvenescimento, em que se enquadra 18% da amostra, as demais fases não foram fortemente constatadas. A classificação predominante das empresas da amostra nos estágios iniciais do ciclo de vida organizacional do modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) está em linha com as suas características.

A maioria das empresas da amostra enquadra-se como micro e pequena empresa, tanto pelo critério da quantidade de empregados quanto pelo do faturamento bruto. Das empresas participantes da pesquisa, 90% atuam somente no mercado interno e destas 30% atuam em todas as regiões do país. No entanto, observou-se que tanto microempresas, como empresas de médio ou grande porte atuam no mercado externo ou em todas as regiões do país.

Seleção e apresentação das informações nos estágios do ciclo de vida das empresas

Os atributos da contabilidade gerencial foram analisados conforme proposto por Moores e Yuen (2001) nas duas vertentes: seleção de informações, que focaliza as fontes de informações utilizadas pelas empresas; e a apresentação das informações, que compreendem formato, tipos e disponibilidade das informações. Para as variáveis expostas no Quadro 2, no questionário o respondente foi solicitado a opinar marcando as alternativas apresentadas com "0" para "Não sei" ou "1 a 4" de acordo com a escala crescente de concordância.

O uso dos atributos da contabilidade gerencial foi analisado primeiramente para cada variável e depois consolidado, considerando-se os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas. O conjunto das respostas às questões de seleção e a apresentação das informações das empresas classificadas no estágio de nascimento constam da Tabela 2.

O conjunto das respostas foi calculado somando-se a quantidade de empresas que assinalaram cada alternativa na referida categoria, por exemplo, a categoria "concordo plenamente" foi indicada por 24 empresas considerando-se

TABELA 2. Seleção e apresentação das informações no estágio de nascimento

Seleção e apresentação de informações	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Fontes de informações utilizadas pelas empresas	11	6%	88	47%	34	18%	25	13%	29	16%
Formato das informações solicitado pela alta direção da empresa	0	0%	28	41%	12	18%	15	22%	13	19%
Tipos de informações utilizados pela empresa	12	11%	67	67%	12	11%	0	0%	11	11%
Disponibilidade das informações na empresa	1	1%	40	59%	18	27%	3	4%	6	9%
Conjunto das respostas	24	6%	223	52%	76	18%	43	10%	59	14%

Fonte: Elaboração própria.

todas as alternativas ($11 + 0 + 12 + 1 = 24$). Para determinar o percentual de respostas em cada categoria, somaram-se os totais de cada categoria e dividiu-se o total da categoria pelo montante, por exemplo $[24 / (24 + 223 + 76 + 43 + 59) = 6\%]$.

Comparando-se os quatro aspectos dos atributos da contabilidade gerencial, as empresas do estágio nascimento indicam fazer uso de diversos tipos de informações. Considerando a proporção das respostas obtidas para as opções "concordo plenamente" (11%) e "concordo" (67%) para o conjunto dos atributos relativos aos tipos de informações utilizados, chega-se a 78% de concordância. A utilização das fontes de informações não acontece na mesma proporção, sendo as respostas para as mesmas opções respectivamente 6% e 47%, totalizando 53% de concordância. O formato das informações não parece ser o ponto forte das empresas nesse estágio do ciclo de vida, visto que a proporção de respostas para esse atributo foi de 0% para a opção "concordo plenamente" e 41% para "concordo", sendo a menor concordância verificada (41%) nos quatro atributos da contabilidade gerencial.

De acordo com Moores e Yuen (2001), as empresas na fase de nascimento, quanto à seleção da informação, geralmente, possuem controles informais, estrutura simples e uma quantidade mínima de informação é usada para a tomada de decisão; tendem a basear-se apenas em medidas simples e informais. Segundo os autores, a apresentação da informação também tende a ser menos agregada e integrada.

