

Relação Entre os Artefatos de Contabilidade Gerencial e o Ciclo de Vida Organizacional de Empresas do Setor de Consumo Cíclico

MÁRCIA ZANIEVICZ DA SILVA

Universidade Regional de Blumenau

BIANCA CECON

Universidade Regional de Blumenau

LEANDRO MARQUES

Universidade Regional de Blumenau

Resumo

O presente estudo teve por objetivo relacionar o estágio de ciclo de vida organizacional com o uso de artefatos de contabilidade gerencial tradicionais e modernos, em empresas do setor de consumo cíclico. Para tanto, desenvolveu-se um estudo descritivo, por meio de análise documental e com abordagem quali-quantitativa de dados. A população do estudo compreendeu todas as 66 empresas listadas na bolsa de valores de São Paulo no setor de consumo cíclico. Destas, foram excluídas as empresas que não possuíam na base de dados Economática® as informações necessárias para cálculo das variáveis do ciclo de vida organizacional, restando 56 empresas que foram classificadas em seus respectivos estágios de ciclo de vida. Posteriormente, excluíram-se as empresas que não apresentaram em seus Relatórios de Administração os artefatos de contabilidade gerencial utilizados no ano de 2014, o que gerou uma amostra final composta por 44 empresas pertencentes ao setor de consumo cíclico. A técnica estatística utilizada para verificar a relação entre os artefatos de contabilidade gerencial e o ciclo de vida das empresas foi a Análise de Correspondências (ANACOR), uma vez que ambas as variáveis do estudo eram categóricas. Os resultados evidenciaram que as empresas em estágio de crescimento tendem a utilizar artefatos de contabilidade gerencial caracterizados pela literatura como modernos e as empresas do estágio maturidade tendem a utilizar artefatos caracterizados como tradicionais. Por outro lado, em relação ao estágio de declínio, o mesmo não apresentou proximidade com nenhuma das categorias de artefatos. Este achado diverge da literatura em relação à sofisticação das práticas gerenciais conforme a empresa progride nos estágios de ciclo de vida, porém concorda com evidências empíricas que indicam o abandono de práticas sofisticadas por empresas em estágio de declínio.

Palavras-chave: Ciclo de vida organizacional; Artefatos de contabilidade gerencial; Contabilidade gerencial.

1 Introdução

Desde a publicação da obra *Relevance Lost* de H. Thomas Johnson e Robert S. Kaplan, no final dos anos 1980, deflagrando a decadência e a perda de relevância da contabilidade gerencial, uma ampla discussão sobre a distância existente entre o conhecimento e as práticas gerenciais vem ganhando corpo (Grande & Beuren, 2011). Em resposta às críticas apresentadas pelos autores pôde-se observar, nos anos subsequentes, o desenvolvimento e a disseminação de inúmeros artefatos de gestão, dentre as quais, o Custeio Baseado em Atividades, a Gestão Baseada em Atividades e o Balanced Scorecard (Soutes, 2006).

Entretanto, a despeito do esforço acadêmico no sentido de recuperar a relevância perdida da contabilidade gerencial, por meio do desenvolvimento de técnicas mais sofisticadas, as evidências empíricas acumuladas de estudos como Chenhall e Langfield-Smith (1998), Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Soutes e De Zen (2005), Frezatti (2005), Bhimani, Gosselin, Ncube e Okano (2007) e Reis e Teixeira (2013) sugerem que a adoção de práticas consideradas modernas ainda é incipiente nas organizações.

Estes achados atentam para a necessidade de novos estudos sobre as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas, bem como, o desenvolvimento de pesquisas que busquem compreender os processos subjacentes de mudança e persistência de tais práticas gerenciais (Grande & Beuren, 2011). Uma das razões que justificam nova pesquisa está na possibilidade de identificar possíveis modificações nos padrões de uso dos artefatos de gestão.

Uma abordagem que pode ser adotada para analisar o desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas é a teoria do ciclo de vida organizacional. As pesquisas sobre ciclo de vida abordam questões concernentes ao desenvolvimento das organizações com o passar do tempo. Deste modo, estudiosos do assunto apontam que as mudanças organizacionais ocorrem em padrões caracterizados por estágios de desenvolvimento, sendo que determinadas transições são esperadas na medida em que empresas jovens, pequenas e simples tornam-se mais velhas, grandes e complexas (Souza, Necyk, & Frezatti, 2009).

Assim, estudos que buscam relacionar mudanças na contabilidade gerencial, sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional, têm evidenciado que a formalização do sistema de contabilidade gerencial sofre alterações para se adaptar às características organizacionais específicas de cada estágio do ciclo de vida (Moore & Yuen, 2001; Granlund & Taipaleenmaki, 2005; Beuren, Rengel, & Rodrigues Junior, 2013), constataram também, que a formalização do planejamento organizacional está correlacionada com os estágios do ciclo de vida em que a organização se encontra (Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira, & Souza, 2010) e que o uso de sistemas de controles de gestão mais interativos intensifica-se conforme a empresa migra de um estágio do ciclo de vida para outro (Lavarda & Pereira, 2012).

Ainda, pode-se destacar as evidências fornecidas nos estudos de Correia, Gomes e Bruni (2011) e Valeriano (2012) de que, diferentes estágios de ciclo de vida organizacional demandam diferentes artefatos de contabilidade gerencial para atender às necessidades da empresa de forma satisfatória. Assim, os achados das pesquisas apresentadas fornecem evidências de que a contabilidade gerencial se altera em função do estágio de ciclo de vida em que a empresa se encontra.

Percebe-se, entretanto, que as pesquisas em sua grande maioria são apoiadas em dados coletados por meio de questionários endereçados às empresas e que há escassa evidência da

relação entre os artefatos de contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional analisando-se o *disclosure* das empresas, base de análise que elimina o viés de resposta intrínseco ao questionário.

Neste ensejo, emerge a pergunta que norteia a realização da presente pesquisa: Qual a relação do estágio de ciclo de vida organizacional com o uso de artefatos de contabilidade gerencial tradicionais ou modernos, em empresas do setor de consumo cíclico? Assim sendo, a fim de responder à questão de pesquisa o objetivo do presente estudo é relacionar o estágio de ciclo de vida organizacional com o uso de artefatos de contabilidade gerencial tradicionais ou modernos, em empresas do setor de consumo cíclico.

A pesquisa contribui para o entendimento das mudanças nas práticas de contabilidade gerencial nas organizações, tomando por base a teoria do ciclo de vida. Ressalta-se que, diferente do estudo de Correia *et al.* (2011) e Valeriano (2012) que estudaram, respectivamente, empresas baianas e pequenas e médias empresas brasileiras, a amostra do presente estudo compreende empresas com ações negociadas na bolsa de valores, sendo que a estratégia de identificação dos artefatos pauta-se na análise dos Relatórios de Administração divulgados por tais empresas.

Além disso, o modelo para mensuração dos estágios de ciclo de vida utilizado, desenvolvido por Anthony e Ramesh (1992), normalmente é associado a características financeiras das empresas, como por exemplo, a estrutura de capital (Salehi, 2013) e a qualidade da informação contábil (Park & Chen, 1996; Lima, Carvalho, Paulo, & Girão, 2015), no entanto não foram identificados estudos que relacionassem esse modelo a controles gerenciais. O modelo de Anthony e Ramashesh (1992) difere daqueles empregados nos estudos de Correia *et al.* (2011) e Valeriano (2012), pois ao invés de identificar os estágios por meio de dados primários, leva em consideração características contábeis, como por exemplo, o crescimento das vendas, as despesas de capital e o payout de dividendos o que pode ser positivo, pois elimina a subjetividade das repostas coletadas por meio de questionário.

