

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ - UTFPR
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RENATO ADÃO DE BRITO
SAMUEL AUGUSTO DE BONA

**CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E ADESÃO AOS ARTEFATOS
DE CONTABILIDADE GERENCIAL: ESTUDO NAS EMPRESAS DO
APLTI DO SUDOESTE PARANAENSE.**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

PATO BRANCO

2014

RENATO ADÃO DE BRITO
SAMUEL AUGUSTO DE BONA

**CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E ADESÃO AOS ARTEFATOS
DE CONTABILIDADE GERENCIAL: ESTUDO NAS EMPRESAS DO
APLTI DO SUDOESTE PARANAENSE.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Eliandro Schvirck

PATO BRANCO

2014



Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Curso de Ciências Contábeis
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



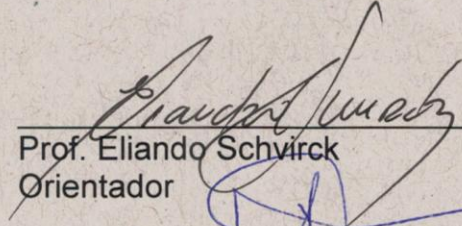
TERMO DE APROVAÇÃO

Ciclo De Vida Organizacional E Adesão Aos Artefatos De Contabilidade Gerencial: Estudo Nas Empresas Do APLTI Do Sudoeste Paranaense

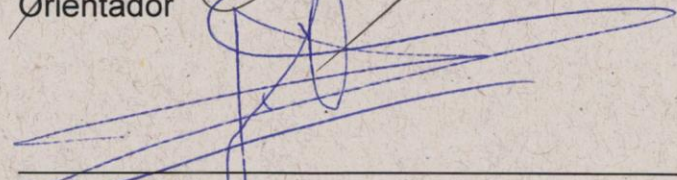
Alunos: **Renato Adão De Brito e Samuel Augusto De Bona**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 19 horas e 30 minutos, no dia 08 de outubro de 2014 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Os candidatos foram arguidos pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO

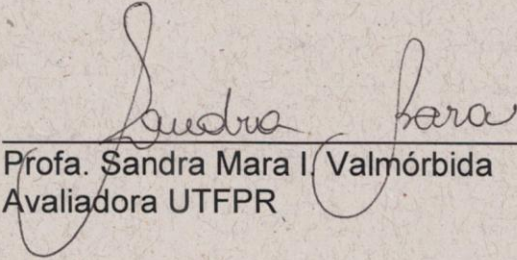
(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).



Prof. Eliando Schvirck
Orientador



Prof. Osni Hoss
Avaliador UTFPR



Profa. Sandra Mara I. Valmórbida
Avaliadora UTFPR

Dedicamos este trabalho às nossas famílias,
em especial aos nossos pais, pelo apoio,
incentivo e amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente a Deus, que nos agraciou com o dom da vida.

Aos nossos pais, Delcimo e Maria Silvana e; Ricardo e Vera, pela educação, caráter e exemplo de vida, e por nos ter apoiado nessa jornada, compreendendo-nos principalmente quando nossa presença foi requisitada e não pudemos corresponder.

Aos nossos irmãos pelo companheirismo e incentivo nos momentos de dificuldade.

Ao Prof. Dr. Eliandro Schvirck, nosso orientador, pela paciência, tempo dispendido e conhecimento transmitido, que tornaram possível a conclusão desse trabalho, tão importante em nossas vidas.

Às professoras Mestres, Priscila Rubbo e Sandra Mara Iesbik Valmorbida, pelas tardes de companhia, descontração, e incentivo.

Ao Prof. Msc. Ricardo Adriano Antonelli, pelo material fornecido e conhecimentos compartilhados.

Ao Prof. Msc. Luiz Carlos Scheitt pela amizade e conhecimento ministrado.

À nossa antiga veterana, e atual professora, Paula Renata Blonkoski, pelo exemplo acadêmico e profissional, que nos motivou a seguir em frente.

E finalmente, porém não menos importante, ao coordenador Prof. Dr. Luiz Fernando Casagrande e todos os professores da graduação pela amizade e pelas contribuições didáticas no decorrer do curso.

Aos colegas e veteranos pelas trocas de experiências no período da graduação, em especial à Daiane dos Santos, Fernanda Karoline Ribeiro Zanoni, Fernando dos Santos, Karina dos Santos, Luana Yamasake, Suelen Gilmara Vieira e Vinicius de Lima Souza, pela união e amizade construída dentro e fora da universidade, e que esperamos ser eternizada!

A todos nossos amigos pela compreensão quando abdicamos dos momentos de lazer.

A secretária executiva Elizandra Iop pelas orientações na formalização e execução da pesquisa, e através dela, ao Núcleo de Tecnologia da Informação, APL Ti Sudoeste e às empresas integrantes que responderam ao questionário base da pesquisa.

Aos que não foram mencionados nesses breves parágrafos, mas que de forma alguma foram esquecidos, pela contribuição direta ou indireta no desenvolvimento do estudo.

Nossos sinceros agradecimentos!

“Talvez não tenhamos conseguido fazer o melhor, mas lutamos para que o melhor fosse feito, não somos o que deveríamos ser, não somos o que iremos ser, mas graças a Deus não somos o que éramos”.

(Martin Luther King)

RESUMO

BONA, Samuel Augusto de; BRITO, Renato Adão de. **Ciclo de vida organizacional e adesão aos artefatos de contabilidade gerencial:** estudo nas empresas do APL Ti do Sudoeste paranaense. 2014. 107f. Trabalho de Conclusão de Curso, Bacharelado em Ciências Contábeis – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2014.

Considerando um mercado cada vez mais flexível e rigoroso, aliado a fatores estruturais, ambientais e estratégicos, é perceptível a necessidade em identificar a fase pela qual as organizações passam, bem como os artefatos gerenciais capazes de propiciar aos gestores informações confiáveis e úteis para que a melhor decisão seja tomada, potencializando o desempenho organizacional e, conseqüentemente, a competitividade. Levando em consideração ainda a relevância do Núcleo de Tecnologia da Informação, bem como das empresas de *software* integrantes no APL Ti do Sudoeste Paranaense, no que tange à geração de empregos, produto interno e, à constante inovação em tecnologia, o escopo da presente pesquisa foi identificar o estágio de Ciclo de Vida Organizacional (CVO) de cada empresa integrante do Arranjo Produtivo Local (APL) supracitado e, de maneira tangente, clarificar a relação do estágio à utilização de alguns artefatos de Contabilidade Gerencial. A pesquisa, caracterizada como descritiva – quantitativa, teve como base questionários validados por Lester, Parnell e Carraher (2003), responsáveis pela concepção do modelo de CVO adotado, e Correia (2010), no tocante aos artefatos gerenciais. Tais questionários foram enviados via *internet* para as 59 empresas integrantes do APL, obtendo êxito em 34 respostas (57,6%), que por sua vez foram submetidas ao teste de confiabilidade de escala pelo Alfa de *Cronbach*, viabilizando os achados. A identificação dos estágios de CVO foi realizada de forma descritiva, onde 13 das 34 empresas, foram enquadradas no estágio Nascimento, 6 no estágio Crescimento, 3 no estágio Maturidade, 4 no estágio Renovação, 5 no estágio Declínio e 3, por apresentarem características idênticas em mais de um estágio, foram classificadas como indefinidas, de tal modo que apenas o estágio Nascimento obteve observações suficientes para análise estatística. Da mesma forma, utilizando-se da análise descritiva, foi possível inferir que as empresas da amostra aderem mais significativamente à (i) DFC (82%), (ii) Custeio por Absorção (74%), (iii) Custeio-Padrão (65%), (iv) Planejamento Estratégico (62%), (v) *Benchmarking* (59%), (vi) Orçamento (59%), (vii) BSC (59%), (viii) ROI (59%), (ix) Custeio ABC (53%) e, (x) VP (47%). Em contrapartida, observou-se que há pouco uso da ferramenta Custeio Variável (18%). Os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelos gestores das empresas foram segregados com base na metodologia do *IMA* e *IFAC*, e posteriormente cruzados com as observações do estágio Nascimento, a fim de identificar a correlação entre as variáveis, pelo método de *Pearson* (*r*). Esse método possibilitou evidenciar que os artefatos do 1º e 2º Estágio de CG possuem forte correlação (0,72 e 0,51, respectivamente) com o Estágio Nascimento. Ainda, através de uma regressão simples por MQO, observou-se que o estágio Nascimento influencia a utilização dos artefatos do 1º estágio de CG, com 51% de poder explicativo.

Palavras-chave: Arranjos produtivos locais; Ciclo de vida organizacional; Artefatos gerenciais; Contabilidade Gerencial.

ABSTRACT

BONA, Samuel Augusto de; BRITO, Renato Adão de. 2014. **Organizational Life Cycle and Adherence to Management Accounting Artifacts:** study in the companies of IT LPAs in south-west of Paraná. 107 f. Term Paper – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2014.

Considering an increasingly flexible and rigorous market, influenced by structural, environmental and strategic factors, it is noticeable the need to identify the phase in which the organizations are through, as well as the management artifacts able to provide the managers reliable and useful information so that the best decision can be made, enhancing the organizational performance and therefore the competitiveness. Considering the relevance of the Center for Information Technology, as well as the software companies members of IT LPA in south-west of Paraná, regarded to job creation, domestic product and constant innovation in technology, the scope of this research was to identify the stage of Organizational Life Cycle (OLC) of each company of the Local Productive Arrangement (LPA) mentioned above. It also aims at tangentially clarifying the relationship between the stages and the use of some Management Accounting artifacts. The research is characterized as descriptive and quantitative and was based on questionnaires validated by Lester, Parnell and Carraher (2003), responsible for the design of the adopted OLC model. The questionnaires were also based on Correia (2010) with regard to management artifacts. They were sent via Internet to the 59 member companies of the LPA, with success in 34 responses (57.6%), which were submitted to the scale reliability testing by Cronbach Alfa, making the finding feasible. The identification of OLC stages was analyzed descriptively. From the 34 companies, 13 were classified in birth stage; 6 were classified in the Growing state; 3 were classified in the Maturity stage; 5 were classified in the Decline stage and 4 were classified as undefined because they presented identical features in more than one stage. Only the Birth stage obtained enough observations for statistical analysis. Similarly, using the descriptive analysis, it was possible to infer that the sample companies adhere significantly more to (i) DFC (82%), Absorption Costing (74%), (iii) Standard Costing (65%), (iv) Strategic Planning (62%), (v) Benchmarking (59%); (vi) Budget (59%), (vii) BSC (59%), (viii) ROI (59%), (ix) ABC Costing and (x) VP (47%). In contrast, it was observed that there is little use of the Variable Costing tool (18%). The Management Accounting artifacts adopted by the corporate managers were segregated based on the IMA and IFAC methodology, and subsequently crossed with the observations of the Birth Stage in order to identify the correlation between the variables through the Pearson (r) method. This method provided evidence that the artifacts of the 1st and 2nd stages of the Management Accounting are strongly correlated (0.72 and 0.51, respectively) with the Birth stage. Also, through a simple regression by MQO, it was observed that the Birth stage influences the use of artifacts of the 1st stage of Management Accounting, with 51% of explanatory capacity.

Keywords: Local Productive Arrangement; Organizational Life cycle; Management Artifacts; Management Accounting.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Arranjos Produtivos Locais de Tecnologia da Informação no Estado do Paraná....	25
Figura 2 - Procedimento para revisão da literatura.....	45
Figura 3 - Terminologia e Notação das Variáveis.....	55
Figura 4 - Cargo do Respondente.....	57
Figura 5 - Tempo de Atuação.....	58
Figura 6 - Regime Tributário.....	58
Figura 7 - Receita Bruta Anual.....	59
Figura 8 - Atividade da Empresa.....	59
Figura 9 - Nº de funcionários - Comércio e Serviços.....	60
Figura 10 - Nº de funcionários - Indústria (Desenvolvimento).....	60
Figura 11 - Mapeamento das empresas por cidade de origem.....	61
Figura 12 - Diagrama de Utilização dos Artefatos do 1º Estágio.....	71
Figura 13 - Diagrama de Utilização dos Artefatos do 2º Estágio.....	73
Figura 14 - Diagrama de Utilização dos Artefatos do 3º Estágio.....	75
Figura 15 - Correlação Nascimento x 1º Estágio.....	81
Figura 16 - Correlação Nascimento x 2º Estágio.....	82
Figura 17 - Reta de Regressão Efetivo vs Ajustado.....	87
Figura 18 - Plotagem da utilização dos Artefatos Gerenciais (Ajustado x Efetivo).....	88

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Objetivos da Contabilidade Financeira.	28
Quadro 2 - Comparação entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira.....	29
Quadro 3 - Artefatos da Contabilidade Gerencial e estágios evolutivos.	31
Quadro 4 - Características dos Estágios do Modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003).	38
Quadro 5 - Estudos Anteriores	39
Quadro 6 - Constructo para identificar o Estágio de CVO.....	48
Quadro 7 - Relação entre os constructos teóricos e os Artefatos de Contabilidade Gerencial.	49
Quadro 8 - Assertivas como critério de desempate	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Razão para o fechamento da empresa	16
Tabela 2 - Classificação das Empresas segundo o número de empregados	23
Tabela 3 - Confiabilidade do Questionário de acordo com o valor de Alfa	51
Tabela 4 - Comparativo dos resultados de confiabilidade – Estágios de Ciclo de Vida Organizacional.....	62
Tabela 5 - Caracterização do Estágio Nascimento	63
Tabela 6 - Caracterização do Estágio Crescimento	64
Tabela 7 - Caracterização do Estágio Maturidade.....	65
Tabela 8 - Caracterização do Estágio Renovação	65
Tabela 9 - Caracterização do Estágio Renovação	66
Tabela 10 - Classificação das Empresas conforme média preponderante.....	67
Tabela 11 - Classificação CVO	68
Tabela 12 - Médias para classificação por grupo de empresas.....	69
Tabela 13 - Confiabilidade dos Estágios de Contabilidade Gerencial	69
Tabela 14 - Caracterização do 1º Estágio	70
Tabela 15 - Caracterização do 2º Estágio	72
Tabela 16 - Caracterização do 3º Estágio	74
Tabela 17 - Caracterização do 4º Estágio	76
Tabela 18 - Utilização dos Artefatos de Contabilidade Gerencial	77
Tabela 19 - Utilização dos Artefatos Gerenciais por Estágios	77
Tabela 20 - Teste de Normalidade.....	79
Tabela 21 - Teste de Homogeneidade das Variâncias.....	79
Tabela 22 - Correlação entre estágio nascimento e 1º estágio da contabilidade gerencial.....	80
Tabela 23 - Correlação entre estágio nascimento e 2º estágio da contabilidade gerencial.....	81
Tabela 24 - Pressupostos Regressão Linear (Nascimento x 1º Estágio)	83
Tabela 25 - Pressupostos Regressão Linear (Nascimento x 1º Estágio)	84
Tabela 26 - Método dos mínimos quadrados utilizando as observações de 1 a 13 (Variável dependente Y “1º Estágio da Contabilidade Gerencial”).	85
Tabela 27 - Cálculo da variável Y em função de X.....	86
Tabela 28 - Resíduos da regressão	87