Observa-se que as empresas participantes da pesquisa classificadas no estágio de nascimento, possuem características semelhantes àquelas apresentadas por Moores e Yuen (2001) para o estágio do nascimento. Embora utilizem diversos tipos de informações, a utilização das fontes de informações ocorre em proporção menor, o que implica maior grau de informalidade. Também ficou evidente a menor agregação e integração das informações, marcada, principalmente, pela menor utilização dos formatos da informação.

As empresas classificadas no estágio de crescimento responderam às questões de seleção e apresentação das informações da contabilidade gerencial, conforme Tabela 3.

As empresas enquadradas no estágio do crescimento utilizam-se dos atributos da contabilidade gerencial em proporção maior do que as do nascimento. Nesse estágio, de acordo com os números apresentados na Tabela 3, a proporção das respostas para o conjunto dos atributos chega a 68% de concordância, somando-se as respostas da opção "concordo plenamente" (9%) com as da opção "concordo" (59%). No estágio do nascimento estas mesmas opções de resposta somaram 6% e 52% respectivamente, totalizando 58%.

O atributo disponibilidade das informações aparece na Tabela 3 como o menos utilizado no estágio do crescimento, com a menor proporção de respostas (66%) somando-se as opções "concordo plenamente" (7%) e "concordo" (59%).

Da análise das respostas obtidas das empresas enquadradas no estágio de crescimento, destaca-se o atributo seleção de informações apontado por Moores e Yuen (2001), no sentido de que possuem regras e procedimentos formais, como medidas para garantir a eficiência organizacional; e, dedicam maior esforço na coleta e processamento de informações, exigindo-as em maior quantidade. No quesito apresentação das informações, Moores e Yuen (2001) citam que empresas na fase de crescimento tendem a apresentá-las de forma mais agregada e integrada do que empresas da fase de nascimento.

As respostas relativas ao uso dos atributos da contabilidade gerencial pelas empresas classificadas no estágio da maturidade encontram-se descritas na Tabela 4.

Somando-se as proporções de respostas para as opções "concordo plenamente" (15%) e "concordo" (45%), que aparecem na última linha da Tabela 4, as empresas enquadradas na fase da maturidade apresentaram concordância

TABELA 3. Seleção e apresentação das informações no estágio de crescimento

Seleção e apresentação de informações	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Fontes de informações utilizadas pelas empresas	14	12%	64	53%	26	21%	17	14%	0	0%
Formato das informações solicitado pela alta direção da empresa	0	0%	25	56%	13	30%	6	14%	0	0%
Tipos de informações utilizados pela empresa	7	10%	48	72%	5	8%	3	5%	3	5%
Disponibilidade das informações na empresa	3	7%	26	59%	14	32%	0	0%	1	2%
Conjunto das respostas	24	9%	163	59%	58	21%	26	10%	4	1%

Fonte: Elaboração própria.

TABELA 4. Seleção e apresentação das informações no estágio de maturidade

Seleção e apresentação de informações	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Fontes de informações utilizadas pelas empresas	5	15%	15	46%	6	18%	4	12%	3	9%
Formato das informações solicitado pela alta direção da empresa	1	8%	4	33%	4	33%	2	18%	1	8%
Tipos de informações utilizados pela empresa	5	28%	10	55%	3	17%	0	0%	0	0%
Disponibilidade das informações na empresa	0	0%	5	42%	4	33%	3	25%	0	0%
Conjunto das respostas	11	15%	34	45%	17	23%	9	12%	4	5%

Fonte: Elaboração própria.

de 60% relativamente aos atributos da contabilidade gerencial para seleção e apresentação das informações.

Segundo Moores e Yuen (2001), as empresas no estágio da maturidade tendem a estabilizar suas operações e aumentam a quantidade de informações para tomada de decisões. No entanto, por causa do foco limitado, utilizam um número mais restrito de fontes para o fornecimento de informações. Quanto à apresentação das informações, os autores destacam uma tendência das informações apresentadas serem um pouco menos agregadas e integradas do que no estágio de crescimento, por exemplo.