A escolha de um setor específico deu-se em função de que, como afirmam Beaver, Eger, Ryan e Wolfson (1989), Anthony e Ramesh (1992), Black (1998) e Park e Chen (2006), para avaliar os estágios do ciclo de vida da empresa é necessário que estas estejam inseridas no mesmo contexto econômico. De acordo com os autores, as características financeiras determinantes para a classificação desses estágios são significativas se as empresas pertencerem ao mesmo setor.

Assim a opção pelo setor de consumo cíclico pautou-se na afirmação de Hein *et al.* (2014), de que este é o setor que apresenta maior representatividade na economia brasileira, além de possuir a maior quantidade de empresas na BM&FBovespa.

2 Referencial Teórico

2.1 Ciclo de vida organizacional

As organizações aparentam possuir uma vida semelhante à dos seres vivos (Laster & Parnell, 2005), uma vez que as mesmas “[...] nascem, têm infância e adolescência, atingem a maioridade, envelhecem e morrem” (Marques, 1994). E, por apresentarem tal característica, os pesquisadores vêm sugerindo que o comportamento e desenvolvimento das empresas seguem modelos de ciclo de vida organizacional (Quinn & Cameron, 1983).

Segundo Smith e Miner (1983), alguns pesquisadores abordam que o ciclo de vida organizacional se refere a mudança da organização de um estágio para outro, no qual os sistemas gerenciais são mais rigorosos. Para Miller e Frisen (1984) não existe uma sequência pré-determinada e irreversível para a mudança de um estágio do ciclo para outro, diferentemente do entendimento de Cameron e Whetten (1983), que consideraram que as empresas alteravam seus estágios por meio de uma sequência pré-determinada.

A quantidade de estágios do ciclo de vida organizacional vai depender do modelo utilizado, alguns modelos apresentam um número maior de estágios enquanto outros um número menor, sendo que, geralmente, a quantidade de estágios varia de três a dez. O que os difere é que os modelos com maior número de estágios dividem o ciclo de vida em estágios específicos, enquanto que os modelos menores tendem a condensar os estágios (Lester & Parnell, 2005).

Na Tabela 1 são apresentados alguns modelos de ciclo de vida organizacional evidenciados na literatura, juntamente com seus respectivos estágios de desenvolvimento.

Tabela 1 – Modelos de ciclo de vida organizacional

AUTORES/ Número de estágios	ESTÁGIOS DO CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL
Chandler (1962) 4 estágios	- Acumulação de recursos - Racionalização do uso de recursos - Expansão do uso de recursos - Racionalização do uso de recursos ampliados
Quinn e Cameron (1983) 4 estágios	- Estágio empreendedor - Estágio de coletividade - Estágio de formalização e controle - Estágio de formação de estrutura
Miller e Friesen (1984) 5 estágios	- Nascimento - Crescimento - Maturidade - Renascimento - Declínio
Anthony e Ramesh (1992) 3 estágios	- Crescimento - Maturidade - Declínio
Lester, Parnell e Carraher (2003) 5 estágios	- Existência - Sobrevivência - Sucesso - Rejuvenescimento - Declínio

Fonte: Elaborado pelos autores.

O modelo desenvolvido por Chandler (1962), de acordo com Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), é considerado um dos pioneiros deste tipo de abordagem e forneceu a base para diversos outros. Tal modelo considera existir quatro estágios no ciclo de vida das organizações, sendo o primeiro a acumulação de recursos, o segundo refere-se a racionalização do uso dos recursos, o terceiro diz respeito a expansão do uso dos recursos e o último refere-se a racionalização do uso dos recursos ampliados. Tais estágios foram utilizados no estudo de Chandler (1962) para investigar o crescimento e a estrutura administrativa de grandes empresas norte-americanas.

O modelo de Quinn e Cameron (1983), conhecido como Modelo Sumário, foi desenvolvido a partir da síntese de nove modelos de ciclo de vida organizacional formulados na literatura, antes de 1980. Estes nove modelos foram os desenvolvidos por Downs (1967), Lippitt e Schmide (1967), Scott (1971), Greiner (1972), Torbert (1974), Lyden (1975), Katz e Kahn (1978), Adizes (1979) e Kimberly (1979). No entanto, Conforme Carvalho, Saraiva Júnior, Frezatti e Costa (2010), o Modelo Sumário de Quinn e Cameron (1983) não se preocupou com o estágio de declínio das empresas, uma vez que derivou de uma base conceitual que não preconizavam tal estágio.

De acordo com Carvalho *et al.* (2010), o modelo de ciclo de vida organizacional formulado por Miller e Friesen (1984) se destacou entre os desenvolvidos na década de 1980. Para os autores, a principal razão disto foi à inclusão do estágio de declínio no ciclo de vida das organizações. Adicionalmente, em decorrência da profundidade conceitual e utilização em testes empíricos, o modelo de Miller e Friesen (1984) foi considerado por Neczyk (2008) como superior aos demais existentes na época.

O modelo desenvolvido por Anthony e Ramesh (1992), que é o aplicado no presente artigo, divide o ciclo de vida organizacional em três estágios: crescimento, maturidade e declínio. No crescimento, as empresas registram alto nível de despesas de capital, uma vez que, durante este estágio apresentam elevação nas vendas e um crescimento rápido. No estágio de maturidade, a empresa muda sua estratégia de crescimento das vendas para o crescimento da rentabilidade. Já no estágio de declínio, as empresas tendem a enfatizar a minimização de custos, por meio da eficiência operacional (Black, 1998). O modelo é preferível por permitir, conforme observado por Lima *et al.* (2015), mensurar os estágios por meio de variáveis *proxies* contábeis (despesas de capital, crescimento das vendas e *payout* dos dividendos) e não contábil (idade da empresa), diferenciando-se dos demais modelos que, para identificar o estágio de ciclo de vida, necessitam coletar dados por meio de questionário.

Quanto ao modelo desenvolvido por Lester *et al.* (2003), conforme os próprios autores argumentam, possui uma vantagem significativa frente a modelos que se aplicavam apenas a pequenas organizações ou os aplicáveis somente em grandes organizações. Segundo os autores, no modelo desenvolvido, os estágios do ciclo de vida organizacional dividem-se em existência, sobrevivência, sucesso, rejuvenescimento e declínio, sendo aplicável a qualquer tipo de organização, independentemente do porte.

É relevante ressaltar que diferentemente do ciclo de vida dos seres vivos, o ciclo de vida das organizações não tem seus estágios determinados exclusivamente pelo tempo, e por isto, as empresas não possuem uma idade exata para mudar de estágio. Logo, nem o tempo e nem o tamanho são variáveis que sozinhas mensuram a mudança das organizações de um estágio para outro (Marques, 1994). Por este motivo, no subitem 3.3 (Definição do estágio do ciclo de vida) da metodologia, aborda-se como o modelo de Anthony e Ramesh (1992) mensura cada um de seus estágios.

2.2 Artefatos de contabilidade gerencial

Em 1989 o *International Federation of Accountants* (IFAC) emitiu uma declaração onde explicitava sua compreensão acerca dos efeitos e do alcance da contabilidade gerencial, bem como os conceitos que lhe são subjacentes (Abdel-Kader & Luther, 2006). Na concepção da IFAC, a contabilidade gerencial pode ser definida como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações

(financeiras e operacionais) usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma empresa (IFAC, 1998).