LISTA DE SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Cost</i>
ANOVA	<i>Analysis Of Variance</i>
APL	Arranjo Produtivo Local
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CG	Contabilidade Gerencial
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
CVO	Ciclo de Vida Organizacional
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
EMP	Empresa
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FASB	<i>Financial Accounting Standard Board</i>
GRETLM	<i>Gnu Regression, Econometrics and Time-series Library</i>
IASB	<i>International Accounting Standard Board</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDC	<i>International Data Group</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
IPARDES	Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Econômico e Social
ME	Micro Empresa
MELNV	Melhor Estimador Linear Não-Viesado
MPE	Micro e Pequena Empresa
MQO	Mínimos Quadrados Ordinários
NTI	Núcleo de Tecnologia da Informação
PIB	Produto Interno Bruto
PR	Paraná
ROI	Retorno sobre o Investimento
SEBRAE	Serviço Brasileiro de apoio a Micro e Pequena empresa
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i>
TI	Tecnologia de Informação
TIC	Tecnologia de Informação e Comunicação
VP	Valor Presente

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	18
1.3 OBJETIVO GERAL.....	18
1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	18
1.5 JUSTIFICATIVA	19
1.6 DELIMITAÇÃO	20
1.7 ESTRUTURA.....	21
2. REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1 CLASSIFICAÇÃO DE PORTE DAS EMPRESAS	22
2.2 COMPÊNDIO DO CONCEITO DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO (TIC).....	24
2.3 ARRANJOS PRODUTIVOS E INOVATIVOS LOCAIS.....	25
2.3.1 Núcleo de Tecnologia da Informação APL Ti Sudoeste do Paraná.....	26
2.4 CONTABILIDADE	27
2.4.1 Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira: Diferenças e Semelhanças.....	27
2.4.2 Artefatos da Contabilidade Gerencial e Estágios Evolutivos	30
2.4.3 Definição dos artefatos gerenciais	32
2.4.3.1 Custeio por absorção	32
2.4.3.2 Custeio Variável	33
2.4.3.3 Custeio baseado em Atividades (ABC).....	33
2.4.3.4 Custo-Padrão	33
2.4.3.5 Valor Presente	34
2.4.3.6 Retorno sobre Investimento (ROI)	34
2.4.3.7 Benchmarking	34
2.4.3.8 Orçamento	34
2.4.3.9 Planejamento Estratégico	35
2.4.3.10 Balanced Scorecard	35
2.4.3.11 Fluxo de Caixa.....	35
2.5 CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL.....	36
2.5.1 Modelo de CVO proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003).....	37
2.6 ESTUDOS ANTERIORES	38
3. METODOLOGIA	42
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	42
3.1.1 Natureza do Objeto	42
3.1.2 Natureza do Trabalho.....	42
3.1.3 Abordagem do Problema.....	43
3.1.4 Instrumentos de Coleta de Dados.....	43
3.2 PROCEDIMENTOS PARA REVISÃO DA LITERATURA.....	44
3.3 SELEÇÃO DA AMOSTRA.....	45

3.4 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS	45
3.4.1 Bloco 1 – Identificação do Respondente e Estrutura da Empresa	46
3.4.2 Bloco 2 – Indicadores para mensuração do estágio do ciclo de vida organizacional	46
3.4.3 Bloco 3 – Artefatos de contabilidade gerencial	48
3.5 TRATAMENTO DOS DADOS	50
3.5.1 Avaliação da confiabilidade da escala utilizada.....	50
3.5.2 Identificação dos estágios de CVO	51
3.5.3 Identificação da utilização dos artefatos de CG	52
3.5.4 Verificação da usabilidade de testes paramétricos	53
3.5.5 Identificação da correlação entre os estágios de CVO e artefatos de CG	53
3.5.6 Explicação da correlação entre os estágios de CVO e artefatos de CG	54
4. ANÁLISE DOS DADOS	57
4.1 BLOCO 1 - IDENTIFICAÇÃO DO RESPONDENTE E ESTRUTURA DA EMPRESA	57
4.2 BLOCO 2 – INDICADORES PARA MENSURAÇÃO DO ESTÁGIO DO CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL	61
4.2.1 Caracterização do Estágio Nascimento	62
4.2.2 Caracterização do Estágio Crescimento	63
4.2.3 Caracterização do Estágio Maturidade.....	64
4.2.4 Caracterização do Estágio Renovação	65
4.2.5 Caracterização do Estágio Declínio	66
4.2.6 Classificação das Empresas em Cada Ciclo Organizacional	67
4.3 BLOCO 3 – ADESÃO AOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ..	69
4.3.1 Caracterização do 1º Estágio	70
4.3.2 Caracterização do 2º Estágio.....	72
4.3.3 Caracterização do 3º Estágio.....	74
4.3.4 Caracterização do 4º Estágio.....	76
4.3.5 Compêndio da Utilização dos Artefatos Gerenciais	76
4.4 CORRELAÇÃO ENTRE O ESTÁGIO DE CVO E OS ESTÁGIOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	78
4.5 REGRESSÃO LINEAR.....	82
4.5.1 Método MQO para Análise da Análise da Correlação entre o Estágio Nascimento e o 1º Estágio da Contabilidade Gerencial.	85
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
5.1 CONCLUSÃO	90
5.2 LIMITAÇÕES	92
5.3 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	93
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	94
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA	100
APÊNDICE B – CARTA DE AVISO	104
APÊNDICE C – TABULAÇÃO DE DADOS “ESTÁGIOS CVO X ARTEFATOS”	105
APÊNDICE D – ANÁLISE DA CORRELAÇÃO	106

1. INTRODUÇÃO

Apresentar-se-á neste capítulo: (i) contextualização sobre o tema; (ii) problema de pesquisa; (iii) objetivo geral; (iv) objetivos específicos; (v) relevância e justificativa; (vi) delimitação do tema proposto e; (vii) estrutura do trabalho.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O cenário empresarial mundial tem apresentado nas últimas décadas contínuas e substanciais modificações, resultantes do insaciável desejo consumista por produtos e serviços de alta qualidade que atendam as necessidades de indivíduos cada vez mais seletivos. Tais mudanças impactaram diretamente em todas as organizações, uma vez que a globalização dos mercados expande os limites em âmbito internacional, tornando a concorrência mais acirrada (RODRIGUES; THEOTÔNIO, 2003).

Nesse contexto, as empresas buscam por políticas alternativas e dinâmicas de organização, com intuito de melhor adaptarem-se ao mercado, visando equipararem-se aos seus concorrentes, seja a nível estrutural, tecnológico ou de informação (RODRIGUES; THEOTÔNIO, 2003).

Dentre os modelos políticos-organizacionais podem-se citar os sistemas produtivos e inovativos locais, que segundo Cassiolato e Lastres (2003), são aglomerados de empresas onde a interação, a cooperação e a aprendizagem entre elas, tem capacidade de aumentar a inovação, a competitividade e o desenvolvimento no território onde estão inseridas. Adicionalmente, Silveira (2007) corrobora que a proximidade geográfica entre as empresas promove a especialização de mão de obra, bem como facilita a logística (reduzindo custos de transportes e alocação de estoques), tornando-as mais estruturadas.

Não obstante a isso vale ressaltar que, além desse sistema organizacional, é imprescindível que as empresas mantenham uma boa gestão individual a fim de otimizar seus processos, Oliveira, Müller e Nakamura (2000) reforçam que tal cenário econômico instiga as empresas a aperfeiçoarem sua gestão, investindo e desenvolvendo processos geradores de

informações, para que as mesmas adquiram alto grau de qualidade, amparando os gestores na tomada de decisão.

Os processos dinâmicos que determinam a evolução das entidades, bem como as práticas de gestão utilizadas, são alvos de diversos estudos (FREZATTI *et al.* 2010; FAYET, 2009; ANTONOVZ, PANUCCI-FILHO e ESPEJO, 2010; CORREIA, 2010; VALERIANO, 2012), dos quais o principal ponto de vista abordado é o ciclo de vida das organizações.

Há vários modelos de ciclo de vida organizacional que surgem da necessidade de se observar como as organizações se desenvolvem no tempo (CORREIA, 2010). Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010), reforçam que os controles internos são elementos integrantes da estrutura organizacional e que estes estariam relacionados com o ciclo de vida das empresas, assumindo função evolutiva, conforme a necessidade da entidade.

Segundo levantamento de dados do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) realizado no ano de 2013, o índice de mortalidade das micro e pequenas empresas no Brasil vem reduzindo de maneira gradativa, entretanto, ainda se mantém relativamente elevado, alcançando um percentual de 24,4%, para empresas nascidas em 2007.

Stone (2011 *apud* Hall *et al.* 2012) assevera que as informações contábeis tem grande contribuição para que as empresas alcancem seus objetivos econômicos e financeiros, fomentando-as e reduzindo o número de mortalidade das mesmas. O que reforça tal afirmativa é a pesquisa realizada em MPE's paranaenses em 2005, pelo SEBRAE, revelando que a grande razão para o fechamento das empresas é a falha gerencial, especificamente no que tange aos conhecimentos gerenciais. Tem-se, na Tabela 1, a ilustração dos resultados obtidos, contudo, ressalta-se que a mesma foi realizada com caráter de respostas múltiplas, e por esse motivo, os somatórios dos subitens não resultam em 100%.

Tabela 1 - Razão para o fechamento da empresa

	(Continua)
FALHAS GERENCIAIS	75%
Falta de conhecimentos gerenciais	50%
Falta de capital de giro	38%
Desconhecimento do mercado	25%
Problemas financeiros	13%
Ponto/Local inadequado	13%
CAUSAS ECONÔMICAS CONJUNTURAIS	75%
Inadimplência/Maus pagadores	25%
Falta de clientes	25%
Concorrência muito forte	25%

Tabela 2 - Razão para o fechamento da empresa

	(Conclusão)
Recessão econômica no país	25%
POLÍTICAS PÚBLICAS E ARCABOUÇO LEGAL	25%
Carga tributária elevada	25%
LOGÍSTICA OPERACIONAL	13%
Falta de mão-de-obra qualificada	13%
NS/NR	13%
BASE	8

Fonte: Adaptado de SEBRAE, 2005.

Segundo Stroehler e Freitas (2008), isso se deve ao fato de que os gestores das MPE's possuem dificuldades em relação ao entendimento das informações gerenciais, uma vez que a maioria das empresas desse gênero opta apenas por serviços contábeis que atendam as exigências fiscais, dando pouca ênfase às necessidades da gestão do negócio.

Valeriano (2012), afirma ainda, que as informações geradas pela contabilidade societária não são utilizadas com foco na tomada de decisão, tendo em vista que os empresários, geralmente, utilizam apenas dados gerados internamente para esse fim, e que a transformação dos dados contábeis, objetivando produzir informações úteis, para que os gestores internos tenham poder de decisão é uma das principais características da Contabilidade Gerencial. Soutes (2006) diz que a Contabilidade Gerencial é “o produto do processo de produzir informação operacional e financeira para gestores dentro de uma organização”. Valeriano (2012) reforça que, para tanto, devem ser utilizados métodos e instrumentos, denominados por diversos autores como “artefatos”.

Devido às particularidades de cada organização em termos de nicho de atuação, tempo de vida, tamanho, estrutura hierárquica, estrutura de controle, formalidade e filosofia de gestão etc. (VALERIANO, 2012), faz-se necessário evidenciar a utilização desses artefatos, uma vez que os controles evoluem e também se desenvolvem de formas diferentes em cada estágio do ciclo de vida da entidade (ANTONOVZ, PANUCCI-FILHO e ESPEJO, 2010).

O ciclo de vida organizacional é responsável pela caracterização dessas particularidades, analisando como a organização se comporta ante as mudanças impostas por diversos fatores, sejam eles externos ou internos. Tal abordagem, segundo Valeriano (2012) “pode ser capaz de explicar diferentes artefatos de Contabilidade Gerencial” utilizados pelas empresas, contribuindo para esclarecer a correlação entre o estágio de vida da organização e a utilização dos artefatos da Contabilidade Gerencial (SOUZA, FREZATTI, NECYK, 2008;

FREZATTI *et al.* 2010; FAYET, 2009; ANTONOVZ, PANUCCI-FILHO e ESPEJO, 2010; CORREIA, 2009; VALERIANO, 2012).

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Frente ao exposto contextualizado anteriormente, e levando em consideração a importância em aclarar a ligação entre o estágio em que se encontram as entidades em estudo e à aderência aos artefatos de contabilidade gerencial, emerge a problemática do estudo:

Qual a relação entre o ciclo de vida organizacional em que se encontram as empresas do Arranjo Produtivo Local do Sudoeste paranaense e a utilização dos artefatos gerenciais?

1.3 OBJETIVO GERAL

Diante do contexto exposto, o objetivo geral da pesquisa é: identificar e explicar a relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos da contabilidade gerencial, adotados pelas empresas do Arranjo Produtivo Local do Sudoeste paranaense.

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Com base no objetivo geral supracitado, definem-se os objetivos específicos:

(i) Mapear o atual estágio do ciclo de vida de cada organização do Arranjo Produtivo Local do Sudoeste paranaense;

(ii) Verificar a adesão das empresas em estudo aos artefatos da contabilidade gerencial;

(iii) Correlacionar o estágio de ciclo de vida organizacional e o uso dos artefatos da contabilidade gerencial das empresas em estudo;

(iv) Demonstrar, por método estatístico, como a correlação entre as variáveis se comporta.

1.5 JUSTIFICATIVA

Na contemporaneidade, diversos estudos versam sobre os ciclos de vida organizacionais e a utilização de artefatos gerenciais, num cenário onde as empresas mudam repentinamente de estágio de ciclo de vida de acordo com fatores estruturais, ambientais, estratégicos e mesmo intrínsecos à aderência contábil-gerencial (NECYK, 2008; SOUZA, FREZATTI, e NECYK, 2008; FREZATTI, *et al.* 2010; ANTONOVZ, PANNUCI-FILHO e ESPEJO, 2010; CORREIA, 2010; VALERIANO, 2012).

Nesse sentido, é visível a necessidade dos gestores em identificar as características dos estágios organizacionais, para que o uso dos sistemas gerenciais seja adequado ao estágio em que a organização se encontra, de maneira que os mesmos possam tomar decisões eficientes e eficazes, materializando os conhecimentos gerenciais através dos instrumentos de gestão (BORINELLI, 2006).

Diante desse contexto e, com base nos estudos supracitados, percebe-se que os modelos gerenciais adotados pelas empresas são impactados diretamente pelos fatores organizacionais, que constituem cada estágio do ciclo de vida, e que estes podem influenciar na escolha e utilização dos diferentes artefatos de Contabilidade Gerencial (CORREIA, 2010).

Concomitantemente, o estudo em questão se justifica pela natural relevância das empresas de tecnologia da informação e comunicação (TIC) no cenário econômico nacional em consequência da sua abrangência, quantidade e capilaridade. Antonelli (2011) corrobora que “a tecnologia de informação está cada vez mais presente nas atividades desenvolvidas pelos funcionários nas empresas”. Segundo dados do IPARDES, o Paraná pode ser considerado como um dos mais importantes estados brasileiros produtores e desenvolvedores de *Softwares*, Estabelecimentos vinculados a essa área, têm papel fundamental para alavancar o crescimento do país, seja no tocante ao PIB nacional, ou na redução da desigualdade social através de empregos.