Comparando o estágio da maturidade com o do crescimento, nos aspectos formato e disponibilidade de apresentação das informações, as empresas do estágio maturidade aparecem melhor posicionadas do que as do estágio crescimento. Entretanto, no conjunto das respostas para os tipos

de informações utilizadas, as empresas do estágio crescimento destacam-se, corroborando os estudos de Moores e Yuen (2001).

As respostas relativas ao uso dos atributos seleção e apresentação das informações pelas empresas classificadas no estágio de rejuvenescimento estão demonstradas na Tabela 5.

Segundo Moores e Yuen (2001), a fase do rejuvenescimento é marcada pela utilização de estratégias de diversificação e expansão de produtos, momento em que as empresas fazem uso de uma gama de instrumentos gerenciais para fornecimento de informações, em maior proporção do que as empresas do estágio de crescimento e maturidade. No aspecto da apresentação da informação, os autores consideram que as empresas dessa fase do ciclo de vida apresentam as mesmas características daquelas da

TABELA 5. Seleção e apresentação das informações no estágio de rejuvenescimento

Seleção e apresentação de informações	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Fontes de informações utilizadas pelas empresas	17	22%	32	41%	22	29%	6	8%	0	0%
Formato das informações solicitado pela alta direção da empresa	10	36%	8	28%	8	28%	1	4%	1	4%
Tipos de informações utilizados pela empresa	16	38%	19	45%	3	7%	4	10%	0	0%
Disponibilidade das informações na empresa	7	25%	12	42%	8	29%	1	4%	0	0%
Conjunto das respostas	50	29%	71	40%	41	23%	12	7%	1	1%

Fonte: Elaboração própria.

TABELA 6. Seleção e apresentação das informações no estágio de declínio

Seleção e apresentação de informações	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Fontes de informações utilizadas pelas empresas	0	0%	2	9%	11	50%	8	36%	1	5%
Formato das informações solicitado pela alta direção da empresa	1	13%	1	13%	3	37%	3	37%	0	0%
Tipos de informações utilizados pela empresa	1	8%	4	33%	7	59%	0	0%	0	0%
Disponibilidade das informações na empresa	0	0%	2	25%	4	50%	0	0%	2	25%
Conjunto das respostas	2	4%	9	18%	25	50%	11	22%	3	6%

Fonte: Elaboração própria.

fase de crescimento, portanto, são esperados os mesmos níveis de agregação e integração.

As respostas das empresas neste estágio ao conjunto das questões de seleção e apresentação das informações alinharam-se com as características descritas por Moores e Yuen (2001), ou seja, essas empresas apresentaram maior concordância na utilização dos atributos listados do que as da fase do crescimento e maturidade, com destaque para as respostas da opção "concordo plenamente" (29%).

As respostas às variáveis relativas ao uso dos atributos da contabilidade gerencial das empresas classificadas no estágio de declínio são apresentadas na Tabela 6.

O conjunto das respostas relativas à seleção e apresentação das informações das empresas enquadradas no estágio de declínio demonstra que elas distanciam-se dos atributos da contabilidade gerencial. No cômputo geral, foram 50% de respostas para a opção "discordo" e 22% para a opção "discordo totalmente". Nota-se que as empresas nesse estágio utilizam-se menos das fontes de informação do que as empresas dos demais estágios, uma vez que apenas 22% concordam com a utilização das fontes elencadas.

As respostas das empresas desse estágio, para as questões de seleção e apresentação das informações, condizem com as características apontadas por Moores e Yuen (2001), quais sejam: utilizam uma quantidade mínima de informações para tomada de decisão, os mecanismos de processamento de informações tornam-se informais e as informações apresentadas são menos agregadas e integradas do que nas outras fases do ciclo de vida.