Posteriormente, em 1998, a IFAC atualizou a declaração originalmente divulgada em 1989, intitulando-a de *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), documento este elaborado em formato de estrutura conceitual que contém objetivos, tarefas e parâmetros da contabilidade gerencial, assim como sua evolução ao longo do tempo (Grande & Beuren, 2011).

A IMAP 1, em sua segunda seção, *Evolution and Change in Management Accounting*, descreve que o campo de atividades organizacionais compreendido pela contabilidade gerencial se desenvolveu por meio de quatro estágios distintos, caracterizados por diferentes objetivos (IFAC, 1998). Assim, o primeiro estágio evolutivo, ocorrido no período anterior à 1950, teve foco na determinação de custos e controles financeiros por meio do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos (IFAC, 1998). De acordo com Abdel-Kader e Luther (2006), o objetivo da contabilidade gerencial no primeiro estágio foi, principalmente, a determinação do custo do produto, visto que a tecnologia de produção era relativamente simples, os custos eram facilmente identificáveis e as operações normalmente manuais. Aliado a isto, o foco na determinação de custos foi complementado pelo controle orçamentário e financeiro dos processos de produção (Abdel-Kader & Luther, 2006).

O segundo estágio, por sua vez, estendeu-se de 1950 até 1965 e seu foco esteve no fornecimento de informações para o planejamento e controle gerencial, por meio da utilização de tecnologias, como análise de decisão e contabilidade por responsabilidades (IFAC, 1998). Neste estágio, os controles gerenciais foram orientados, principalmente, para a administração interna e poucos consideravam questões ambientais ou estratégicas, reagindo apenas quando desvios nos planos originais eram identificados (Abdel-Kader & Luther, 2006; Ashton, Hopper, & Scapens, 1995).

O terceiro estágio estendeu-se até 1985 e seu foco foi a redução de desperdícios dos recursos utilizados nos processos da empresa, por meio da utilização da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos (IFAC, 1998). Novas técnicas de gestão e produção foram introduzidas com o propósito de tornar a empresa mais competitiva frente ao mercado global. Destaca-se, neste período, a utilização da robótica e processos controlados pelo computador, que trouxeram melhorias na qualidade do produto e, em muitos casos, redução dos custos (Abdel-Kader & Luther, 2006).

Por fim, o quarto estágio evolutivo identificado no IMAP1, que dura até os dias atuais, tem foco na geração de valor através do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinem os direcionadores de valor para o cliente e o acionista e de inovações organizacionais (IFAC, 1998). Neste estágio, a utilização de recursos para a criação de valor, incluindo a informação, é vista como parte integrante do processo de gestão das organizações contemporâneas (Abdel-Kader & Luther, 2006).

Deste modo, a fim de cumprir seu objetivo, qual seja fornecer informações para o planejamento, avaliação e controle organizacional (IFAC, 1998), a contabilidade gerencial necessita empregar métodos, instrumentos e filosofias de gestão normalmente denominadas de artefatos (Borinelli, 2006). Levando-se em conta os quatro estágios evolutivos supramencionados, é possível classificar cada artefato da contabilidade gerencial em um estágio evolutivo específico, de acordo com as características e objetivos de tal artefato.

Soutes e De Zen (2005) propuseram uma classificação inicial para os artefatos da contabilidade gerencial. Posteriormente, Soutes (2006) revisou e estendeu a classificação de

Soutes e De Zen (2005), segregando os artefatos em três grupos distintos: métodos e sistemas de custeio, métodos de mensuração/avaliação e medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão. A autora sugere que os artefatos compreendidos nos dois estágios iniciais da contabilidade gerencial, proposto pelo IFAC, sejam denominados de tradicionais, ao passo que aqueles compreendidos nos estágios finais sejam denominados de modernos.

A Tabela 2 sintetiza alguns artefatos de contabilidade gerencial e sua classificação conforme o estágio evolutivo a que pertencem.

Tabela 2 – Artefatos de contabilidade gerencial por estágio evolutivo e classificação

Estágio	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Classificação	Tradicionais		Modernos	
Objetivo	Determinação de custos e controle financeiros	Informações para controle e planejamento gerencial	Redução do desperdício de recursos no processo operacional	Criação de valor por meio do uso efetivo de recursos
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por Absorção; Custeio Variável; Custeio Padrão	-	Custeio Baseado em Atividades (ABC); Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	Custeio de ciclo de vida do produto
Métodos de mensuração/avaliação e medidas de desempenho	Retorno sobre o investimento	Preço de transferência; Moeda constante; Valor Presente; Análise CVL	<i>Benchmarking</i>	<i>Economic Value Added</i> (EVA)
Filosofias e modelos de gestão	-	Orçamento; Descentralização	Kaizen; <i>Just in Time</i> (JIT); Teoria das Restrições; Planejamento Estratégico; Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Simulação; Gestão Econômica (GECON); <i>Balanced Scorecard</i> ; Gestão Baseada em Valor (VBM)

Fonte: Adaptado de Soutes (2006) e Santos, Bennert, Figueiredo e Beuren (2014).

Destaca-se que a lista de artefatos apresentada não é exaustiva, podendo haver outros não contemplados nos estudos de Soutes (2006) e Santos *et al.* (2014).

A investigação acerca da utilização de artefatos gerenciais pelas empresas tem demonstrado que há pouca utilização daqueles considerados modernos pelas organizações (Sulaiman *et al.*, 2004; Soutes & De Zen, 2005, Teixeira, Gonzaga, Santos, & Nossa, 2011; Reis & Teixeira, 2013; Santos *et al.*, 2014). Ressalta-se, entretanto, os resultados dos estudos de Correia *et al.* (2011) e Valeriano (2012), cujos objetivos foram semelhantes ao deste estudo.

Correia *et al.* (2011) investigaram qual a relação que existe entre os estágios de ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão adotados pelos gestores das empresas baianas. Os autores enviaram questionários para 330 empresas obtendo uma amostra final de 51 questionários. O modelo de ciclo de vida utilizado foi de Lester *et al.* (2003), sendo que por meio da aplicação da técnica estatística MANOVA foi possível identificar relação do

estágio do ciclo de vida organizacional com os seguintes artefatos: *Balanced Scorecard* (BSC), Custeio Baseado em Atividades (ABC), *Economic Value Added* (EVA), Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gestão Baseada em Valor (VBM), Orçamento e Planejamento Estratégico. Os autores concluíram que há relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão por elas adotados.

O estudo de Valeraino (2012) teve por objetivo investigar a relação existente entre os estágios de ciclo de vida organizacional e os artefatos da contabilidade gerencial adotados pelas Pequenas e Médias Empresas (PMEs) que mais cresceram no Brasil, no período de 2008 a 2010. O modelo de ciclo de vida utilizado foi o de Lester *et al.* (2003). Por meio da aplicação de um questionário, em que o autor obteve 37 respostas, foi possível concluir que quatro artefatos, dentre os 12 investigados, apresentaram relação com o estágio do ciclo de vida, sendo eles: Custeio ABC, Custeio Variável, Custo Padrão e Planejamento Estratégico.