Desta forma, o trabalho versa sobre (i) a identificação dos artefatos da contabilidade gerencial utilizados pelas empresas, tornando-se importante pela busca em (ii) mapear o atual

estágio de CVO de cada empresa vinculada ao Arranjo Produtivo de TI do Sudoeste paranaense, testando o modelo proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003), com abrangência cultural, social e econômica diferente do qual foi testado originalmente, e a posterior (iii) identificação da relação existente entre os mesmos, evidenciando (iv) a explicação do comportamento dessa relação. Ainda, visa demonstrar que uma boa gestão pode decidir a permanência das empresas no mercado, conseqüentemente contribuindo para o desenvolvimento regional e social.

Com relação à contribuição acadêmica, a pesquisa servirá de base para futuros estudos, uma vez que a mesma está delimitada às empresas que constituem o APL do Sudoeste do Paraná, sendo passível de aplicação em outros contextos econômicos, de modo que a percepção dos gestores sobre as práticas de gestão seja difundida, demonstrando que existem alguns sinalizadores que auxiliam no entendimento do comportamento organizacional, propiciando poder de diagnóstico e soluções para os problemas inerentes (CORREIA, 2010), pois como assevera Borinelli (2006, p.35) a “pesquisa visa contribuir para clarificar (ou, se for o caso, acrescentar ao) o arcabouço teórico existente, através de um processo de sistematização [...] a quem deseja fazer ciência”.

1.6 DELIMITAÇÃO

De acordo com Borinelli (2006, p.36), estabelecer um conjunto de delimitações que definem enfoque, extensão, profundidade, tipo de abordagem e horizonte do estudo é de suma importância para a construção de um trabalho científico. Aderindo ao que propõe o autor supracitado, faz-se necessário delimitar algumas dimensões importantes, como a dimensão conceitual, de escopo, temporal, geográfica e de porte, como recomenda Valeriano (2012).

No que tange à dimensão conceitual, é alvo primário identificar o atual estágio de ciclo de vida organizacional em que se encontram as empresas do arranjo produtivo local do sudoeste paranaense – APL Ti Sudoeste, bem como observar quais artefatos de contabilidade gerencial são praticados nas empresas em questão, a fim de identificar a relação da utilização dos referidos artefatos sob a perspectiva do ciclo de vida.

Salienta-se que o presente trabalho não delimita-se a propor um modelo específico de ciclo de vida organizacional, tampouco identificar se há implementada, na estrutura organizacional, a contabilidade gerencial propriamente dita.

Segundo Borinelli (2006), a população da pesquisa constitui-se sob a ótica da dimensão temporal, geográfica e de porte. Neste sentido, no que tange à dimensão temporal delimitam-se as empresas que estão em operação no ano calendário de 2013, entretanto, a coleta dos dados deu-se em 2014.

Considerando a dimensão geográfica, tem-se a região sudoeste paranaense, sendo que o APL possui sede e foro no município de Pato Branco-PR, conforme estatuto social.

A constituição da população, pelo viés da delimitação de porte, não se restringe ao tamanho das organizações, seja por quantidade de funcionários ou pelo faturamento bruto anual, dessa forma, todas as empresas pertencentes ao Arranjo Produtivo Local de Tecnologia da Informação são consideradas.

1.7 ESTRUTURA

Além da seção introdutória apresentada, outras quatro permeiam a tessitura deste estudo. Na seção II está o referencial teórico suportado pela literatura existente, na seção III encontra-se a metodologia utilizada na pesquisa, ou seja, como o trabalho foi elaborado e como os dados foram tratados; na seção IV está a análise dos dados e os resultados da pesquisa e por fim as considerações finais na seção V.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Na presente seção estão expostos conceitos e achados literários sobre os assuntos inerentes ao contexto do estudo, tais como: (i) Empresas e suas classificações; (ii) Compêndio do setor de tecnologia da informação e Comunicação; (iii) Arranjos Produtivos e Inovativos Locais - APL; (iv) Contabilidade Gerencial e seus artefatos e; (v) Ciclo de vida organizacional.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DE PORTE DAS EMPRESAS

Para Leone (1991) é necessário que as empresas sejam classificadas por seu porte, uma vez que este é um fator crucial que define seu comportamento econômico e social e, conseqüentemente seus problemas, possibilitando análises individuais e eventuais soluções. Ainda segundo Leone, sugere-se a existência de três caminhos diferentes que visam atender tal necessidade: critério quantitativo (econômico), qualitativo (social) e misto.

Os critérios quantitativos ou econômicos visam explicar o comportamento social das organizações, por outro lado, os critérios qualitativos ou sociais objetivam esclarecer a conduta econômica das entidades. Todavia, apenas os critérios quantitativos é que definem o porte das empresas, uma vez que, além de serem fáceis de coletar, permitem tendências e comparações no decorrer do tempo (LEONE, 1991).

Exemplificando alguns dos dados intrínsecos ao critério econômico citado anteriormente, Rodrigues e Viol (2000) asseveram que, na contemporaneidade, nota-se uma tendência em utilizar os indicadores “números de empregados”, “grau de faturamento”, “estrutura própria da entidade” e “montante de ativos líquidos” para classificação do porte das empresas.

Dessa maneira, versando sobre o critério quantitativo “faturamento”, têm-se a exemplo, a lei complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, que em seu artigo 3º, decreta:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no

Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e;

II - no caso da empresa de pequeno porte aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Vale ressaltar que, para finalidades bancárias, exportações e diversas outras circunstâncias, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) utiliza-se do “número de empregados” para classificação de empresas, conforme está disposto na Tabela 2.

Tabela 3 - Classificação das Empresas segundo o número de empregados

TIPO	PORTE	Nº DE EMPREGADOS
Indústria	Micro	Até 19
	Pequena	De 20 a 99
	Média	De 100 a 499
	Grande	Mais de 500
Comércio e Serviços	Micro	Até nove
	Pequena	De 10 a 49
	Média	De 50 a 99
	Grande	Mais de 100

Fonte: Adaptado segundo dados do SEBRAE

Adicionalmente, Rodrigues e Viol (2000) afirmam que as Micro e Pequenas Empresas (MPE's) possuem atributos próprios inerentes a elas, tais como: alta participação na geração de empregos (regulares ou não), elevado índice de nascimento e mortalidade, acentuado custo fixo das atividades, consideráveis oscilações na lucratividade, dificuldades na aquisição de financiamentos, entre outros, que independem de diferenças impostas pela classificação por porte, em virtude da sua abrangência, quantidade e capilaridade no cenário mundial.

Dessa forma, ressalta-se que as definições quantitativas das empresas não abarcam a adoção de critério único, uma vez que dependem do objetivo de cada estudo, tornando assim, mais difícil o dimensionamento de segmentos tangentes à participação econômica (ALCANTARA e BRITO, 2012).

Nesse contexto, a presente pesquisa utiliza o critério de classificação das empresas conforme o SEBRAE, constatando o número de funcionários envolvidos em sua cadeia produtiva conforme dados extraídos via questionário.

2.2 COMPÊNDIO DO CONCEITO DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO (TIC)

O setor de TIC é um dos mais dinâmicos, no que tange às inovações tecnológicas, em âmbito mundial (SEBRAE, 2012), este compreende os segmentos de: telecomunicações, atividades industriais (*Hardware*), e atividades de informática (*softwares* e serviços), que eletronicamente capturam, transmitem e disseminam dados e informações e comercializam equipamentos e produtos intrínsecos a esse processo (IBGE, 2009).

No Brasil, segundo Britto e Stallivieri (2010), baseando-se em informações levantadas pelo *International Data Group* (IDC), para o ano de 2006 estimava-se o mercado brasileiro da indústria de *software* em aproximadamente US\$ 9,09 bilhões, o qual se integrava em um mercado de Tecnologias de Informação (TI) estimado em US\$ 16,2 bilhões.

Diante disso, percebe-se que, o mercado de tecnologia da informação tem um papel de grande importância, enfatizando o *software*, uma vez que seu uso pode proporcionar ganho em agilidade, acompanhamento e controle dos processos, além da integração das áreas e filiais, redução de tempo de trabalho, melhoria no relacionamento com o cliente e na qualidade dos serviços e/ou produtos ofertados, bem como redução de gastos e aumento da eficiência dos processos empresariais, e conseqüentemente a otimização de resultados (IBGE, 2009).

Nesse contexto, é escopo da presente pesquisa, as empresas pertencentes ao Arranjo Produtivo Local de Tecnologia da Informação do sudoeste paranaense, este por sua vez é um dos 6 (seis) Arranjos Produtivos do setor existentes no estado, conforme Figura 1.



Figura 1 - Arranjos Produtivos Locais de Tecnologia da Informação no Estado do Paraná

Fonte: Adaptado de APL Ti Londrina.

Percebe-se, com base na Figura 1, que os APLs de TI estão presentes em diversas regiões do Estado demonstrando assim sua importância e influência, ainda é possível identificar a posição geográfica do Núcleo de Tecnologia da Informação, ao qual o Arranjo Produtivo foco do estudo está ligado, localizado no Sudoeste do Estado.

2.3 ARRANJOS PRODUTIVOS E INOVATIVOS LOCAIS

Levando em consideração as dificuldades encontradas pelas empresas no que tange à sua sobrevivência e crescimento; a visão de futuras e diuturnas vantagens competitivas, aprendizagem coletiva, cooperação, inovação e dinamismo; e ainda o reconhecimento da importância do esforço conjunto para alcançar determinados objetivos (como a reestruturação produtiva) surgiu-se o interesse na criação de arranjos produtivos locais (CASSIOLATO e LASTRES, 2003).

Segundo Cassiolato e Lastres (2003), o entendimento de sistemas e arranjos produtivos locais (APL) remete-se à ideia de inovação e mudança tecnológica e, conseqüentemente à dinâmica e crescimento de nações; aprendizado conjunto e; transferência de informações.

A partir da convergência dos autores (CASSIOLATO E SZAPIRO, 2002; ALBAGLI E BRITO, 2003; LASTRES E CASSIOLATO, 2003; CALDAS, CERQUEIRA E PERIN, 2005; SUZIGAN, 2006; SILVEIRA, 2007; BRITTO E STALLIVIERI, 2010; BORTOLUZZI, 2013), um Arranjo Produtivo Local define-se como um aglomerado de agentes econômicos, políticos e sociais localizados numa mesma região geográfica, que possuem atividades e valores comuns, onde a inter-relação de cooperação e aprendizagem entre eles potencializa a aptidão em inovar, tornando-os competitivos e ativos no processo de desenvolvimento local.

2.3.1 Núcleo de Tecnologia da Informação APL Ti Sudoeste do Paraná

No Sudoeste paranaense, em 16 de maio de 2003, formou-se o Núcleo de Tecnologia da Informação do Sudoeste do Paraná, também designado pela sigla NTI. (ESTATUTO SOCIAL, 2009). O NTI resume-se como um Arranjo Produtivo Local - APL, formado por 59 empresas da área de tecnologia da informação, com abrangência regional e congrega um dos 6 (seis) APLs do Paraná (BORTOLUZZI, 2013, p. 238).

Este arranjo é o resultado do esforço de lideranças empresariais e do envolvimento da Prefeitura Municipal de Pato Branco, e que conta com empresas, órgãos públicos, entidades e profissionais da comunidade local, interessados em desenvolver a área de TI.

O Núcleo de Tecnologia da Informação (NTI) é uma associação civil com finalidade não econômica, de interesse público, que visa fomentar o desenvolvimento de estudos e pesquisas na área de *software* buscando constantemente tecnologias alternativas e a produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos pesquisados, bem como, informações mercadológicas da área, fomento e intercâmbio de experiências entre profissionais e empresas associadas e ações empresariais que gerem emprego e renda (BORTOLUZZI, 2013, p. 238).

Atualmente, já existe o reconhecimento Estadual e Nacional dessa entidade como um dos principais atores no processo de desenvolvimento tecnológico na área de *software* através da ligação direta com o Arranjo Produtivo Local em TI.

2.4 CONTABILIDADE

A contabilidade exerce papel fundamental na estrutura organizacional de uma entidade, fornecendo uma base de dados que auxilia os usuários internos e externos na tomada de decisões. Ainda, Schvirck (2014, p. 43) afirma que, os interesses dos agentes nas informações da empresa diferenciam-se em função do nível de atividade que estes agentes possuem em relação à companhia, ou seja, gestores, investidores, financiadores, entre outros.

Nesse contexto, surgem duas vertentes da contabilidade com diferentes níveis de informações, que são alimentadas por uma mesma fonte de dados, esta originada dos eventos ocorridos na organização (SCHVIRCK, 2014).

2.4.1 Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira: Diferenças e Semelhanças

A Contabilidade Financeira está relacionada ao fornecimento de informações para os acionistas, credores, investidores, governo e outros que estão fora da organização. É regulamentada por meio de processos e padrões estabelecidos por autoridades, órgãos regulamentadores e fiscais, disciplinados pelos Princípios de Contabilidade geralmente aceitos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002 *apud* VALERIANO, 2012).

Os órgãos reguladores supracitados fazem-se presentes em diferentes âmbitos: tem-se o *International Accounting Standard Board (IASB)*, a nível mundial; o *Financial Accounting Standard Board (FASB)*, a nível norte-americano e; a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no Brasil. Estes órgãos são as principais referências conceituais no que tange aos objetivos da Contabilidade Financeira (FREZZATI, AGUIAR e GUERREIRO, 2007), contudo, vale ressaltar que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em seu pronunciamento “CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro”, de 15 de dezembro de 2011, também versa sobre tais objetivos.

O Quadro 1 apresenta os escopos da Contabilidade Financeira segundo cada um desses quatro órgãos.

Fontes	Conceito/Objetivo sobre Contabilidade Financeira
FASB (1980)	A divulgação financeira deve fornecer informações que sejam úteis para investidores e credores atuais e em potencial, bem como para outros usuários que visem à tomada racional de decisões de investimento, crédito e outras semelhantes.
CVM (1986)	Permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras, para a consecução desse objetivo, é preciso que as empresas deem ênfase à evidenciação de todas as informações que permitam não só a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações desse patrimônio, mas, além disso, que possibilitem a realização de inferências sobre o seu futuro.
IASB (1989)	O objetivo das demonstrações contábeis é produzir informações sobre a posição financeira, os resultados e as mudanças na posição financeira de uma empresa que sejam úteis a um grande número de usuários em suas tomadas de decisão.
CPC 00 (2011)	O escopo da demonstração contábil-financeira, de maneira geral, é fornecer informações contábil-financeiras que sejam úteis a investidores existentes e potenciais, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a empresa.

Quadro 1 - Objetivos da Contabilidade Financeira.

Fonte: adaptado de FREZATTI, AGUIAR e GUERREIRO, (2007).