Análise conjunta dos atributos da contabilidade gerencial e estágios do ciclo de vida

Agrupando as respostas às variáveis dos atributos da contabilidade gerencial relativas à seleção e apresentação das informações, chega-se aos resultados evidenciados na Tabela 7.

Analisando conjuntamente as questões dos atributos da contabilidade gerencial nos aspectos de seleção e apresentação das informações, constata-se que empresas no estágio de rejuvenescimento e crescimento apresentam proporcionalmente maior concordância com os atributos de seleção e apresentação das informações. A soma de suas respostas para as opções "concordo plenamente" e "concordo", apresentadas na Tabela 7, foram respectivamente 70% (29% + 41%) e 68% (9% + 59%). As empresas no estágio de declínio são as que menos apresentam concordância com os atributos das informações, 22% (4% + 18%).

Essas constatações estão condizentes com as características apresentadas por Moores e Yuen (2001), tanto na seleção quanto na apresentação das informações. Os autores afirmam que a tendência é que as empresas nos estágios de rejuvenescimento e crescimento necessitem de instrumentos formais para fornecimento de informações mais do que os outros estágios. Do mesmo modo, que tendem a apresentar as informações de forma mais agregada e integrada.

Na Figura 1 demonstra-se graficamente a relação entre o uso dos atributos da contabilidade gerencial e os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas.

As diferenças na utilização dos atributos da contabilidade gerencial pelas empresas nos estágios do ciclo de vida em que se encontram ficaram evidentes. Os resultados são consistentes com os achados de Moores e Yuen (2001), que ao testarem suas hipóteses constataram que em termos de seleção e apresentação das informações, as empresas evoluem a partir do nascimento para o crescimento, tendem a estabilizar na maturidade, voltam a evoluir no rejuvenescimento e diminuem consideravelmente no declínio. Os autores constataram também que nas fases de crescimento e rejuvenescimento as empresas apresentam maior nível de agregação e integração das informações quando comparadas àquelas pertencentes a outros estágios.

TABELA 7. Seleção e apresentação das informações nos estágios do ciclo de vida

Seleção e apresentação das informações por estágio do ciclo de vida	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Nascimento	24	6%	223	52%	76	18%	43	10%	59	14%
Crescimento	24	9%	163	59%	58	21%	26	9%	4	1%
Maturidade	11	15%	34	45%	17	23%	9	12%	4	5%
Rejuvenescimento	50	29%	71	41%	41	23%	12	7%	1	1%
Declínio	2	4%	9	18%	25	50%	11	22%	3	6%
Todos os estágios	111	11%	500	50%	217	22%	101	10%	71	7%