Considerando-se assim os achados dos estudos de Correia *et al.* (2011) e Valeriano (2012) e outras evidências empíricas, em especial as descritas nos estudos de Moores e Yuen (2001), Granlund e Taipaleenmaki (2005), Frezatti *et al.* (2010), Lavarda e Pereira (2012) e Beuren *et al.* (2013), que sinalizam a mudança da contabilidade gerencial em função do estágio de ciclo de vida em que a empresa se encontra, elaborou-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H₁: Há relação entre a utilização de artefatos tradicionais e modernos da contabilidade gerencial e o estágio de ciclo de vida organizacional em que a empresa se encontra.

3 Metodologia

3.1 Delineamento, população e amostra

Para alcançar o objetivo do estudo de relacionar o estágio de ciclo de vida organizacional com o uso de artefatos de contabilidade gerencial tradicionais e modernos, em empresas do setor de consumo cíclico, o estudo caracteriza-se quanto ao objetivo como descritivo, realizado por meio de análise documental com abordagem quanti-quali (Raupp & Beuren, 2006). A Tabela 3 apresenta os critérios utilizados para a seleção da amostra final do estudo.

Tabela 3 – Critérios de seleção da amostra

CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DA AMOSTRA	QUANTIDADE DE EMPRESAS
População inicial de empresas listadas no setor de consumo cíclico da BM&Fbovespa, no ano de 2014	66
Empresas que não possuíam, na base de dados Economática®, todas as informações necessárias para o cálculo das variáveis do ciclo de vida	(10)
Amostra para o cálculo do ciclo de vida organizacional	56
Empresas que não evidenciaram, nos Relatórios de Administração, seus artefatos	(12)
Amostra final do estudo para a análise da relação entre os artefatos de contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional	44

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme abordado na Tabela 3, a população do estudo compreendeu as 66 empresas do setor de consumo cíclico listadas na BM&FBovespa, no ano de 2014. Este setor abrange os subsetores: Comércio; Diversos; Hotéis e Restaurantes; Mídia; Tecidos, Vestuário e Calçados; Utilidades Domésticas; e, Viagem e Lazer. A escolha por um determinado setor se originou pela necessidade de que as empresas estejam inseridas em um mesmo contexto econômico, para que seja possível proceder-se a classificação de seu estágio de ciclo de vida (Beaver *et al.*, 1989; Anthony & Ramesh, 1992; Black, 1998; Park & Chen, 2006).

Dentre as 56 empresas categorizadas conforme sua fase no ciclo de vida, em 12 não foi possível identificar a utilização de artefatos da contabilidade gerencial nos Relatórios de Administração (RAs). Por esta razão, tais empresas foram excluídas da amostra final do estudo, sendo que a mesma ficou composta por 44 empresas, as quais serão utilizadas para verificar a relação entre os artefatos de contabilidade gerencial e os estágios de ciclo de vida das organizações.

Para identificar o estágio de ciclo de vida, de cada uma das empresas da amostra, utilizou-se os quintis das *proxies* despesas de capital, crescimento das vendas, *payout* dos dividendos e idade da empresa. Conforme mencionou Lima *et al.* (2015), é necessário empregar múltiplas variáveis para minimizar o viés de se ter apenas uma variável, aumentando assim a segurança do método. As variáveis *proxies* foram calculadas conforme é apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 – Cálculo das variáveis *proxies* do modelo

VARIÁVEL	CÁLCULO
Despesa de Capital (DC)	$DV = \frac{\text{Capex } t}{\text{Patrimônio Líquido } t} * 100$
Crescimento das Vendas (CV)	$CV = \frac{\text{Vendas Líquidas } t - \text{Vendas Líquidas } t-1}{\text{Vendas Líquidas } t-1} * 100$
<i>Payout</i> dos Dividendos (PD)	$PD = \frac{\text{Dividendos Pagos } t}{\text{Lucro Líquido } t}$
Idade da Empresa (IE)	IE = Ano atual – Ano de fundação

Fonte: Adaptado de Park e Chen (2006).

A identificação das informações necessárias para o cálculo de cada uma das variáveis *proxies* contábeis do estudo (Capex, Patrimônio Líquido, Vendas Líquidas, Dividendos Pagos e Lucro Líquido) foi realizada por meio do banco de dados Economática®, tomando-se por base o ano de 2014. Para obter a data de fundação das empresas analisou-se os Dados Cadastrais do Relatório de Referência das mesmas, os quais constavam no sítio eletrônico da BM&FBovespa. A coleta foi realizada em novembro de 2015, sendo tais informações tabuladas em planilha eletrônica para se realizar o cálculo das variáveis.

A Tabela 5 apresenta como as empresas foram classificados nos estágios do ciclo de vida por meio dos quintis das variáveis *proxies*.

Tabela 5 – Classificação das empresas por meio dos quintis

QUINTIL DA EMPRESA	DESCRIÇÃO DO CICLO DE VIDA			
	ID	CV	DC	PD

0% - 20%	5	1	1	5 (1)*
20% - 40%	4	2	2	4 (2)*
40% - 60%	3	3	3	3
60% - 80%	2	4	4	3
80% - 100%	1	5	5	3

* Se a soma dos escores para a ID, CV, e DC é inferior a 7,5, e PD é o (segundo) quintil mais baixo, em seguida, um (dois) é atribuído como a pontuação PD para o estágio de declínio.

Fonte: Adaptado de Park e Chen (2006) e Lima *et al.* (2015).

O somatório dos escores dos quintis indica a fase do ciclo de vida organizacional da empresa. A empresa será classificada em fase de crescimento quando apresentar o somatório dos escores entre dezesseis e vinte. Quando o somatório estiver entre nove e quinze a empresa será classificada no estágio de maturidade e se este estiver entre quatro e oito indica que a mesma está em fase de declínio (Lima *et al.*, 2015).

Relativamente aos estágios do ciclo de vida, após a coleta e tabulação dos dados, procedeu-se à classificação de cada empresa nos estágios do modelo utilizado, conforme procedimento descrito anteriormente. Nesta etapa utilizou-se principalmente da estatística descritiva, por meio do cálculo de frequências e medidas separatrizes.

Posteriormente, procedeu-se a coleta dos dados que indicam o uso de artefatos de contabilidade gerencial. Para tanto, efetuou-se a análise de conteúdo dos Relatórios de Administração das empresas do setor de consumo cíclico do ano de 2014. A análise de conteúdo compreende um conjunto de técnicas que visa, por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos, a descrição do conteúdo das mensagens de um texto com a finalidade de se efetuarem deduções lógicas e justificadas a respeito da origem de tais mensagens (Bardin, 1979). Deste modo, os Relatórios de Administração foram lidos na íntegra, por um especialista em contabilidade, a fim de identificarem-se trechos que remetessem à utilização de algum artefato da contabilidade gerencial.

Após a leitura de todos os RAs e a tabulação dos dados referente aos artefatos, uma segunda leitura foi realizada por outro especialista, com o intuito de reduzir a subjetividade da interpretação. Posteriormente, aplicou-se o modelo de análise multicritério TOPSIS, com o intuito de determinar se a empresa possuía maior aderência aos artefatos tradicionais ou aos artefatos modernos. O modelo TOPSIS leva em consideração que as melhores alternativas e escolhas devem ser a distância mais curta entre a solução ideal positiva e a mais distante à solução ideal negativa (Wu, Tzeng, & Chen, 2009; Tzeng & Huang, 2011). Logo, as empresas que apresentaram maior pontuação TOPSIS, no grupo de artefatos tradicionais, foram classificadas como ‘tradicionais’, enquanto que aquelas que apresentaram maior pontuação TOPSIS, no grupo de artefatos modernos, foram classificadas como ‘modernas’.