Já a Contabilidade Gerencial, segundo Padoveze (2004, p.39) preocupa-se com a informação contábil útil à administração, ou seja, aos administradores que estão dentro da organização e que respondem pela direção e controle das operações que lhes são incumbidas. Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007), corroboram afirmando em seu estudo que a Contabilidade Gerencial produz especificamente, informações direcionadas aos gestores responsáveis pelo processo decisório, auxiliando-os a atingir os objetivos organizacionais. Ainda, tendo em vista que as organizações são estruturadas hierarquicamente, é escopo da contabilidade gerencial, através do sistema de informação contábil, suprir todos os níveis da companhia, pois os diversos níveis administrativos almejam diferentes informações, que são trabalhadas de forma específica para o segmento dentro da organização (PADOVEZE, 2004).

Para tanto, Padoveze (2004, p.42-43) argumenta que as informações contábeis gerenciais dividem-se em três blocos. O primeiro denominado de gerenciamento contábil global, visa atender as necessidades da alta administração, canalizando informações de forma sintética, que objetivam o controle e planejamento da organização a partir de uma visão

ampla, o segundo bloco, definido por gerenciamento contábil setorial, diz respeito às informações que atenderão a média administração, ou os segmentos estipulados pela companhia, sejam eles divisões de trabalho ou linha de produtos, e finalmente as informações responsáveis pelo gerenciamento de cada produto da organização de forma isolada, apresentando alto grau de detalhamento, estas são compreendidas dentro do bloco rotulado como gerenciamento contábil específico.

A partir da discussão iniciada, o Quadro 2 apresenta, sinteticamente, alguns fatores que caracterizam essas duas modalidades, relatando as diferenças e também as similaridades entre elas.

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários	Externos e internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos; <i>Accountability</i> .	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.
Restrições	Regulamentada, orientada por princípios contábeis e por autoridades governamentais.	Desregulamentada; sistemas e informações determinados pela administração para atender às necessidades estratégicas e operacionais.
Frequência dos relatórios	Anual, Trimestral e ocasionalmente mensal.	Quando necessário pela administração
Tipo de informação	Mensurações financeiras	Mensurações financeiras, operacionais e físicas sobre processos, tecnologias, fornecedores, clientes e concorrentes.
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda Corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira, moeda forte, medidas físicas, índices etc.).
Natureza da informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente e precisa.	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor; válida, relevante, acurada.
Foco da informação gerada	Relatórios com vistas ao resultado final da atividade no período de abrangência.	Relatórios com vistas ao processo de gerenciamento no âmbito da administração global, na gestão setorial (divisões e departamentos) e específica, de cunho operacional.
Escopo	Altamente agregada, relatórios sobre a organização total.	Também focada na organização como um todo, mas de forma desagregada proporciona análises por unidades de negócios, centros de responsabilidade, grupo de produtos e projetos.

Quadro 2 - Comparação entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira

Fonte: Adaptado de Padoveze (2004), Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) e Atkinson *et al.* (2008) *apud* Schvirck (2014).

Baseando-se nas informações retratadas no Quadro 2, são claras as diferenças entre as duas áreas, principalmente no tocante ao tipo de informação gerada. A contabilidade financeira se preocupa com interesses externos, elaborando demonstrativos contábeis que exprimem apenas os resultados das tomadas de decisões, ou seja, a prestação de contas para os interessados, por outro lado a contabilidade gerencial, com foco nos usuários internos, apresenta informações detalhadas dos processos e operações da organização a fim de auxiliar os gestores a tomar a melhor decisão possível.

Schvirck (2014, p.47), diz que os diferentes focos das áreas gerencial e financeira, favorecem um cenário empresarial, onde possam ser mantidos os dois sistemas contábeis, um voltado para a gestão, controle de custos e avaliação de desempenho e outro voltado a atender as exigências fiscais e tributárias, prestando contas ao mercado.

Entretanto, para não exaurir a discussão, a presente pesquisa não detém-se a uma maior explanação sobre a integração dos dois sistemas, tendo em vista que não é foco da mesma.

2.4.2 Artefatos da Contabilidade Gerencial e Estágios Evolutivos

Borinelli (2006, p.184-185), argumenta que:

A Controladoria e a Contabilidade Gerencial, para desempenharem suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos (de mensuração etc.) e utilizar instrumentos (de avaliação de desempenhos, por exemplo).

Tais métodos e instrumentos são tratados neste, e em outros estudos como artefatos contábeis gerenciais (FREZATTI *et al.* 2010; FAYET, 2009; ANTONOVZ, PANUCCI-FILHO e ESPEJO, 2010).

Borinelli (2006, p. 185) complementa, ainda, que:

Os artefatos passam a ter um papel fundamental, uma vez que eles são os mecanismos que vão ajudar a área do conhecimento a se materializar nas organizações. Dito de outra forma, as atividades e funções, para serem realizadas, precisam desses artefatos.

Os artefatos da Contabilidade Gerencial são distribuídos em quatro estágios definidos pelo *Institute of Management Accountants (IMA)*, que posteriormente foram incorporados por dados alçados na pesquisa da Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*), em 2001.

Segundo o estudo, o 1º estágio durou até 1950, onde o foco era a determinação do custo e controle financeiro, através do uso de orçamento e contabilidade de custos; o 2º estágio foi de 1950 até 1965, e a atenção foi substituída para o fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial, através do uso de análise de decisão e responsabilidade contábil aos gestores; o 3º estágio iniciou em 1965 e durou até 1985, neste o foco direcionou-se na redução do desperdício de recursos nos processos, sendo utilizada a análise de processos e gerenciamento de custos; o último estágio identificado pelo IMA teve início em 1985 e dura até os dias de hoje, seu foco está na geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, utilizando direcionadores como valor para o consumidor, valor para o acionista e inovação organizacional.

No Quadro 3, estão expostos os artefatos utilizados na pesquisa, classificados nos estágios definidos pelo *IMA* e *IFAC*, sendo que o embasamento para a decisão tomada se deu a partir dos estudos de Soutes (2006); Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007); Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010); Correia (2010) e Valeriano (2012).

ARTEFATO		FOCO		1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
		Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de Valor através do uso efetivo dos recursos		
Métodos e Sistemas de Custeios	Custeio por absorção	X					
	Custeio variável	X					
	Custeio baseado em atividade – ABC			X			
	Custeio Padrão	X					
Métodos de Mensuração e Avaliação	Valor Presente		X				
	Retorno Sobre Investimento (ROI)	X					
	<i>Benchmarking</i>			X			
Filosofias e Modelos de Gestão	Orçamento		X				
	Planejamento Estratégico			X			
	<i>Balanced Scorecard</i> – BSC						X
Outros	DFC (Demonstração do Fluxo de Caixa)	X					

Quadro 3 - Artefatos da Contabilidade Gerencial e estágios evolutivos.

Fonte: Adaptado de BORINELLI (2006, p.187); SOUTES (2006, p.24); VALERIANO (2012 p.34).

Cabe ressaltar que a Demonstração de Fluxo de Caixa elencada juntamente com os artefatos, não é classificada originalmente pelos órgãos *IMA* e *IFAC*, entretanto segundo Valeriano (2012), a DFC deve ser incluída, uma vez que tem por finalidade demonstrar a trajetória das movimentações financeiras em determinado período, fornecendo informações de suma importância sobre a capacidade da empresa em gerar caixa e seus equivalentes, traçando o melhor caminho para cumprir suas obrigações (seja qual for a natureza), dessa forma, tornando-se importante instrumento para análise e planejamento.

2.4.3 Definição dos artefatos gerenciais

Segundo Martins e Pelissaro, (2005, p.81) a definição:

[...] é adequada quando propicia suficientes características essenciais por meio das quais seja possível relacionar o termo em causa com a referência correspondente. Deve esclarecer o fenômeno sob investigação e permitir uma comunicação não ambígua. Definir consiste em determinar a extensão e a compreensão de um objeto ou abstração. Enunciar, dentro de um limite demarcado, os atributos essenciais e específicos do definido, tornando-o inconfundível.

Dessa maneira, apresentam-se as definições dos artefatos ponderados nesse trabalho.

2.4.3.1 Custeio por absorção

Segundo Martins (2008, p.37), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos incorridos na produção aos bens elaborados, e somente estes; já os gastos relativos a esse esforço produtivo são distribuídos para todos os produtos ou serviços realizados, ainda segundo o autor esta é a metodologia mais adotada pela contabilidade financeira, uma vez que é obrigatório para o cálculo do Imposto de Renda, salvo em algumas exceções.

2.4.3.2 Custeio Variável

Martins (2008, p.198), afirma que o método de custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, classificando ainda os custos fixos de forma separada e, considerando-os como despesas do período, indo diretamente ao Resultado.

2.4.3.3 Custeio baseado em Atividades (ABC)

De acordo com Padoveze (2004, p. 357), o Custeio Baseado em Atividades (Custo ABC), derivado do inglês *Activity Based Cost*, procura aprimorar o custeamento dos produtos, através de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima das atividades geradoras desses custos, para acumulação diferenciada ao custo dos diversos produtos da empresa. Ainda segundo o autor é um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são então alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso.

2.4.3.4 Custo-Padrão

Esta metodologia não é exatamente um método de custeio, mas sim uma forma eficaz de planejar e controlar os custos que deve ser utilizada em conjunto com algum método existente. Martins (2008, p.315) cita que:

O custo-padrão diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia etc.

2.4.3.5 Valor Presente

O valor presente do fluxo de caixa futuro, segundo Martins (2006, p.112) consiste em “converter os benefícios e sacrifícios associados a um item patrimonial em quantidades de moeda, respeitando as épocas de ocorrência, e transportá-las para a data específica por meio do uso de taxas de juros”.

2.4.3.6 Retorno sobre Investimento (ROI)

O ROI, do inglês *Return on Investment*, representa em termos percentuais a razão entre o lucro obtido pela divisão e os ativos investidos na mesma. Ainda segundo Gitman (1984, p.232) *apud* Martins (2006, p.241) a formulação do ROI “determina a eficiência global da administração quanto à obtenção de lucros com seus ativos disponíveis”.

2.4.3.7 Benchmarking

Essa filosofia de gestão tem como objetivo buscar as melhores práticas no mercado, para aperfeiçoar o desempenho organizacional. Dessa forma segundo Valeriano (2012), o *benchmarking* é visto como um processo positivo e proativo, por meio do qual uma empresa examina como outra realiza uma função específica a fim de melhorar a realização da mesma ou função semelhante.

2.4.3.8 Orçamento

De acordo com Padoveze (2004, p.501), “o orçamento é uma ferramenta de controle por excelência, de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da

companhia”, expressando por sua vez, de forma quantitativa um plano de ação, que auxilia a coordenação. Frezatti *et al.* (2010, p.386), complementam que “o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para um dado exercício” e que proporciona os benefícios que incrementam a eficiência (via planejamento e controle), bem como o aprendizado pela comparação entre o previsto e o realizado.

2.4.3.9 Planejamento Estratégico

De acordo com Terence (2002, p.18), planejamento estratégico é um processo gerencial que tem o escopo de examinar as principais questões da organização, considerando as variáveis ambientais, externas e internas, com a finalidade de direcionar a organização de forma ampla e generalizada, esse artefato, geralmente, possui um horizonte temporal longo e sua elaboração é de responsabilidade dos níveis mais altos do sistema hierárquico da empresa, embora seja de suma importância a participação de outros níveis, pois a integração torna o plano condizente com a realidade da organização, facilitando também a implantação do mesmo.

2.4.3.10 Balanced Scorecard

Inicialmente foi proposto por Kaplan e Norton como sendo um sistema simples e eficiente de acompanhamento do desempenho estratégico organizacional, visto que partiam do pressuposto de que as empresas constroem metas e estratégias, porém não desenvolvem um sistema de acompanhamento para o dia-a-dia da empresa e dos gestores divisionais (PADOVEZE, 2004). Ainda segundo Padoveze (2004, p.585) o BSC traduz a missão e a estratégia da empresa num conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

2.4.3.11 Fluxo de Caixa

Segundo Lopes e Menezes (2000, p.221), o fluxo de caixa é um instrumento de gestão financeira que relaciona o conjunto de entradas e saídas de caixa em um período de tempo estipulado e, quando utilizado para projeções futuras, assume caráter de planejamento financeiro, ainda segundo o autor, esse artefato permite o conhecimento prévio dos ingressos e desembolsos de caixa, proporcionando ao gestor tempo hábil para buscar recursos em fontes menos custosas a fim de suprir à falta de caixa, e aplicar da melhor maneira possível um eventual excedente.

2.5 CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL

Partindo-se do pressuposto que a expressão "ciclo de vida" remete à ideia de um ciclo biológico, a existência das empresas pode ser tratada de igual maneira.

Oliveira, Lavarda e Paton (2010) corroboram com tal ideia, afirmando que as empresas sofrem variações estruturais ao longo de sua vida, como um organismo dinâmico, complexo e em constante evolução, semelhante a um ser vivo que cresce, muda de forma e tamanho, envelhece e pode, inclusive, morrer. Esse "ciclo" (que, hipoteticamente, se inicia no nascimento e termina com a morte) "(...) é um modelo dividido em etapas pelas quais uma empresa pode atravessar durante sua existência" (COSTA; BOENTE, 2012) e é denominado Ciclo de Vida Organizacional.

Ainda segundo Costa e Boente (2012), com o passar do tempo em que as empresas se estabilizam no mercado, ocorrem expansões e surgem, naturalmente, novas necessidades, bem como desafios e práticas gerenciais. Essas variações (adaptações) são inerentes às entidades que estão em processo de evolução e podem ser identificadas como "fases" do ciclo de vida organizacional (CVO).

Nesse sentido, com o intuito de analisar como as organizações se comportam, crescem e desenvolvem-se no decorrer do tempo, surgem diversos modelos de CVO (NECYK, 2008), os quais estão em constante aperfeiçoamento à medida que novos estudos surgem.

Conforme o trabalho de Frezatti *et al.* (2010), é possível tomar como exemplo diversas contribuições tangentes à abordagem de ciclo de vida das entidades, tais como os nove modelos de Quinn e Cameron (1983) que defendem a hipótese de que somente é possível prever fases do CVO para empresas desenvolvidas (empreendedorismo; coletividade;

formalização e controle e; elaboração de estrutura); o modelo de Kazanjian e Drazin (1990), criado sob a perspectiva contingencial, explicado por meio de quatro estágios: concepção e desenvolvimento, comercialização, crescimento e estabilidade; o modelo de Baker e Cullen (1993) que utiliza variáveis como idade, tamanho e mudança de tamanho para basear seu estudo; o trabalho de Moores e Yuen (2001) que tem como pilar o modelo de Miller e Friesen (1984) e estabelece quatro variáveis: estratégia, estrutura, liderança e processo decisório; o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003), que também é derivado de Miller e Friesen (1984), utiliza-se de quatro variáveis (tamanho da empresa, estrutura da organização, processamento de informações e tomada de decisões) para definição de cinco estágios de ciclo de vida: nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio.