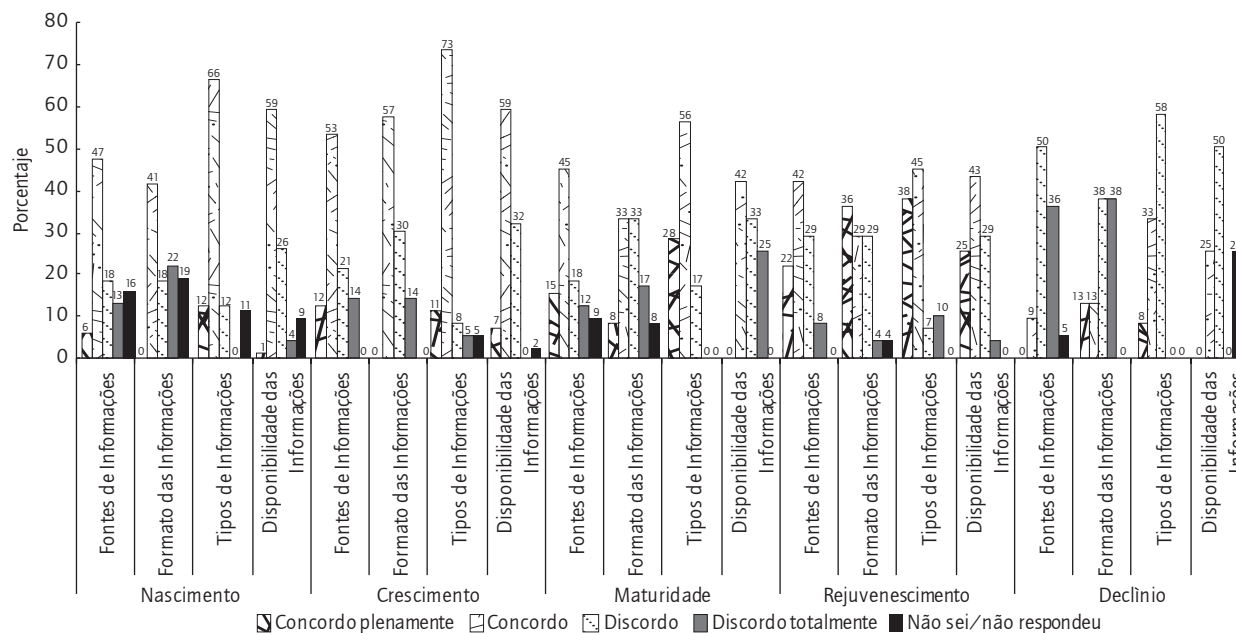
Fonte: Elaboração própria.

TABELA 8. Descrição das duas componentes principais

Núm.eixo principal	Autovalor	% Inércia total	% Inércia acumulada
1	10,8701	41,8	41,8
2	2,4744	9,5	51,3

Fonte: Elaboração própria.

FIGURA 1. Relação entre uso dos atributos da contabilidade gerencial e estágios do ciclo de vida

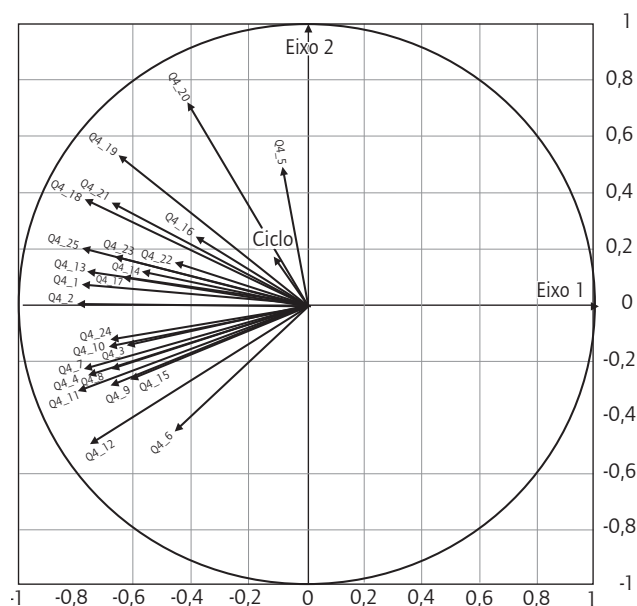


Para verificar se maior concordância nos atributos da contabilidade gerencial implica estágios mais avançados no ciclo de vida organizacional, utilizou-se a técnica de Análise das Componentes Principais. Esta é uma técnica utilizada para o agrupamento de variáveis por meio das respectivas correlações. Na Tabela 8 apresenta-se a descrição destas componentes.

Verifica-se na Tabela 8 que a Variância Explicada do modelo é superior a 50% para as duas primeiras componentes. Esta constatação confirma o poder explicativo destas duas componentes. Culmina esta análise na comparação gráfica entre as questões e a variável do ciclo de vida, conforme apresentado na Figura 2.