Por fim, para relacionar os estágios do ciclo de vida com os artefatos identificados, utilizou-se a Análise de Correspondências (ANACOR) no SPSS®. De acordo com Fávero *et al.* (2009, p. 272) “a ANACOR é uma técnica que exhibe as associações entre um conjunto de variáveis categóricas não métricas em um mapa perceptual, permitindo desta maneira, um exame visual de qualquer padrão ou estrutura de dados”. Deste modo, a variável de artefatos, composta por duas categorias (tradicionais e modernas) foi associada à variável ciclo de vida, composta por três categorias (uma para cada estágio do ciclo de vida organizacional).

4 Análise dos Resultados

4.1 Definição do estágio do ciclo de vida

Após realizados os cálculos das variáveis *proxies* das empresas, os quintis foram determinados por meio do *software Excel*. Os intervalos de classe dos quintis para a classificação das empresas nos estágio de ciclo de vida são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 – Intervalos de classe dos quintis

Variável	Intervalo de classe dos Quintis	Categorização
Idade da Empresa (IE)	3 – 14	5
	14 – 43	4
	43 – 59	3
	59 – 79	2
	79 – 124	1
Despesa de Capital (DC)	-0,3021 – 0,006434	1
	0,006434 – 0,052742	2
	0,052742 – 0,093439	3
	0,093439 – 0,185624	4

**Building Knowledge in
Accounting**

	0,0185624 † 1,374088	5
Crescimento das Vendas (CV)	-1 † -0,00215	1
	-0,00215 † 0,036335	2
	0,036335 † 0,090657	3
	0,090657 † 0,204795	4
	0,204795 † 1,481999	5
Payout dos Dividendos (PD)	-3,86653 † -0,45721	5 (1)*
	-0,45721 † -0,22266	4 (2)*
	-0,22266 † 0	3
	0 † 0	3
	0 † 7,39379	3

* Se a soma dos escores para a ID, CV, e DC é inferior a 7,5, e PD é o quintil mais baixo (segundo), em seguida, um (dois) é atribuído como a pontuação PD para o estágio de declínio.

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio da categorização das empresas, realizada com base no intervalo de classes dos quintis apresentados na Tabela 6, realizou-se o somatório dos escores dos quintis das quatro variáveis *proxies*, em cada uma das 56 empresas da amostra, para determinar em qual estágio as mesmas se enquadravam. A Tabela 7 evidencia a quantidade de empresas classificadas em cada um dos estágios do ciclo de vida.

Tabela 7 – Quantidade de empresas por estágio do ciclo de vida

Estágio do Ciclo de vida	Categorização	Frequência absoluta	Frequência relativa
Crescimento	1	13	23,2%
Maturidade	2	33	58,9%
Declínio	3	10	17,9%
Total	-	56	100

Fonte: Dados da pesquisa

Como pode ser observado na Tabela 7, o estágio de ciclo de vida que apresentou maior quantidade de empresas foi o de maturidade com 33 empresas (58,9%). Tal resultado é semelhante ao encontrado por Park e Chen (2006) que evidenciaram, em sua amostra, que o maior percentual de empresas estava no estágio de maturidade. O segundo estágio, que mais apresentou quantidade de empresas, foi o de crescimento, com 23,2% das empresas da amostra total do estudo. Já o estágio que apresentou menor quantidade de empresas foi o de declínio, o qual representou 17,9% da amostra. Tais resultados diferem do evidenciado por Park e Chen (2006), os quais apresentaram menor quantidade de empresas no estágio de crescimento e não no de declínio como identificado neste estudo.

4.2 Utilização dos Artefatos de Contabilidade Gerencial

Com o intuito de identificar os artefatos de contabilidade gerencial que as empresas do setor de consumo cíclico utilizam, realizou-se a leitura dos Relatórios de Administração, buscando por meio da análise de conteúdo identificar trechos que remetessem de forma explícita ou implícita a um artefato, seja ele um método de custeio, de mensuração ou avaliação de desempenho ou ainda uma filosofia ou modelo de gestão.

Por meio da análise dos RAs pôde-se perceber que a estrutura de divulgação adotada pelas empresas muito se assemelha, normalmente iniciando com a contextualização do setor econômico, passando para a análise de indicadores econômico-financeiros e, por fim, apresentando informações sobre seu desempenho no mercado de capitais, tais como cotação das ações e volume de negociação.

Notou-se ainda que, os relatórios analisados apresentaram cunho preponderantemente financeiro com predominância de informações que remetem ao primeiro estágio de desenvolvimento da contabilidade gerencial, ou seja, essencialmente pautadas sobre o controle financeiro. Deste modo, observou-se ênfase na apresentação dos resultados do período, destacando-se as principais linhas da demonstração de resultado do exercício, as principais variações ocorridas em relação ao período anterior e os motivos que levaram a tais variações.

Assim sendo, constatou-se que o principal artefato utilizado pelas empresas é o EBITDA, sendo mencionado em 88,6% dos relatórios analisados. Na Tabela 8 são apresentados os artefatos identificados, o estágio evolutivo conforme o IMAP1, a classificação, a frequência absoluta e o percentual em relação ao total de relatórios analisados.

Tabela 8 - Artefatos identificados nos Relatórios de Administração, em ordem de frequência

Artefato	Estágio	Classificação	Frequência Absoluta	Percentual
EBITDA	1º	Tradicional	39	88,6%
Planejamento Estratégico	3º	Moderno	14	31,8%
Indicadores de Retorno	1º	Tradicional	8	18,2%
Orçamento	2º	Tradicional	8	18,2%
Valor presente	2º	Tradicional	7	15,9%
Gestão de Riscos	3º	Moderno	6	13,6%
Análise Custo-Volume-Lucro	2º	Tradicional	5	11,4%
<i>Just in time</i>	3º	Moderno	4	9,1%
Kaizen	3º	Moderno	4	9,1%
Definição Estratégica	3º	Moderno	4	9,1%
GBV	4º	Moderno	3	6,8%
<i>Benchmarking</i>	3º	Moderno	2	4,5%
<i>Balanced Scorecard</i>	4º	Moderno	2	4,5%
Gestão da Cadeia de Suprimentos	4º	Moderno	2	4,5%
Preço de transferência	2º	Tradicional	1	2,3%
Moeda Constante	2º	Tradicional	1	2,3%
Simulação	4º	Moderno	1	2,3%
Ciclo de Vida do Produto	4º	Moderno	1	2,3%

Fonte: Dados da pesquisa.

Em segundo lugar, apresenta-se o Planejamento Estratégico, artefato do terceiro estágio evolutivo da contabilidade gerencial e consequentemente classificado como moderno, presente em 31,8% dos documentos analisados. Ressalta-se que a identificação deste artefato, assim como de alguns outros, exigiu maior interpretação do conteúdo presente nos relatórios. Para tal, foram considerados trechos semelhantes à “estamos crescendo em linha com nosso planejamento de longo prazo e ganhando participação de mercado em todas as praças em que atuamos” (ANIMA, 2014, p. 2, grifo nosso).

O terceiro artefato mais presente nos documentos analisados foi o indicador de retorno, presente em 18,2% dos relatórios. Dentre os indicadores de retorno identificados encontraram-se o Retorno sobre o Investimento (ROI), Retorno sobre o Capital Investido (ROIC) e o Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE). Estes indicadores enquadram-se como artefatos do primeiro estágio evolutivo, demonstrando assim a predominância de artefatos tradicionais sobre modernos.