Verifica-se a existência de diversas abordagens, cada qual com suas características e peculiaridades. Levie e Hay (1999) *apud* Necyk (2008) explanam que em sua revisão da literatura foram identificados 63 modelos distintos que abordam o ciclo de vida das organizações, sendo que 29 destes são de caráter genérico (aplicáveis a quaisquer empresas) e os demais de caráter específico, baseado em características restritas ou subconjuntos de estágios.

2.5.1 Modelo de CVO proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003).

Dentre os modelos de abordagens supracitados, aquele criado por Lester, Parnell e Carraher (2003), desenvolvido a partir do estudo de Miller e Friesen (1984) foi escolhido como arcabouço teórico para a aplicação da presente pesquisa. Tal escolha foi influenciada pelos estudos de Frezatti *et al.* (2010), Correia (2010) e Valeriano (2012).

Valeriano (2012) enfatiza alguns atributos do referido padrão de CVO:

O modelo também é conceitualmente robusto, levando em consideração características como estratégia, estrutura, estilo de gestão, situação organizacional, grau de segmentação de mercado, pioneirismo, benchmarking, amplitude das linhas de produtos ou serviços, singularidade, eficiência e satisfação com o desempenho.

Além das características supracitadas, o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) abrange sua utilidade de maneira genérica, ou seja, aplica-se para qualquer empresa, independente de seu tamanho; incorpora as qualidades dos principais modelos já pesquisados;

relaciona-se com a área de controle gerencial e ainda reconhece o estágio de declínio como algo separado dos demais (VALERIANO, 2012). Dessa forma, elencam-se, no Quadro 4, o foco e as principais características dos estágios do modelo de ciclo de vida organizacional adotado.

NASCIMENTO	Foco:	Viabilidade (sobrevivência).
	Descrição:	Nesse estágio, a existência é delimitada pelo início do desenvolvimento da organização. Percebe-se grande influência na criação do próprio ambiente e ainda a tendência em centralizar as decisões, no poder de poucas ou ainda uma pessoa.
CRESCIMENTO	Foco:	Crescimento, continuidade e prosperidade.
	Descrição:	Nesse estágio, as empresas estabelecem uma característica própria, desenvolvendo um grau de formalização estrutural. De maneira geral, são estabelecidas metas de crescimento, continuidade e prosperidade que, se alcançadas, podem influenciar a mudança para o próximo estágio.
MATURIDADE	Foco:	Estabilidade, proteção.
	Descrição:	Também conhecida como fase do sucesso, a empresa apresenta uma estrutura formalizada, com base na burocracia e controle. Estabelecem uma hierarquia organizacional formal, enfatizando o planejamento estratégico e buscam proteger o que foi conquistado ante a busca de novos mercados.
RENOVAÇÃO	Foco:	Retornar ao estágio mais vantajoso à empresa
	Descrição:	Neste estágio, a tomada de decisões é totalmente descentralizada com foco voltado primeiramente às necessidades dos clientes, contudo os sócios ainda são encorajados a entrarem na organização, tendo em vista seu tamanho no mercado.
DECLÍNIO	Foco:	Evitar a mortalidade
	Descrição:	O ciclo de vida de uma organização pode encerrar-se em qualquer estágio, todavia, na fase de declínio pode-se iniciar seu desaparecimento. O controle e a decisão voltam a ser centralizados.

Quadro 4 - Características dos Estágios do Modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003).

Fonte: Adaptado de Frezatti *et al.* (2010)

Um aspecto relevante no tocante à mudança de estágios, segundo o constructo de Lester, Parnell e Carraher (2003) é que esta não acontece de maneira pré-definida, ou seja, não existe uma fase única almejada por cada organização, uma vez que as migrações e reestruturações acontecem, por diversos motivos (FREZATTI *et al.* 2010).

2.6 ESTUDOS ANTERIORES

Conforme explanado nas seções anteriores, é indiscutível a importância da contabilidade gerencial e, de maneira essencial, da utilização de artefatos gerenciais (que são ferramentas que auxiliam na aplicação prática do conhecimento) na estrutura organizacional de qualquer entidade, tendo em vista que produzem informações direcionadas aos tomadores de decisão e demais usuários, possibilitando o alcance das metas e objetivos organizacionais.

É relevante ainda, a definição e mapeamento do ciclo de vida organizacional das empresas, pois possibilitam analisar como estas se comportam, crescem e desenvolvem-se no decorrer do tempo, uma vez que estão constantemente em processo de evolução e reestruturação.

Faz-se necessário, contudo, relacionar estes artefatos ao estágio de ciclo de vida das entidades, uma vez que, segundo Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010), a própria dinâmica das empresas (e do meio onde estão inseridas) influencia na evolução e no desenvolvimento de cada artefato de maneira distinta, com base no estágio do ciclo vital das organizações.

Dessa maneira, observam-se na literatura existente, diversos estudos que versam sobre o ciclo de vida organizacional e os instrumentos de gestão, conforme Quadro 5.

Autor	Título	População e Amostra
Necyk (2008)	O Desenvolvimento da Contabilidade Gerencial nas Empresas: Uma perspectiva do Ciclo de Vida	Uma única indústria com mais de 40 anos
Souza, Frezatti e Necyk (2008)	Ciclo de Vida das Organizações e a Contabilidade Gerencial	Quatro artigos que se adequaram ao propósito do estudo
Frezatti et al. (2010)	Ciclo de Vida Organizacional e o Perfil das Empresas	2181 empresas de médio e grande porte listadas na Revista EXAME, das quais 111 responderam (5,09% de retorno).
Antonovz, Pannuci-Filho e Espejo (2010)	Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do Ciclo de Vida Organizacional: Um estudo de caso	Indústria de Confecções do Noroeste do Paraná
Correia (2010)	Ciclo de Vida Organizacional e Instrumentos de gestão: Uma investigação nas Empresas Baianas	330 empresas do estado da Bahia das quais 51 responderam (15,5% de retorno)
Valeriano (2012)	Ciclo de Vida Organizacional e Artefatos de Contabilidade Gerencial: Uma investigação nas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010.	250 PMEs listadas na Revista EXAME, das quais 37 responderam (14,8% de retorno)

Quadro 5 - Estudos Anteriores

Fonte: Autoria Própria

O estudo desenvolvido por Souza, Frezatti e Necyk (2008) buscou aferir a potencialidade de contribuição das abordagens do ciclo de vida organizacional perante o entendimento das práticas de contabilidade gerencial nas entidades. Os autores constataram que os modelos de ciclo de vida organizacional, utilizados como teste, não sugerem que a transição de uma fase para outra ocorre de maneira predeterminada. Apuraram ainda que existe forte influência do estágio de CVO sobre a contabilidade gerencial, principalmente no que tange à sua formalização.

De igual maneira, Necyk (2008) teve por finalidade ampliar o entendimento da evolução da contabilidade gerencial no decorrer do tempo sob o viés do ciclo de vida organizacional. Através de um estudo de caso, constatou que o desenvolvimento da contabilidade gerencial é influenciado pelos estágios de ciclo de vida organizacional, seja em determinada fase ou ainda na transição entre fases distintas. Além disso, observou que o processo de mudança de estágios não ocorre linearmente.

A pesquisa de Frezatti *et al.* (2010), teve como escopo averiguar o perfil das entidades brasileiras no que tange ao planejamento estratégico, orçamento e controle orçamentário relacionados aos estágios de ciclo de vida organizacional propostos pelo modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003), que, com base estatística, avaliaram os dados e identificaram os indicadores que integram os estágios de CVO. Dessa maneira, os autores definiram as variáveis da fase “nascimento” como representativas, considerando que foi o estágio mais bem caracterizado pelo modelo proposto. Além do mais, concluíram que há correlação entre as fases do ciclo de vida e o aspecto de formalização do planejamento, corroborando com a pesquisa de Necyk (2008) e Souza, Frezatti e Necyk (2008).

Similarmente, a dissertação de Correia (2010) teve por finalidade investigar a relação existente entre os artefatos de CG utilizados pelos gestores das entidades baianas e o ciclo de vida organizacional, segundo a filosofia de Lester, Parnell e Carraher (2003). Sua pesquisa demonstrou a existência de relação do ciclo de vida com grande parte dos artefatos gerenciais, seguindo a linha dos autores Necyk (2008), Souza, Frezatti e Necyk (2008) e Frezatti *et al.* (2010). Ademais, o autor concluiu que existem fortes indícios de que as organizações crescem e desenvolvem-se através de estágios distintos.

Antonovz, Pannuci-Filho e Espejo (2010), por meio de um estudo realizado em uma indústria de confecções do noroeste do Paraná, objetivou evidenciar o progresso do uso dos artefatos de contabilidade gerencial sob a ótica do modelo de ciclo de vida organizacional de Moores e Yuen (2001). Os autores verificaram a situação da empresa com base no modelo

proposto e os resultados encontrados demonstraram que existe influência direta do CVO sobre o efetivo uso das ferramentas de CG disponíveis, todavia nem todos os estágios confirmam tal circunstância, convergindo com os achados de Valeriano (2012) que, procurando identificar a existência de relação entre o estágio de ciclo de vida organizacional, baseado no modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e a adoção dos artefatos de contabilidade gerencial, verificou que apenas alguns artefatos caracterizados estão relacionados à fase do ciclo de vida.

3. METODOLOGIA

Este capítulo apresentará o (i) enquadramento metodológico do trabalho; (ii) os procedimentos para a revisão da literatura; (iii) seleção da amostra; (iv) procedimentos para a coleta de dados e; (v) tratamento dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Nesta seção será abordado o enquadramento metodológico da pesquisa, este será subdividido em (i) natureza do objetivo; (ii) natureza do trabalho; (iii) abordagem do problema; (iv) instrumentos de coleta de dados.

3.1.1 Natureza do Objetivo

Segundo Gil (2002), a classificação de uma pesquisa é realizada, usualmente, em consonância com seu objetivo geral, e para isso, definem-se três amplos grupos: pesquisas exploratórias, descritivas e explicativas.

Nesse sentido, com relação à natureza do objetivo, a presente pesquisa caracteriza-se por ser descritiva, uma vez que, para Gil (2002) “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” e o atual estudo têm como objetivo identificar a relação existente entre os estágios do ciclo de vida organizacional e a adesão aos artefatos de Contabilidade Gerencial pelas empresas.

3.1.2 Natureza do Trabalho

A pesquisa em questão configura-se, no tocante à natureza do trabalho, como um levantamento (*Survey*) que, segundo Gil (2002):

Caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Levando em consideração ainda que as pesquisas *Survey* “procuram descrever com exatidão algumas características de populações designadas” (TRIPOD *apud* SOUZA, 2010), o presente estudo procura, através da aplicação de questionários, levantar em qual estágio do ciclo de vida organizacional as empresas estudadas se encontram, bem como se há aderência aos artefatos de contabilidade, possibilitando uma análise dessas duas variáveis e, conseqüentemente, concluir se existe alguma correlação entre elas.

3.1.3 Abordagem do Problema

Para tratamento dos dados, o presente projeto tomará como base o método quantitativo. Conforme Creswell (2010) o método "é a parte mais concreta e específica de uma proposta", Oliveira (2000) avigora que método "é a definição das técnicas e caminhos a serem percorridos por uma pesquisa. São os recursos e procedimentos a serem utilizados pelo pesquisador na busca de solução para o problema".

Considerando o que diz Creswell (2010) de que os levantamentos expõem uma definição quantitativa ou numérica de tendências, por meio do estudo da amostra, a presente pesquisa tem o intento de relacionar o ciclo de vida organizacional e os artefatos gerenciais através de uma abordagem quantitativa de interpretação, tabulação e análise dos dados coletados via questionário sob a ótica estatística, tomando como base uma amostra populacional já especificada (APL Ti do sudoeste paranaense).

3.1.4 Instrumentos de Coleta de Dados

Usualmente, para a coleta de dados nos levantamentos, utilizam-se três técnicas básicas de interrogação: formulário, entrevista e questionário (GIL, 2002). Segundo o mesmo autor, pode-se entender por "questionário", o conjunto de questionamentos cometidos ao pesquisado, e respondidos por este por escrito. Marconi e Lakatos (2010) complementam que este instrumento de coleta de dados constitui-se por perguntas ordenadas e que são respondidas (por escrito) sem que o entrevistador esteja presente, como foi o caso desta pesquisa.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA REVISÃO DA LITERATURA

Iniciou-se o processo de revisão da literatura, utilizando o recurso de busca *Google Acadêmico*, através dos eixos de pesquisa, (i) Arranjo Produtivo Local; (ii) Artefatos de Contabilidade Gerencial e (iii) Ciclo de vida organizacional, sendo que, para a composição da amostra foram selecionados os primeiros 300 resultados de cada eixo, conforme relevância. Posteriormente os artigos da amostra foram filtrados pelo critério de publicação em congressos ou periódicos. O próximo método de seleção utilizado consistiu-se na leitura dos títulos, que por sua vez reduziu a amostra significativamente. Para atender ao último método de seleção, os resumos da nova amostra foram submetidos à leitura detalhada, buscando informações intrínsecas à pesquisa.

Posteriormente, outras ferramentas de busca foram utilizadas na pesquisa, tais como, Spell, Scielo e o próprio *Google Acadêmico*, entretanto os critérios de busca deram-se a partir de combinações de palavras-chave, como: ciclo de vida organizacional, contabilidade gerencial, contabilidade financeira, micro e pequenas empresas, arranjos produtivos locais do Paraná, setor de tecnologia e informação e artefatos de contabilidade gerencial. A Figura 2 exemplifica o procedimento descrito.

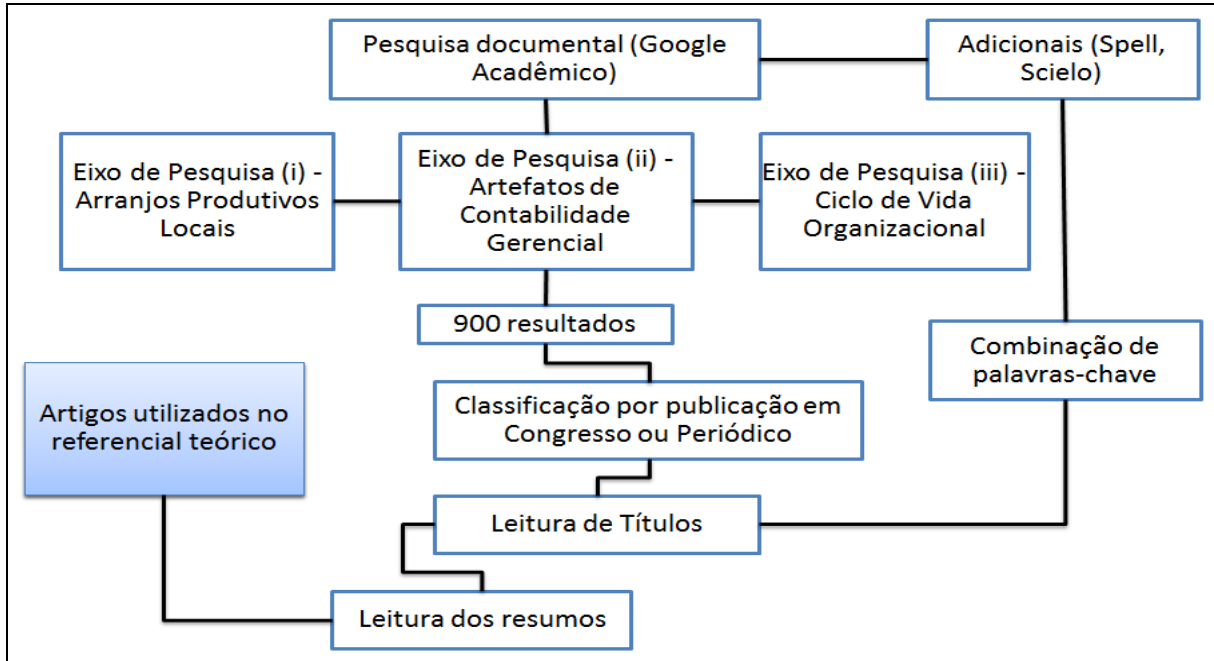


Figura 2 - Procedimento para revisão da literatura

Fonte: Autoria própria

O procedimento descrito na Figura 2 forneceu ao portfólio da pesquisa 31 artigos de grande relevância em âmbito científico, e que foram imprescindíveis para a elaboração do referencial teórico.