Observa-se na Figura 2 que os estágios do ciclo de vida organizacional estão mais relacionados com as respostas da questão 5, do grupo de Fontes de Informações, e das questões 16, 18, 19, 20 e 21, relacionadas aos Tipos de Informações utilizadas pelas empresas. Todavia, não se relacionam com a maior parte das questões referentes às Disponibilidades das Informações, bem como ao conjunto de variáveis do Formato das Informações.

FIGURA 2. Mapa fatorial das duas componentes principais



Considerações finais

O estudo objetivou verificar se há relação entre os atributos da contabilidade gerencial e os estágios do ciclo de vida organizacional nas empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos de empresas do Estado de Santa Catarina. Realizou-se pesquisa descritiva, do tipo levantamento ou *survey*, com abordagem quantitativa e corte seccional. Para a coleta dos dados foi utilizado um questionário, com questões elaboradas a partir dos estudos de Lester, Parnell e Carraher (2003) sobre os atributos da contabilidade gerencial em termos de seleção e apresentação das informações e de Moores e Yuen (2001) para os estágios do ciclo de vida organizacional.

Analizando-se a relação dos atributos da contabilidade gerencial, nos aspectos de seleção e apresentação das informações, com os estágios do ciclo de vida organizacional, constatou-se que empresas no estágio de rejuvenescimento e crescimento apresentaram, proporcionalmente, maior volume de respostas para as opções "concordo plenamente" e "concordo" no que concerne aos atributos de seleção e apresentação das informações listados no instrumento de pesquisa, sendo 70% (29% e 41% respectivamente) para o estágio rejuvenescimento e 68% (9% e 59% respectivamente) para o estágio do crescimento. O terceiro estágio com maior volume proporcional de respostas para as mesmas opções foi o da maturidade (60%), seguido pelo do nascimento (58%) e pelo do declínio, com 22%.

Essas constatações foram condizentes com as características apresentadas por Moores e Yuen (2001), tanto na seleção quanto na apresentação das informações. Segundo os autores, a tendência é que as empresas nos estágios de rejuvenescimento e crescimento necessitem mais de instrumentos formais para fornecimento de informações, bem como as apresentem de forma mais agregada e integrada, do que os outros estágios. Nessa pesquisa, as opções "concordo plenamente" e "concordo" indicaram maior proximidade ou utilização dos atributos da contabilidade gerencial pelas empresas. Sendo assim, os resultados demonstram que as empresas diferenciam-se no uso desses atributos gerenciais à medida que evoluem de um estágio de ciclo de vida para outro.

Essa constatação pode contribuir com a gestão das empresas que se encontram nas fases do nascimento ou do declínio, ao verificar os atributos da contabilidade gerencial que são utilizados pelas empresas nos estágios considerados mais estáveis, no sentido de perceberem a importância ou a falta que tais atributos podem fazer na gestão de seus negócios. Também pode contribuir com a gestão das empresas da maturidade ou do

rejuvenescimento, no sentido de valorizar e manter os atributos utilizados por elas e que não são utilizados pelas empresas na fase do declínio, já que talvez façam a diferença na gestão do ciclo de vida organizacional.

Conclui-se que os resultados deste estudo são consistentes com estudos anteriores. Moores e Yuen (2001) reportam em seu estudo que os resultados indicaram que a formalização do sistema de contabilidade gerencial muda para se adaptar às características organizacionais específicas durante cada estágio do ciclo de vida. No entanto, não se pode afirmar que o ciclo de vida influencia a escolha dos atributos da contabilidade gerencial, e nem que as empresas estão em determinado estágio por causa da contabilidade gerencial. Não se pesquisou a relação de causalidade, ou seja, que uma organização está no estágio do declínio porque não usou certos atributos da contabilidade gerencial, e nem que outra esteja no rejuvenescimento porque usou atributos da contabilidade gerencial.