O quarto e quinto artefatos mais utilizados foram o orçamento e o valor presente, com frequência de 18,2% e 15,9%, respectivamente. Outro artefato utilizado pelas organizações investigadas, e que normalmente não é considerado em pesquisas anteriores, é a Gestão de Riscos. Tal artefato, embora tenha recebido maior atenção a partir de meados de 1990, foi caracterizado no presente estudo como característico do terceiro estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, pois, auxilia a organização a reduzir incertezas e evitar resultados indesejáveis (BERRY; PHILLIPS, 1998), ajudando assim a minimizar desperdícios de

recursos. Constatou-se que 13,6% das empresas analisadas divulgaram a utilização de práticas de Gestão de Riscos, ficando este artefato em sexto lugar em nível de divulgação.

A Análise Custo-Volume-Lucro apresentou-se como o sétimo artefato mais divulgado, presente em 11,4% das empresas. Sua identificação ocorreu por meio de trechos como: “em relação aos resultados, a Companhia ainda não alcançou os volumes (objetivos) mínimos necessários para o seu ponto de equilíbrio dos negócios” (Buettner, 2014, p. 3, grifo nosso). Ou ainda: “estes novos formatos apresentam maiores potenciais de retorno (TIR) sobre o investimento e maiores margens de contribuição por metro quadrado de área de venda” (Guararapes, 2014, p.2, grifo nosso).

Os demais artefatos identificados e listados na Tabela 8 apresentaram frequência relativamente baixa, todos evidenciados em menos de 10% dos relatórios. É o caso do *just-in-time* e do Kaizen, ambos presentes em 9,1% dos RAs. Novamente, a identificação de tais artefatos foi subjetiva e pautou-se na interpretação de trechos como este, retirado do RA da empresa Cedro (2014, p. 1): “Como resposta ao quadro adverso, ao longo de 2014 a Cedro se viu obrigada a adotar uma política de redução de custos e adequação da produção à demanda a partir do segundo semestre e, de maneira mais acentuada, nos dois últimos meses do ano”. O trecho destacado remete a uma adequação da empresa à filosofia *just-in-time*.

Já o Kaizen, pôde ser identificado em discursos que se assemelharam à: “durante o ano de 2014 a Companhia manteve o foco no controle e na qualidade, continuando o processo de melhoria das suas operações” (SAUIPE, 2014, p.1, grifo nosso).

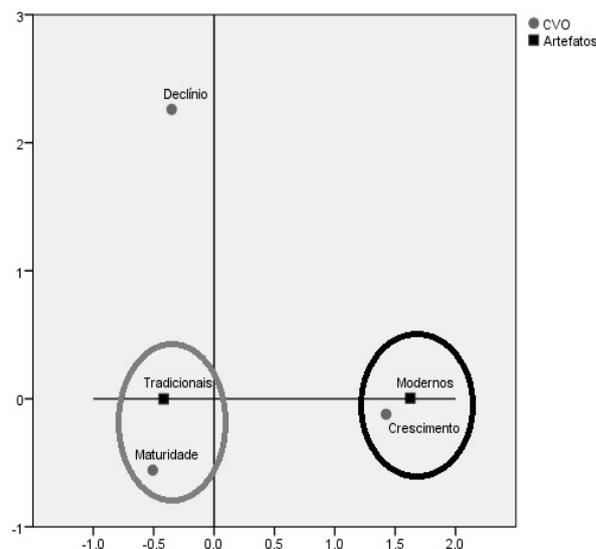
Outros artefatos identificados na análise de conteúdo dos Relatórios de Administração foram: definição estratégica (9,1%), Gestão Baseada em Valor (6,8%), *benchmarking* (4,5%), *Balanced Scorecard* (4,5%), Gestão da Cadeia de Suprimentos (4,5%), Preço de Transferência (2,3%), moeda constante (2,3%), simulação (2,3%) e ciclo de vida do produto (2,3%).

Após a identificação dos artefatos aplicou-se a técnica TOPSIS, com o intuito de verificar se a empresa estava mais aderente aos artefatos tradicionais ou aos artefatos modernos. Assim, primeiramente calculou-se o TOPSIS para os artefatos tradicionais, gerando um “grau de utilização de artefatos tradicionais” e em seguida, calculou-se o TOPSIS para os artefatos modernos, resultando em um “grau de utilização de artefatos modernos”. Considerando-se o grau calculado as empresas foram classificadas como tradicionais ou modernas, sendo esta classificação realizada na categoria em que a empresa apresentou o maior grau. Por fim, este procedimento resultou em 35 empresas com maior utilização de artefatos tradicionais e 9 empresas com maior utilização de artefatos modernos.

4.3 Relação entre o estágio de ciclo de vida e os artefatos utilizados

Para verificar a relação entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os artefatos da contabilidade gerencial, utilizou-se a Análise de Correspondências (ANACOR), visto que as duas variáveis da pesquisa eram categóricas. A aplicação da ANACOR gerou um mapa perceptual, apresentada na Figura 1.

Figura 1 – Mapa perceptual



Fonte: Dados da pesquisa.

Observando-se a Figura 1 percebe-se que há proximidade entre as categorias da variável ‘ciclo de vida organizacional’ com as categorias da variável ‘artefatos’, formando assim dois agrupamentos distintos e revelando a relação existente entre tais variáveis. Nota-se que um dos agrupamentos, formado no mapa perceptual, refere-se à aproximação da categoria ‘crescimento’ com a categoria ‘modernos’ indicando que há uma correspondência entre a utilização de artefatos modernos e as empresas que encontram-se em fase de crescimento, do modelo de Anthony e Ramesh (1992).

Por outro lado, percebe-se uma proximidade entre as categorias ‘maturidade’ e ‘tradicionais’, denotando assim que as empresas que se encontram no estágio de maturidade do ciclo de vida possuem maior aderência aos artefatos tradicionais. Conforme afirma Black (1998), na fase de maturidade há ênfase estratégica no crescimento da rentabilidade, logo, supõe-se que a empresa priorizará artefatos que reflitam a rentabilidade, como o ROI, o EBITDA e o ROE, caracterizados como artefatos tradicionais. Deste modo, os achados aqui encontrados convergem ao que preconiza a literatura de ciclo de vida organizacional.

Destaca-se que a categoria ‘declínio’ não apresentou proximidade com nenhuma categoria da variável ‘artefatos’. Este resultado não está alinhado com as características das empresas em fase de declínio estabelecidas por Black (1998), que tendem a enfatizar a minimização de custos por meio da eficiência operacional. Deste modo, esperava-se que as empresas deste estágio do ciclo de vida tivessem proximidade com os artefatos modernos, especialmente aqueles do terceiro estágio evolutivo, que se referem justamente à instrumentos para controle de perdas e redução de desperdícios operacionais. Porém, analisando-se por outra perspectiva, os achados aqui encontrados convergem ao que preconiza Miller e Friesen (1984), qual seja, que empresas em fase de declínio reduzem os instrumentos de controle, regredindo para soluções simples e menos sofisticadas para enfrentar problemas graves.