3.3 SELEÇÃO DA AMOSTRA

A população do estudo se caracteriza pelas 59 empresas pertencentes ao Arranjo Produtivo Local de Tecnologia da Informação do Sudoeste paranaense, para as quais foram encaminhados os questionários de pesquisa. Obteve-se retorno de 34 empresas (cerca de 58%), configurando-se na amostra do trabalho.

3.4 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS

A coleta dos dados foi realizada nas empresas situadas na região sudoeste do Paraná, com o intuito de obter informações referentes à adesão aos artefatos gerenciais e ao atual estágio de ciclo de vida das empresas respondentes. Para tanto, foi aplicado questionário adaptado (e já validado) a partir de dados de Lester, Parnell e Carraher (2003); Frezatti, *et al.* (2010), Correia (2010) e Valeriano (2012), o qual foi dividido em 4 blocos, visando tornar de fácil compreensão, bem como delimitar o foco aos assuntos mais relevantes. Os dados foram captados por ferramenta disponibilizada gratuitamente pelo Google, e o link do questionário encontra-se a seguir:

<https://docs.google.com/forms/d/1wuVKaCWIR-MuJGc13qRl-9rNyH-fDVOmoeTQrtVI8-M/viewform>

3.4.1 Bloco 1 – Identificação do Respondente e Estrutura da Empresa

Neste bloco do questionário, estão dispostas as questões inerentes à identificação da empresa e ano de fundação, bem como o cargo do respondente. Vale salientar que os dados da empresa como nome, por exemplo, são utilizados meramente para fins de controle dos autores, não sendo divulgado nenhum dado que faça alusão à mesma.

Para os autores, não se julgou necessário um maior aprofundamento no tocante ao perfil do respondente, pois os dados supracitados atenderam plenamente às expectativas da pesquisa.

Constam ainda as questões pertinentes à estrutura da organização, tais como quantidade de funcionários, regime tributário e receita bruta anual da empresa respondente. As respostas do bloco 1 possibilitaram a classificação, pelos autores, do porte da entidade.

3.4.2 Bloco 2 – Indicadores para mensuração do estágio do ciclo de vida organizacional

No bloco 2, apresentam-se os dados necessários para a mensuração do estágio de ciclo de vida organizacional em que cada empresa se encontra, delimitados em nascimento,

crescimento, maturidade, renovação e declínio (conforme modelo de Lester, Parnell e Carraher, 2003).

Segundo Frezatti *et al.* (2010), Lester, Parnell e Carraher, em 2003 desenvolveram e validaram características para mensurar os estágios de ciclo de vida organizacional, através de etapas exploratórias executadas em duas fases: a primeira com 53 itens aplicados a 187 respondentes; e a segunda, com 20 itens (originados da revisão dos elementos iniciais) aplicados a 242 respondentes.

No Quadro 6 estão elencadas as 20 assertivas que integram o constructo para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas alvo do estudo.

Assertiva	Estágio
Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes.	Nascimento
O poder decisório da organização está nas mãos do fundador da empresa.	Nascimento
A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples.	Nascimento
O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo “boca a boca”.	Nascimento
O poder decisório da organização é dividido entre muitos donos e investidores.	Crescimento
Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros etc.) e, com isso, nos tornamos diferenciados.	Crescimento
O processamento de informações pode ser descrito como monitorador, de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos.	Crescimento
A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores de nível intermediário que utilizam alguma sistemática que ainda é bem superficial.	Crescimento
Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.	Maturidade
O poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas.	Maturidade
A estrutura organizacional da empresa está baseada na visão departamental e funcional.	Maturidade
O processamento de informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos.	Maturidade
Somos uma organização com diretores e acionistas.	Renovação
A estrutura organizacional da empresa é formalizada	Renovação
A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle.	Renovação
O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados.	Renovação
A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle.	Declínio
O processamento de informações não é muito sofisticado.	Declínio
O processamento das informações é utilizado de maneira não plena.	Declínio

O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo.	Declínio
---	----------

Quadro 6 - Constructo para identificar o Estágio de CVO

Fonte: Adaptado de Frezatti *et al.* (2010).

Todas as assertivas do constructo teórico constantes nesse bloco contemplaram os fatores de tamanho da empresa, estrutura organizacional, processamento de informações e tomada de decisões (conforme modelo proposto por Lester, Parnell e Carraher, 2003) e foram captadas sob a escala *Likert*, ou seja, sob escala ordinal, com opostos semânticos (1 a 5), (FREZATTI *et al.* 2010), sendo, 1 para discordo totalmente e 5 para concordo totalmente, além dos níveis intermediários (2, 3 e 4), que proporcionam ao respondente o poder de decisão em diferentes graus de discordância e concordância moderados em relação a cada afirmação do questionário. Salienta-se que, apesar da disposição agrupada, demonstrada no quadro 5, as assertivas, no questionário aplicado, apresentaram-se de maneira aleatória, visando atender os pressupostos estatísticos (CORREIA, 2010).

3.4.3 Bloco 3 – Artefatos de contabilidade gerencial

Este bloco do questionário aborda os Artefatos de Contabilidade Gerencial demonstrados no Quadro 3, os quais, por sua vez, são classificados pelo IFAC (2001) em 4 estágios evolutivos.

Nesta etapa, pretendeu-se - após compilação dos dados -, construir um quadro síntese dos Artefatos de Contabilidade Gerencial, de acordo com a frequência registrada pelo respondente (via escala de *Likert* de 5 pontos).

O Quadro 7, expõe o conteúdo que relaciona o constructo teórico das assertivas integrantes do questionário aplicado ao respectivo Artefato de Contabilidade Gerencial a ser verificado.

Constructo – 1º Estágio	Artefato
A sua empresa quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou custo do serviço prestado, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, incorridos no período de apuração.	Custeio Absorção
A sua empresa quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida ou custo do serviço prestado, soma apenas os custos variáveis (matéria-prima, por exemplo) incorridos	Custeio Variável

no período de apuração.	
A sua empresa possui um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixa quais são os montantes esperados no final do período de apuração e compara com o custos reais.	Custeio Padrão
A sua empresa mede o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.	Retorno sobre o Investimento
A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa e/ou fluxo de caixa projetado no processo decisório	Demonstração do Fluxo de Caixa
Constructo – 2º Estágio	Artefato
A sua empresa, quando realiza investimentos de longo prazo, costuma levar em consideração que o dinheiro tem valor ao longo do tempo e calcula quanto os futuros pagamentos somados a um custo inicial estariam valendo atualmente (VPL).	Valor Presente
A sua empresa, anualmente, elabora um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.	Orçamento
A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa e/ou fluxo de caixa projetado no processo decisório	Demonstração do Fluxo de Caixa
Constructo – 3º Estágio	Artefato
A sua empresa gerencia os custos por meio de atividades, encontrando bases que representam as relações entre os custos das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os bens e serviços consomem atividades.	Custeio Baseado em Atividades (ABC)
A sua empresa, sistematicamente, realiza comparação dos processos e dos resultados (preços, por exemplo) com empresas do mesmo setor de atividade, buscando criar novos padrões e/ou melhorar o resultado da empresa.	<i>Benchmarking</i>
A sua empresa elabora um instrumento formal, de longo prazo, no qual se apresentam a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos e direcionando os rumos da organização.	Planejamento Estratégico
Constructo – 4º Estágio	Artefato
A sua empresa monitora a execução da estratégia de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiro e não financeiros - com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.	<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>

Quadro 7 - Relação entre os constructos teóricos e os Artefatos de Contabilidade Gerencial

Fonte: Adaptado de Correia (2010).

As 12 assertivas integrantes do terceiro bloco, e explanadas no Quadro 7, possuem como base o autor Valeriano, uma vez que, em 2012, realizou pesquisa semelhante nas 250 empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010, objetivando identificar qual a relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos de contabilidade gerencial, justificando assim a escolha das assertivas.

Ressalta-se ainda que as assertivas, segundo Valeriano (2012), foram validadas junto a especialistas, mestrandos, mestres e doutores. Cada assertiva está relacionada a um artefato

de contabilidade gerencial, exceto pela demonstração de fluxo de caixa (DFC), pois como já dito, esse instrumento não é classificado pela pesquisa do IFAC.

3.5 TRATAMENTO DOS DADOS

Salomon (1999, p.231) *apud* Valeriano, 2012, diz que a análise dos resultados “consiste no emprego de técnicas derivadas da lógica, da matemática e da estatística e tem por finalidade fornecer ao pesquisador os elementos de inferência”. Dessa forma, o presente capítulo versa sobre os procedimentos executados para a análise dos dados, visando elucidar a problemática da pesquisa.

3.5.1 Avaliação da confiabilidade da escala utilizada

Segundo Pinto e Chavez (2012) “um questionário devidamente elaborado deve levar em consideração dois aspectos muito importantes: sua validade e sua confiabilidade”.

O questionário aplicado às empresas foco do estudo, já havia sido validado por outros pesquisadores, sendo o bloco referente à identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional, por Lester, Parnell e Carraher (2003), e o bloco de identificação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por Correia, em 2010. Entretanto a validade também está atrelada à confiabilidade (ALMEIDA, SANTOS E COSTA, 2010).

Dessa forma, fez-se o uso de um dos principais estimadores de confiabilidade, o Alfa de Cronbach. Cortina (1993) *apud* Almeida, Santos e Costa (2010), afirma que o “coeficiente alfa é certamente uma das ferramentas estatísticas mais importantes e difundidas em pesquisas envolvendo a construção de testes e sua aplicação”, ainda, é um “índice utilizado para avaliar a magnitude em que os itens de um instrumento estão correlacionados” (CORTINA, 1993 *apud* ALMEIDA, SANTOS E COSTA, 2010).

Ressalta-se que há alguns parâmetros a serem considerados no tocante ao coeficiente auferido pelo α de Cronbach, a Tabela 3 ilustra o grau de confiabilidade do questionário de acordo com os valores encontrados.

Tabela 4 - Confiabilidade do Questionário de acordo com o valor de Alfa

Coefficiente - Alfa de Cronbach	Confiabilidade
Acima de 0,90	Inconsistente
De 0,70 a 0,90	Alta
Abaixo de 0,70	Baixa/Questionável

Fonte: Elaborada com dados de ALMEIDA, SANTOS E COSTA, 2010.

Segundo Almeida, Santos e Costa (2010), o valor de alfa superior a 0,90 indica que pode haver redundância ou duplicação nas respostas dos itens, tornando a escala inconsistente. Nesse sentido o ideal é que os itens redundantes sejam descartados, de maneira que o valor máximo almejado seja 0,90.

Salienta-se que o valor de α é afetado pelo número de itens que compõe um constructo, de tal forma que, um número maior de itens implica diretamente na variância, gerando um valor superestimado da consistência da escala (ALMEIDA, SANTOS E COSTA, 2010).

Diante do exposto, foi utilizado o pacote de *software* estatístico *SPSS* para calcular o coeficiente α de Cronbach, visando quantificar a consistência interna obtida pela aplicação do questionário, o qual possibilitou a comparação com estudos anteriores, como o de Lester, Parnell e Carraher (2003) e de Frezatti *et al.* (2010).

3.5.2 Identificação dos estágios de CVO

Visando atender ao primeiro objetivo específico da pesquisa, a identificação dos estágios de Ciclo de Vida Organizacional das empresas respondentes deu-se a partir da análise descritiva das assertivas que fizeram parte do constructo (distribuídas em cinco grupos de quatro afirmativas) e o posterior confronto das médias atribuídas para cada questão, com base na escala *Likert* de cinco pontos.

Destarte, para análise de cada assertiva, auferiram-se os valores de 1 a 5, conforme grau de concordância do respondente, possibilitando o cálculo da média para cada assertiva e consequentemente demonstrando o atual estágio de ciclo de vida organizacional da entidade, através da média preponderante.

Para classificação das empresas que obtiveram médias iguais em mais de uma fase, utilizou-se como critério de desempate, o confronto das respostas dadas às assertivas

vinculadas ao fator de processamento de informações, uma vez que, segundo Lester, Parnell e Carraher (2003) *apud* Correia (2010), este fator é imprescindível para identificação do estágio característico do ciclo de vida organizacional. As afirmativas correspondentes ao fator de processamento de informações estão representadas no Quadro 8:

Assertiva	Estágio CVO
A13 - O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca".	Nascimento
A14 - O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos.	Crescimento
A15 - O processamento das informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos.	Maturidade
A16 - O processamento das informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados.	Renovação
A18 - O processamento das informações é utilizado de maneira não plena.	Declínio

Quadro 8 - Assertivas como critério de desempate

Fonte: Elaboração própria

Salienta-se que, caso a entidade analisada sob o critério de desempate mencionado, tenha assinalado grau de concordância idêntico, seu estágio de ciclo de vida foi considerado “indefinido”, uma vez que não julgou-se correto arbitrar tal classificação, levando em consideração a mesma linha de pensamento de Correia (2010).

3.5.3 Identificação da utilização dos artefatos de CG

Propendendo atender ao segundo objetivo específico, a verificação da utilização dos artefatos de contabilidade gerencial por parte das empresas respondentes, deu-se a partir de análise descritiva, baseada na escala *Likert* (1 a 5), que possibilitou estimar o grau de utilização de cada artefato, ou seja, identificar quais as ferramentas gerenciais mais utilizadas pelas entidades. Adicionalmente, por meio das médias preponderantes atribuídas a cada instrumento gerencial (segregados em 4 estágios evolutivos, conforme IFAC) foi possível relacionar o estágio de CVO com os artefatos de CG

3.5.4 Verificação da usabilidade de testes paramétricos

Para atender ao restante dos objetivos específicos, fez-se necessário primeiramente a verificação de alguns testes, como: O teste de *Shapiro-Wilk* para identificar a normalidade da distribuição, e o teste de *Levene* que busca evidenciar a homogeneidade da variância (FIELD, 2009, p.112-117), diante disso puderam ser aplicados os demais testes paramétricos.