Entretanto, foi possível constatar que para as empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos no Estado de Santa Catarina, Brasil, a utilização ou a percepção de utilidade dos atributos da contabilidade gerencial é maior na medida em que elas evoluem em seus estágios do ciclo de vida. De tal constatação se deduz que, embora não tenha sido averiguada a intensidade do uso de cada atributo da contabilidade gerencial, nem tampouco os aspectos de complexidade envolvidos na sua utilização, a contabilidade gerencial está presente em cada estágio do ciclo de vida dessas empresas e diferencia-se na sua utilização, acompanhando a mudança dos estágios do ciclo de vida organizacional.

Referências

- Adizes, I. (2002). *Os ciclos de vida das organizações: como e por que as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Antonovz, T., Panucci-Filho, L., & Espejo, M.M.S.B. (2009). Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. *Anais de Seminários em Administração*, São Paulo, SP, Brasil, 12.
- Auzair, S.M., & Langfield-Smith, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, 16(4), 399-421.
- Beuren, I.M., Rengel, S., & Hein, N. (2012). 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*, 47(2), 197-216.
- Cassia, L., Paleari, S., & Redondi, R. (2005). Management accounting systems and organisational structure. *Small Business Economics*, 25(4), 373-391.

- Colauto, R.D., & Beuren, I.M. (2006). Coleta, análise e interpretação dos dados. In: Beuren, I.M. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas. pp. 117-144.
- Correia, R.B. (2010). *Ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão: uma investigação nas empresas baianas*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, Brasil.
- Creswell, J.W. (2007). *Projeto de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto*. 2.ed. Porto Alegre: Artmed/Bookman.
- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223-248.
- Elsayed, K., & Paton, D. (2009). The impact of financial performance on environmental policy: Does firm life cycle matter? *Business Strategy and the Environment*, 18(6), 397-413.
- Frezatti, F., Relvas, T.R.S., Nascimento, A.R., Junqueira, E.R., & Bido, D.S. (2010). Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração (São Paulo)*, 45(4), 383-389.
- Frolich, L. (2005). *Ciclo de vida das empresas e as práticas organizacionais: o caso Dudalina*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Vale do Itajaí, Biguaçu, SC, Brasil.
- Gersick, K., Davis, J.A., Hampton, M.M., & Lansberg, I. (1997). *De geração para geração: ciclo de vida das empresas familiares*. São Paulo: Negócio Editora.
- Granlund, M., & Taipaleenmaki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firma: a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, 16(1), 21-57.
- Hair Jr., J.F., Babin, B., Money, A.H., & Semouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (Dez. 2009). *Pesquisa industrial mensal produção física regional*. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/industria/pimpfregional>>. Acesso em: 05 jan. 2010.
- Kallunki, J.P., & Silvola, H. (2008). The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, 19(1), 62-79.
- Lavarda, C.E.F., & Pereira, A.M. (2012). Uso dos sistemas de controles de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional. *Alcance*, 19(4), 497-518.
- Lester, D.L., Parnell, J.A., & Carraher, S. (2003). Organizational life cycle: a five stage empirical scale. *The International Journal of Organizational Analysis*, 11(4), 339-354.
- Levie, J., & Hay, M. (1999). Progress or just proliferation? A historical review of stages models of early corporate growth. *Working Paper*, London Business School.
- Martins, G.A., & Theóphilo, C.R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Miller, D., & Friesen, P.H. (1984). Successful and unsuccessful phases of the corporate life cycle. *Organization Studies*, 4(3), 339-356.
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), 351-389.
- Necyk, G.A. (2008). *O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Necyk, G.A., Souza, B.C., & Frezatti, F. (2007). Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. *Anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis*, Gramado, RS, Brasil, 1.
- Quinn, R.E., & Cameron, K. (1983). Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: some preliminary evidence. *Management Science*, 29(1), 33-51.
- Silvola, H. (2008). Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm? *Advances in Accounting*, 24(1), 128-138.
- Van de Ven, A.H., & Poole, M.S. (1995). Explaining development and change in organizations. *Academy of Management Review*, 20(3), 510-540.