Considerando os resultados obtidos não é possível rejeitar a hipótese de pesquisa H₁: Há relação entre a utilização de artefatos tradicionais e modernos da contabilidade gerencial e o

estágio de ciclo de vida organizacional em que a empresa se encontra, visto que houve nítido agrupamento entre as categorias das duas variáveis analisadas. Este resultado está em consonância com evidências empíricas anteriores (Moore & Yuen, 2001; Granlund & Taipaleenmaki, 2005; Frezatti et al., 2010; Correia *et al.*, 2011; Lavarda & Pereira, 2012; Valeriano, 2012; Beuren *et al.*, 2013) confirmando que a contabilidade gerencial sofre alterações em função do estágio de ciclo de vida da empresa.

Comparativamente aos estudos de Correia *et al.* (2011) e Valeriano (2012), que também investigaram a associação entre artefatos da contabilidade gerencial e os estágios de ciclo de vida organizacional, este estudo diferencia-se não apenas no modelo de ciclo de vida utilizado, mas também na coleta e tratamento dos dados e nos resultados encontrados, conforme observa-se na Tabela 9.

Tabela 9 – Comparativo com estudos anteriores

Estudos	Correia <i>et al.</i> (2011)	Valeriano (2012)	Este estudo
Amostra	51 empresas baianas, predominante de constituição limitada, do setor de construção civil e de pequeno e médio porte	37 pequenas e médias empresas brasileiras de diversos setores	44 empresas de capital aberto do setor de consumo cíclico
Modelo de Ciclo de Vida	Lester, Parnell e Carraher (2003)	Lester, Parnell e Carraher (2003)	Anthony e Ramesh (1992)
Coleta de Dados	Questionário	Questionário	Dados contábeis e Relatórios de Administração
Técnica estatística	Análise de Variância Multivariada (MANOVA) e teste de Kruskal-Wallis	Teste de Qui-Quadrado	Análise de Correspondências (ANACOR)
Síntese dos resultados	Encontrou relação dos seguintes artefatos com o ciclo de vida organizacional: BSC, custeio ABC, EVA, Gestão Baseada em Atividades, Gestão Baseada em Valor, Orçamento e Planejamento Estratégico. Sendo observado que a média de utilização destes artefatos apresentou-se progressivamente mais alta conforme o estágio de ciclo de vida, com exceção do estágio de declínio, que apresentou queda na média.	Encontrou relação entre o estágio de ciclo de vida e os seguintes artefatos de Contabilidade Gerencial: custeio ABC, custeio variável, custo padrão e planejamento estratégico.	Observou-se correspondência entre os artefatos modernos e as empresas em estágio de crescimento e correspondência entre os artefatos tradicionais e as empresas em estágio de maturidade. Não foi observada correspondência entre as empresas em estágio de declínio e os artefatos, sejam eles tradicionais ou modernos.

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme evidenciado na Tabela 9, o atual estudo diferencia-se dos anteriores no que tange ao modelo de ciclo de vida utilizado, à fonte de coleta de dados, pois utilizaram-se dados contábeis e públicos na determinação do estágio de ciclo de vida, e também, pois este estudo agrupou os métodos de gestão em estágios, abordagem não adotada nas pesquisas de Correia *et al.* (2011) e Valeriano (2012).

Entretanto, há de se destacar que os resultados foram controversos com a literatura, no que diz respeito à sofisticação da contabilidade gerencial, conforme a empresa evolui no ciclo de vida, levando-se em consideração os dois primeiros estágios (crescimento e maturidade).

Assim, esperava-se que ao evoluir do estágio de crescimento para o estágio de maturidade, a empresa passasse a adotar artefatos sofisticados e conseqüentemente aqueles nominados como modernos, porém, os dados evidenciaram o inverso, ou seja, maior utilização de artefatos tradicionais por empresas no estágio da maturidade e maior utilização de artefatos modernos por empresas no estágio de crescimento.

Este resultado pode estar associado às características da fase de maturidade do modelo de ciclo de vida utilizado apontadas por Black (1998), fase em que as empresas tendem a dar ênfase estratégica no crescimento da rentabilidade, justificando assim a adoção de artefatos tradicionais, tais como o EBITDA, o ROI e ROE.

5 Conclusão

O estudo objetivou relacionar o estágio de ciclo de vida organizacional com o uso de artefatos de contabilidade gerencial tradicionais e modernos, em empresas do setor de consumo cíclico. Por meio do modelo desenvolvido por Anthony e Ramesh (1992), que considera o ciclo de vida organizacional em três estágios – crescimento, maturidade e declínio – verificou-se que o estágio com maior quantidade de empresas, no setor de consumo cíclico brasileiro, foi o de maturidade, o qual representou 58,9% da amostra do estudo. Já em relação aos artefatos de contabilidade gerencial, constatou-se que o EBITDA foi o artefato evidenciado com maior frequência nos Relatórios analisados (88,6%), seguido pelo Planejamento estratégico (31,8%).

A análise de correspondência indicou que as empresas, no estágio do ciclo de vida denominado de crescimento, possuem maior aderência aos artefatos modernos e que as empresas do estágio maturidade possuem maior utilização de artefatos do tipo tradicionais. Por outro lado, as empresas classificadas como em estágio de declínio não apresentaram proximidade com nenhum dos grupos de artefatos analisados.

Estes resultados, em certa medida, divergem do que preconiza a literatura do ciclo de vida organizacional quanto à sofisticação da contabilidade gerencial (Miller & Friesen, 1984). Deste modo, conforme evidências da literatura esperava-se que empresas em estágio de crescimento apresentassem maior utilização de artefatos tradicionais e empresa em estágio de maturidade ou declínio apresentassem maior utilização de artefatos modernos. Entretanto, os resultados não seguiram tal tendência.

Porém, a ausência de associação entre o estágio de declínio e os artefatos de contabilidade gerencial está em consonância aos achados de Miller e Friesen (1984), em que as empresas deste estágio do ciclo de vida tendem a declinar a utilização de instrumentos sofisticados, adotando soluções simples frente a problemas mais graves.

Referente à Hipótese 1 do estudo, de que existe uma relação entre a utilização de artefatos tradicionais e modernos da contabilidade gerencial e o estágio de ciclo de vida organizacional em que a empresa se encontra não foi rejeitada, uma vez que houve agrupamento entre as categorias das duas variáveis analisadas.

Esta pesquisa, apesar de suas contribuições para a literatura referente aos modelos de ciclo de vida organizacional e aos artefatos de contabilidade gerencial, apresenta limitações. Uma delas refere-se a exclusão de 10 empresas por não possuíam, na base de dados, as informações necessárias para o cálculo das variáveis do modelo e 12 por não apresentarem seus artefatos no Relatório de Administração, o que pode vir a impactar os achados da pesquisa. Além disso, a evidenciação não permite afirmar que não existam outros artefatos que

são utilizados, pois a base de análise é o que a empresa divulga, embora evite o viés e subjetividade do respondente.

Para futuras pesquisas recomenda-se a utilização de outros modelos de ciclo de vida organizacional, os quais não foram utilizados neste estudo, para verificar se tais achados são semelhantes aos encontrados na presente pesquisa. Também se recomenda verificar tal relação em outros setores significativos, para ampliar a literatura e comparar os achados com o presente estudo.