3.5.5 Identificação da correlação entre os estágios de CVO e artefatos de CG

Com intuito de cumprir o terceiro objetivo específico da pesquisa, optou-se pela utilização da correlação de *Pearson* (r). Tal metodologia evidencia o grau de associação linear entre duas variáveis, ou seja, o quanto as variáveis possuem semelhanças quando seus escores são distribuídos, e suas variâncias seguem um padrão linear (FIGUEIREDO FILHO E SILVA JUNIOR, 2009).

Da mesma forma que o alfa de *Cronbach*, o coeficiente de *Pearson* possui alguns parâmetros que devem ser observados, uma vez que este é limitado à escala entre -1 e 1 (FIGUEIREDO FILHO E SILVA JUNIOR, 2009).

Segundo Cohen (1988) *apud* Field (2009 p. 57), valores entre 0,10 e 0,29 podem ser considerados baixos; escores entre 0,30 e 0,49 podem ser considerados como médios; e valores entre 0,50 e 1 podem ser interpretados como altos. Ainda vale salientar que há outras classificações ligeiramente díspares, entretanto, via de regra, quanto mais próximo de 1 (seja positivo ou negativo), maior é o grau de dependência estatística linear entre as variáveis, em contrapartida quanto mais próximo de zero, menor é a força dessa relação.

Adicionalmente, Figueiredo Filho e Silva Junior (2009), citam que algumas condições precisam ser satisfeitas para que seja possível analisar a correlação de *Pearson* (r), tais condições são:

- As variáveis devem ser quantitativas (contínuas ou discretas).
- Os valores observados devem estar normalmente distribuídos (Importante para amostras pequenas, pois quanto menor a amostra de observações, maior é a dispersão em relação à curva de normalidade).

- Necessidade de análise de *Outliers*, uma vez que o coeficiente de correlação é fortemente afetado pela presença dos mesmos.
- As observações devem ser independentes, ou seja, a ocorrência de uma observação não influencia a ocorrência de outra observação.

Nesse sentido, a correlação de *Pearson* foi escolhida por sua adequação frente ao objetivo da pesquisa. Ainda, todos os pressupostos supracitados foram plenamente atendidos, uma vez que as observações são quantitativas (1 a 5), os *Outliers* foram analisados, e os grupos, ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial são independentes, entretanto, no tocante ao pressuposto da normalidade das observações, foram considerados apenas os grupos (estágios) que evidenciaram mais de 10 observações, uma vez que para contemplar também o modelo de regressão, são necessárias no mínimo 10 observações para a variável previsor, tornando o modelo confiável (FIELD, 2009 p.181).

Para rejeitar a hipótese nula H_0 , de que não há relação entre o ciclo de vida e os artefatos de contabilidade gerencial, o parâmetro de Cohen (1988) *apud* Figueiredo Filho e Silva Junior (2009) foi considerado. A regra de decisão é rejeitar a hipótese nula H_0 , se o valor do coeficiente de Pearson encontrado for maior que 0,50. Adicionalmente a isso, o nível de significância utilizado na pesquisa foi $\alpha = 5\%$, visto que segundo Valeriano (2012), é o nível mais utilizado nas pesquisas acadêmicas. Portanto caso o p-valor (PV) encontrado seja superior a $\alpha = 5\%$, a hipótese é desconsiderada.

3.5.6 Explicação da correlação entre os estágios de CVO e artefatos de CG

Finalmente, atendendo ao quarto e último objetivo proposto, a explicação do comportamento da relação existente entre o ciclo de vida organizacional e os artefatos de contabilidade gerencial, deu-se por uma regressão linear simples com dados em corte, coletados no mesmo momento temporal (GUJARATI, 2009 p.46).

Contudo, antes de um maior aprofundamento do modelo de regressão, faz-se necessária uma explanação no que tange à terminologia e notação de alguns termos, conforme Figura 3.

Variável X (Estágio CVO)	Variável Y (Estágio CG)
Independente ⇕ Explicativa ⇕ Previsor ⇕ Regressor	Dependente ⇕ Explicada ⇕ Previsto ⇕ Regressando

Figura 3 - Terminologia e Notação das Variáveis
 Fonte: Adaptado de Gujarati (2009 p.44).

Segundo Gujarati (2008 p. 44), a regressão simples (bivariada) é utilizada quando pretende-se estudar a dependência de uma variável em relação a uma única variável explicativa. Ainda, o modelo escolhido para a análise da regressão foi o método dos múltiplos quadrados ordinários (MQO), que segundo o mesmo autor é o método mais utilizado, simples e convincente, para analisar uma regressão.

A análise de regressão está estreitamente relacionada com a análise de correlação, entretanto, conceitualmente é muito diferente, visto que a regressão tenta estimar ou prever o valor médio de uma variável com base nos valores fixados de outras variáveis (GUJARATI, 2008 p.43). Para tanto é utilizada a fórmula: $\gamma = \alpha + \beta x$.

Em que (γ) representa a variável dependente que será explicada e (x) representa a variável explicativa. O intercepto (α), também chamado de constante, representa o valor de (γ) quando (x) assume o valor zero, em outras palavras, representa o valor da média esperada de (γ). O coeficiente de regressão (β) representa a mudança observada em (γ) associada ao aumento de uma unidade em (x), (FIGUEIREDO FILHO *et al.* 2011).

Diante do exposto as observações encontradas pelo resultado da média preponderante, para o estágio de CVO de cada empresa da amostra, bem como a média da utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial agrupados em estágios (conforme classificação do IFAC) foram submetidas ao MQO no pacote de *software* estatístico SPSS, onde o estágio de CVO assumiu a posição de variável independente X e o estágio da contabilidade gerencial, a variável dependente Y com intervalo de confiança delimitado em 95%.

Ressalta-se que a regressão por MQO deve levar em consideração algumas propriedades ideais para que seja válida, Gujarati (2009 p.92), corrobora dizendo que tais propriedades estão contidas no Teorema de *Gauss-Markov*, ainda segundo Figueiredo Filho *et al.* (2011), uma adequada utilização da regressão por MQO, propicia o Melhor Estimador Linear Não-Viesado (MELNV).

Contemplando o supracitado, elencam-se os pressupostos considerados na pesquisa: (i) Relação linear entre as variáveis; (ii) Homocedasticidade; (iii) Independência entre os termos de erro; (iv) Distribuição normal dos termos de erro.

Os testes para a validação dos pressupostos foram realizados via *software* estatístico, da mesma forma que o modelo de regressão. O teste para identificar a linearidade entre as variáveis (i) bem como a normalidade dos erros (iv) foram executados via *Gretl*. Ademais, visando atender ao pressuposto (ii) da homocedasticidade dos resíduos, foi utilizado o método de *Levene*, uma vez que esse busca a homogeneidade da variância (FIELD, 2009, p.117), por sua vez, o pressuposto (iii) que faz menção à independência entre os erros foi testado pelo método de *Durbin-Watson* (d), esse teste estatístico segundo Field (2009, p. 179), revela sempre um número entre 0 e 4, sendo que números entre 0 e 1 indicam correlação positiva, 3 e 4 correlação negativa e, quanto mais próximo de 2 (parâmetro desejado), há indicação de que os resíduos não possuem correlação, ambos os testes (ii) e (iii) foram executados via *SPSS*.

Adicionalmente, para verificar a significância do modelo de regressão MQO, foi utilizado o teste (f) ANOVA. Vale lembrar que o p-valor utilizado na presente pesquisa para todos os testes foi 0,05 (95% de significância).

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1 BLOCO 1 - IDENTIFICAÇÃO DO RESPONDENTE E ESTRUTURA DA EMPRESA

O instrumento de coleta de dados, disponibilizado através da ferramenta *Google Docs*, foi enviado ao correio eletrônico das 59 empresas associadas ao Núcleo de Tecnologia da Informação, mais especificamente ao Arranjo Produtivo Local de Tecnologia da Informação do sudoeste do Paraná, das quais 34 responderam, correspondendo a um retorno expressivo de aproximadamente 57,6%. A primeira indagação aos respondentes mencionou o cargo ocupado pelos mesmos, e estão ilustrados na Figura 4.

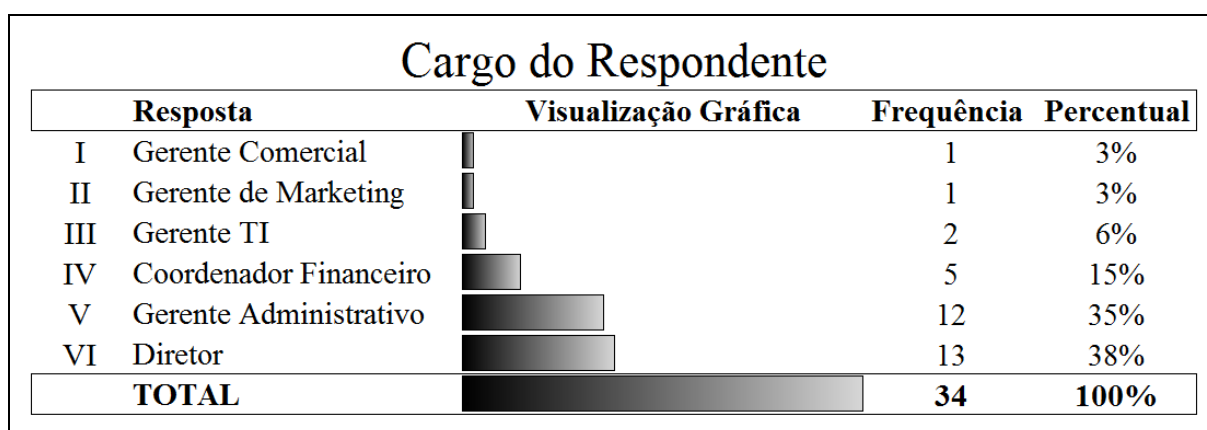


Figura 4 - Cargo do Respondente

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Constatou-se, conforme Figura 4, que a grande maioria dos respondentes ocupa o cargo de diretor ou gerente administrativo nas organizações, ao grau de 38% e 35%, respectivamente. Os demais respondentes configuram-se por ocuparem os cargos de Coordenador Financeiro e Gerência de Tecnologia da Informação, de Marketing ou Comercial.

Adicionalmente, buscou-se evidenciar o tempo de atuação de cada empresa no mercado de tecnologia, conforme Figura 5.

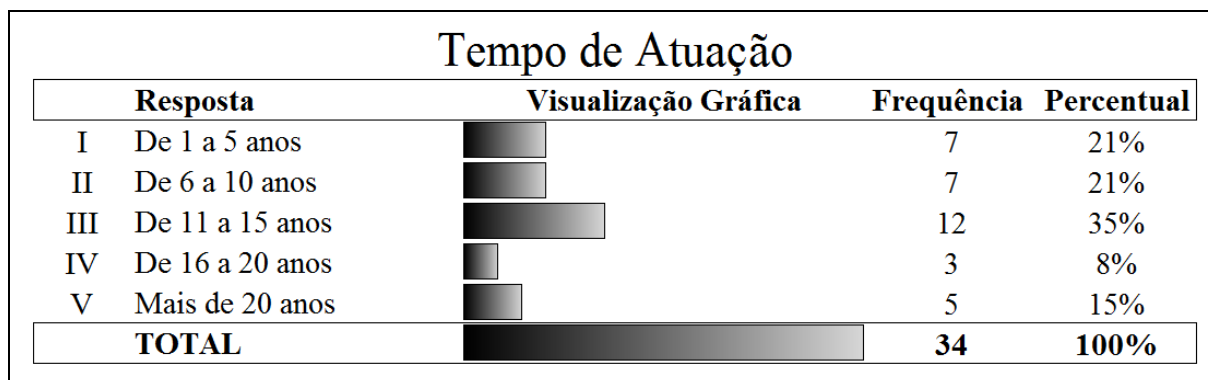


Figura 5 - Tempo de Atuação
Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Foi possível constatar na Figura 5, que o tempo de atuação prevalecente nas entidades esta acima de 6 anos, inferindo que 79% da amostra possui amplo tempo de atuação no mercado (vide Figura 5). É significativa ainda a participação de empresas relativamente novas com tempo de atuação entre 1 e 5 anos (fundadas entre 2009 e 2014), que correspondem a aproximadamente 21% dos respondentes.

Com relação ao regime tributário de cada organização, a Figura 6 expõe os dados encontrados para a amostra.

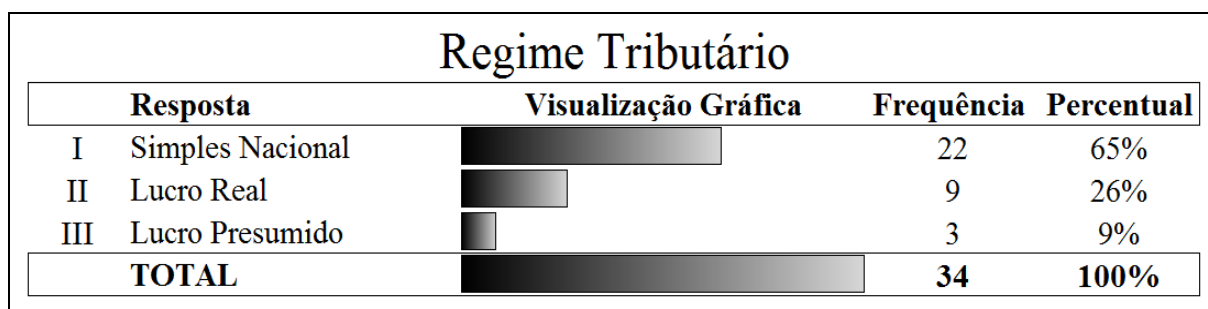


Figura 6 - Regime Tributário
Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Conforme ilustra-se na Figura 6, apurou-se que a ampla maioria (65%) está enquadrada no Simples Nacional, seguido do regime Lucro Real e Presumido, com participação de 26% e 9%, respectivamente.

Levando-se em consideração a Figura 7, que delinea a representatividade do faturamento anual bruto das empresas, verificou-se que 47% das organizações integram a margem de até R\$ 360.000,00, concluindo-se que a classificação do porte dessas empresas,

segundo a Receita Federal é de Microempresa - ME. Ainda, as Empresas de Pequeno Porte – EPP (faturamento anual na faixa de R\$ 360.000,01 a R\$ 3.600.000,00) representam cerca de 41%.

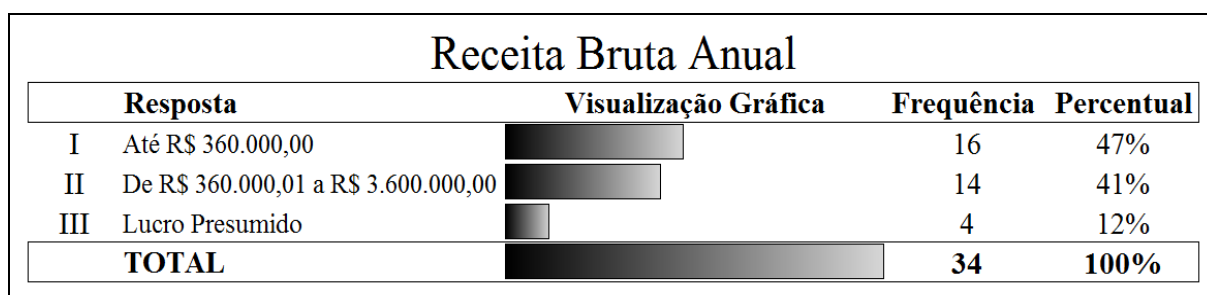


Figura 7 - Receita Bruta Anual
Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Analisando a Figura 8, constatou-se que, da totalidade das organizações pesquisadas, aproximadamente 74% pertencem à atividade econômica de Comércio e Prestação de Serviços, inferindo que existem cerca de três empresas desta categoria para cada empresa da atividade de desenvolvimento de *software* (Indústria).