Referências

- Abdel-Kader, M. G., & Luther, R. G. (2006). IFAC's conception of the evolution of management accounting. *Advances in management accounting*, 15, 229-247.
- Adizes, I. (1979). Organizational passages—diagnosing and treating lifecycle problems of organizations. *Organizational dynamics*, 8(1), 3-25.
- Anthony, J. H., & Ramesh, K. (1992). Association between accounting performance measures and stock prices: A test of the life cycle hypothesis. *Journal of accounting and Economics*, 15(2), 203-227.
- Ashton, D., Hopper, T., & Scapens, R. (1995). The changing nature of issues in management accounting. *Issues in Management Accounting*, Ashton, D., Hopper, T. and Scapens, R.(editors), Prentice Hall, Hertfordshire.
- Bardin, L. (1979). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Beaver, W., Eger, C., Ryan, S., & Wolfson, M. (1989). Financial reporting, supplemental disclosures, and bank share prices. *Journal of Accounting Research*, 27, 157-178.
- Berry, A., & Phillips, J. (1998). Pulling it together. *Risk Management*, 45(9), 53.
- 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.
- Bhimani, A., Gosselin, M., Ncube, M., & Okano, H. (2007). Activity-based costing: how far have we come internationally?. *Journal of cost management*, 21(3), 12-17.
- Black, E. L. (1998). Life-cycle impacts on the incremental value-relevance of earnings and cash flow measures. *Journal of Financial Statement Analysis*, 4, 40-57.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Cameron, K. S., & Whetten, D. A. (1983). Models of the organizational life cycle: Applications to higher education. *The Review of Higher Education*, 6(4), 269-299.
- Carvalho, K. L. D., Saraiva Júnior, A. F., Frezatti, F., & Costa, R. P. D. (2010). A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. *RAM - Revista de Administração Mackenzie (Online)*, 11(4), 98-130.
- Chandler, A. D. (1956). Management decentralization: An historical analysis. *Business History Review*, 30(02), 111-174.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure: Chapters in the history of the American enterprise*. Massachusetts Institute of Technology Cambridge.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.

- Correia, R. B.; Gomes, S. M. S.; & Bruni, A. L. (2011). Um Estudo Empírico Sobre Ciclo de Vida Organizacional e Instrumentos de Gestão. Anais do Congresso ANPCONT, Vitória, Espírito Santo, Brasil, 5.
- Downs, A. (1967). The life cycle of bureaus. *Inside bureaucracy*, 296, 309.
- Faveiro, L., Belfiore, P., Silva, F., & Cham, B. (2009). Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisão. São Paulo: Campus.
- Frezatti, F. (2005). Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(SPE2), 95-109.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Nascimento, A. R. do, Junqueira, E. R., & Souza B. D. (2010). Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, 45(4).
- Grande, J. F., & Beuren, I. M. (2011). Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial de empresas. *Revista de Administração FACES Journal*, 10(3).
- Granlund, M., & Taipaleenmäki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firms—a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, 16(1), 21-57.
- Greiner, L. E. (1972). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, 37-46.
- International Federation of Accountants (Ifac/Imap). Management Accounting Concepts (IMAP 1). 1998. Disponível em: <[http://www.mia.org.my/handbook /guide/IMAP/imap_1.htm](http://www.mia.org.my/handbook_guide/IMAP/imap_1.htm)>. Acesso em: 17 de julho de 2015.
- Kimberly, J. R. (1979). Issues in the creation of organizations: Initiation, innovation, and institutionalization. *Academy of Management Journal*, 22(3), 437-457.
- Lavarda, C. E. F., & Pereira, A. M. (2013). Uso dos sistemas de controles de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional. *Revista Alcance*, 19(4), 497-518.
- Lester, D., & Parnell, J. (2005, october). The progression of small and medium-sized enterprises (sme) through the organizational life cycle. Anais do 28th Annual Conference of the Association for Small Business and Entrepreneurship.
- 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.
- Lima, A. S. de, Carvalho, E. V. A. de, Paulo, E., & Girão, L. F. D. A. P. (2015). Estágios do Ciclo de Vida e Qualidade das Informações Contábeis no Brasil/Life Cycle Stages and Earnings Quality in Brazil. *Revista de Administração Contemporânea*, 19(3), 398.
- Lippitt, G. L., & Schmidt, W. H. (1967). Crises in a developing organization. *Harvard Business Review*, 45, 102-112.
- Lyden, F. J. (1975). Using Parsons' functional analysis in the study of public organizations. *Administrative science quarterly*, 20, 59-70.
- Katz, D., & Kahn, R. L. (1978). The social psychology of organizations. 1-23.
- Marques, A. C. F. (1994). Deterioração organizacional: como detectar e resolver problemas de deterioração e obsolescência organizacional. Deterioração organizacional: como detectar e resolver problemas de deterioração e obsolescência organizacional. São Paulo: Makron Books.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management science*, 30(10), 1161-1183.
- Mintzberg, H. Ahlstrand, b.; Lampel, J. (2000). *Safári de estratégia: Um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman.
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), 351-389.

- Necyk, A. G. O. Desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida. (2008). Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Park, Y., & Chen, K. H. (2006). The effect of accounting conservatism and life-cycle stages on firm valuation. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 22(3), 75-92.
- Quinn, R. E., & Cameron, K. (1983). Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: Some preliminary evidence. *Management science*, 29(1), 33-51.
- Ramaswamy, V., Ueng, J. C., & Carl, L. (2007). Corporate governance characteristics of growth companies: An empirical study. *Academy of Accounting and Financial Studies*, 12(1), 71.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2003). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais: Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática (3ª ed). São Paulo: Atlas.
- Reis, A. M. dos, & Teixeira, A. J. C. (2013). Utilização de Artefatos de Contabilidade Gerencial nas Sociedades Cooperativas Agropecuárias de Minas Gerais e sua Relação com Porte e Desempenho Financeiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 7(4).
- Salehi, M. (2013). Companies Life Cycle Stages and Capital Structure in Emerging Markets: Evidence from Iran. *Journal of Distribution Science*, 11(2), 5-10.
- Santos, V.; Bennert, P.; Figueiredo, G. H.; Beuren, I. M. (2014). Instrumentos da Contabilidade Gerencial Utilizados pelas Micro, Pequenas e Médias Empresas: Estudo em uma Prestadora de Serviços Contábeis e seus Respetivos Clientes. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, Rio Grande do Norte, Brasil, 21.
- Scott, B. R. (1971, december). Stages of Corporate Development (Part I). Harvard Business School Background Note 371-294,
- Smith, N. R., & Miner, J. B. (1983). Type of entrepreneur, type of firm, and managerial motivation: Implications for organizational life cycle theory. *Strategic management journal*, 4(4), 325-340.
- Soutes, D. (2006). Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Soutes, d. O.; De Zen, M. J. C. M de. (2005). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. *Anais do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria*, São Paulo, São Paulo, Brasil, 5.
- Souza, B. C. de; Necyk, G. A.; & Frezatti, F (2009). Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 27(1), 09-22.
- Sulaiman, M.; Ahmad, N. N. N.; & Alwi, N. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, 4(19), 493-508.
- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A. V. S. M., & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *Brazilian Business Review*, 8(3), 108-127.
- Torbert, W. R. (1974). Pre-bureaucratic and post-bureaucratic stages of organization development. *Interpersonal Development*, 5, 1-25.
- Tzeng, G. H., & Huang, J. J. (2011). Multiple attribute decision making: Methods and applications. Taylor & Francis

Valeriano, C. E. B. (2012). 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. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.

Wu, H.Y.; Tzeng, G. H.; Chen, Y.H. (2009). A fuzzy MCDM approach for evaluating banking performance based on Balanced Scorecard. *Expert Systems with Applications*, 36(6), 10135-10147.