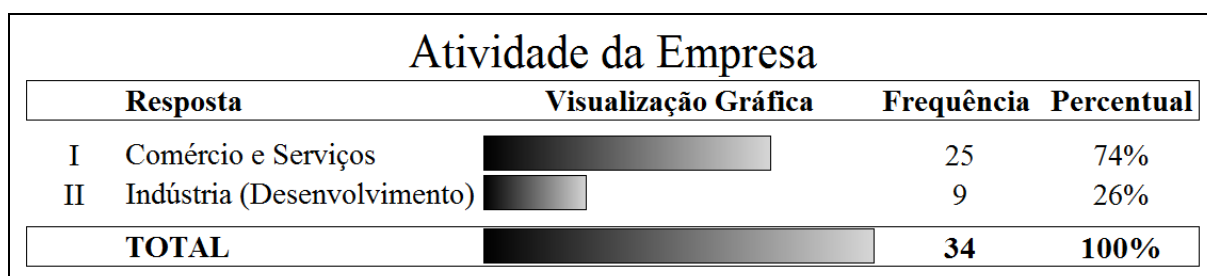


Figura 8 - Atividade da Empresa
Fonte: Dados da pesquisa (2014)

De acordo com os dados apresentados nas Figuras 9 e 10, pode-se verificar novamente o porte das organizações, uma vez que, conforme já citado na Seção II deste trabalho, para finalidades bancárias, exportações e diversas outras circunstâncias, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) utiliza-se do “número de empregados” para tal classificação.

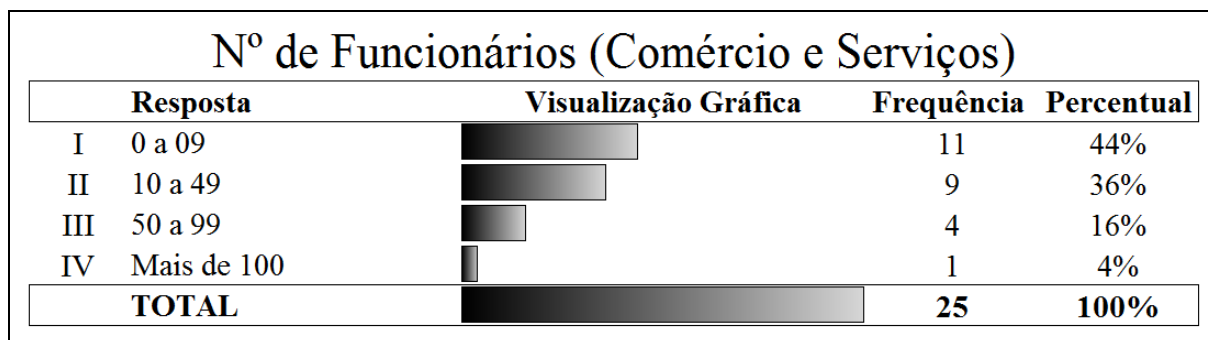


Figura 9 - Nº de funcionários - Comércio e Serviços

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Nesse sentido, observou-se que para as empresas da atividade de comércio e prestação de serviços, 80% configuram-se como micro e pequenas empresas e 20% como empresas de médio e grande porte.

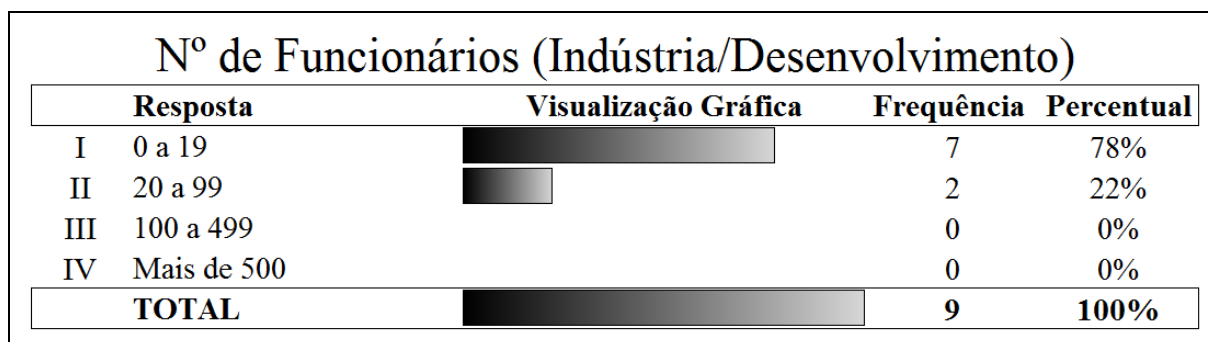


Figura 10 - Nº de funcionários - Indústria (Desenvolvimento)

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Para as empresas de desenvolvimento, por sua vez, averiguou-se a predominância das microempresas ao vulto de 78%, enquanto que as demais (22%) classificam-se como Empresas de Pequeno Porte – EPP.

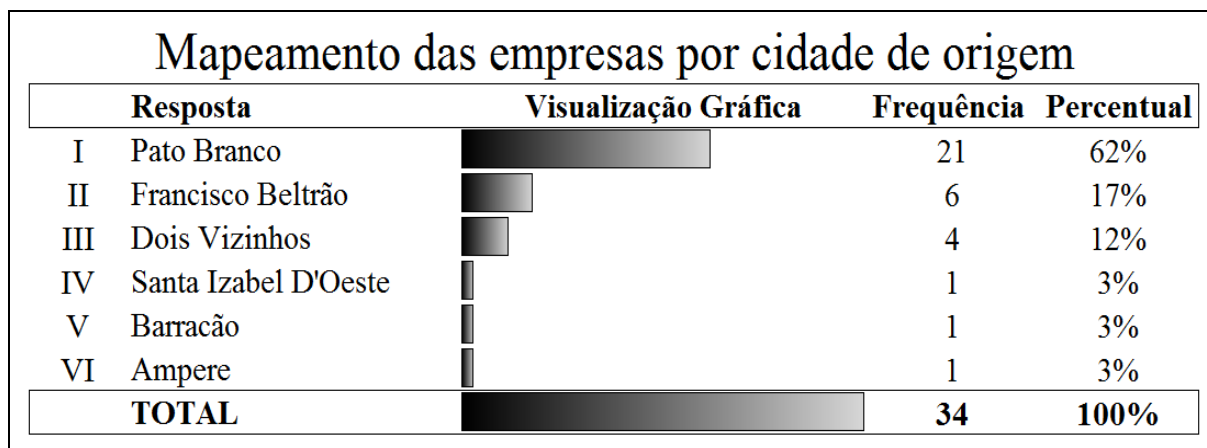


Figura 11 - Mapeamento das empresas por cidade de origem

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Finalmente, no que tange a dimensão geográfica, observou-se na Figura 11, que a grande maioria (62%) das respondentes possui sede na cidade de Pato Branco, 18% na cidade de Francisco Beltrão e 12% em Dois Vizinhos. As demais empresas (aproximadamente 9% da totalidade) possuem origem nas cidades de Ampere, Barracão ou Santa Izabel D'Oeste.

4.2 BLOCO 2 – INDICADORES PARA MENSURAÇÃO DO ESTÁGIO DO CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL

Inicialmente, a análise da confiabilidade da escala do bloco 2, realizou-se a partir dos constructos referentes ao Ciclo de Vida Organizacional, conforme o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003), os quais foram submetidos ao estimador de confiabilidade denominado alfa de *Cronbach*.

Ressalta-se que, apesar do parâmetro ideal ser 0,70, Frezatti *et al.* (2010), assegura que, o baixo número de itens nos constructos influencia diretamente no cálculo do alfa, e reforça, ainda, que tal problema esteve presente no estudo original de Lester, Parnell e Carraher (2003).

Dessa forma, a Tabela 4, dispõe o comparativo entre os coeficientes observados na presente pesquisa, bem como no trabalho de Frezatti *et al* (2010) e no estudo de Lester, Parnell e Carraher (2003).

Tabela 5 - Comparativo dos resultados de confiabilidade – Estágios de Ciclo de Vida Organizacional

Construto	Coeficiente Alfa de <i>Cronbach</i>		
	α	Frezatti <i>et. al</i> (2010).	Lester, Parnell e Carraher (2003).
Nascimento	0,495	0,50	0,75
Crescimento	0,498	0,53	0,62
Maturidade	0,475	0,62	0,57
Renovação	0,405	0,37	0,81
Declínio	0,556	0,34	0,85

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

De acordo com o modelo de CVO proposto, buscou-se mapear os estágios de nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio, cruzando os fatores: tamanho da empresa, estrutura da organização, processamento de informações e tomada de decisão, com as respectivas respostas das empresas.

4.2.1 Caracterização do Estágio Nascimento

Considerando as variáveis do estágio de nascimento e os graus de 4 e 5 na escala de pesquisa, constatou-se, conforme Tabela 5, que as assertivas vinculadas aos fatores de estrutura e tomada de decisões obtiveram concordância de 79,41% e 73,53%, respectivamente. Tais pontuações demonstram que no referido estágio de CVO, as variáveis mais significativas são: (a) A07 – A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples e; (b) A04 – O poder decisório da organização está nas mãos do fundador da empresa.

As demais assertivas que constituem o constructo, relacionadas ao tamanho da empresa e ao processamento de informações, impetraram aceitação em 44,11% (A01 – Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes) e 35,30% (A13 – O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo “boca a boca”).

Verificou-se ainda baixa uniformidade nas respostas, uma vez que mais de 73,5% das empresas apresentaram características intrínsecas aos fatores estrutura e processo decisório, e menos de 44% refletiram os fatores de tamanho e processamento das informações.

Tabela 6 - Caracterização do Estágio Nascimento

	Escala para estágio Nascimento					TOTAL VÁLIDO
	1	2	3	4	5	
Fator: Tamanho						
A01 - Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes.						
Fi	4	6	9	12	3	34
FI%	11,76%	17,65%	26,47%	35,29%	8,82%	100%
Fator: Tomada de Decisões						
A04 - O poder decisório da organização esta nas mãos do fundador da empresa.						
Fi	4	3	2	8	17	34
FI%	11,76%	8,82%	5,88%	23,53%	50,00%	100%
Fator: Estrutura Organizacional						
A07 - A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples.						
Fi	2	2	3	7	20	34
FI%	5,88%	5,88%	8,82%	20,59%	58,82%	100%
Fator: Processamento de Informações						
A13 - O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca".						
Fi	10	9	3	6	6	34
FI%	29,41%	26,47%	8,82%	17,65%	17,65%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Destarte, conclui-se que, para o universo pesquisado, a maior participação dos gestores como detentores do "poder" decisório não depende do tamanho da empresa ou do processamento das informações, contudo, tal participação está ligada ao fator “estrutura organizacional”, tendo em vista que 79,41% responderam que a estrutura da organização pode ser considerada simples, coincidindo com os achados de Correia (2010). Ademais, essa inferência pode ser produto da cultura organizacional das empresas estudadas, uma vez que 85% da totalidade configuraram-se como ME ou EPP (conforme Figuras 9 e 10).

4.2.2 Caracterização do Estágio Crescimento

Levando em consideração a Tabela 6, sobre o mapeamento do ciclo de vida das organizações sob a perspectiva do estágio de crescimento, observou-se pouca uniformidade nas respostas e que a variável mais relevante (maior aceitação às escalas 4 e 5) refere-se ao fator de processamento das informações (A14 - 67,65%). As demais assertivas, que juntamente compõem o constructo, oscilaram entre 14,7% e 41,1% de concordância por parte das organizações, inferindo que os fatores (a) tamanho da organização (A12), (b) estrutura

organizacional (A20) e (c) tomada de decisões (A05) influenciam a caracterização do referido estágio de maneira mais branda.

Tabela 7 - Caracterização do Estágio Crescimento

	Escala para estágio Crescimento					TOTAL VÁLIDO
	1	2	3	4	5	
Fator: Tomada de Decisões						
A05 - O poder decisório da organização é dividido entre muitos donos e investidores.						
Fi	20	3	6	3	2	34
FI%	58,82%	8,82%	17,65%	8,82%	5,88%	100%
Fator: Tamanho						
A12 - Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros, etc.) e, com isso, nos tornamos diferenciados.						
Fi	7	7	6	7	7	34
FI%	20,59%	20,59%	17,65%	20,59%	20,59%	100%
Fator: Processamento de Informações						
A14 - O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos.						
Fi	2	3	6	17	6	34
FI%	5,88%	8,82%	17,65%	50,00%	17,65%	100%
Fator: Estrutura Organizacional						
A20 - A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores de nível intermediário que utilizam alguma sistemática que ainda é bem superficial.						
Fi	8	13	7	4	2	34
FI%	23,53%	38,24%	20,59%	11,76%	5,88%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

4.2.3 Caracterização do Estágio Maturidade

Verificou-se, de acordo com a Tabela 7, que não houve uniformidade nas respostas às assertivas vinculadas ao estágio de maturidade, destacando-se apenas o fator "estrutura organizacional" (A08 - A estrutura organizacional da empresa está baseada na visão departamental e funcional) ao vulto de 73,53% de concordância. Apurou-se ainda que 47,06% das empresas assinalaram 4 ou 5 na escala de pesquisa para a afirmativa A15 (o processamento das informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos); e 38,23% para A02 (Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser). Fato relevante é que nenhuma das empresas pesquisadas concordou com a assertiva A06 (o poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas).

Tabela 8 - Caracterização do Estágio Maturidade

	Escala para estágio Maturidade					TOTAL VÁLIDO
	1	2	3	4	5	
Fator: Tamanho						
A02 - Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.						
Fi	7	6	8	12	1	34
FI%	20,59%	17,65%	23,53%	35,29%	2,94%	100%
Fator: Tomada de Decisões						
A06 - O poder decisório da organização esta nas mãos de um grande número de acionistas.						
Fi	31	1	2	0	0	34
FI%	91,18%	2,94%	5,88%	0,00%	0,00%	100%
Fator: Estrutura Organizacional						
A08 - A estrutura organizacional da empresa está baseada na visão departamental e funcional.						
Fi	2	3	4	6	19	34
FI%	5,88%	8,82%	11,76%	17,65%	55,88%	100%
Fator: Processamento de Informações						
A15 - O processamento das informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos.						
Fi	4	5	9	11	5	34
FI%	11,76%	14,71%	26,47%	32,35%	14,71%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

4.2.4 Caracterização do Estágio Renovação

No tocante ao estágio de renovação, observou-se novamente, a partir da Tabela 8, que não houve uniformidade nas respostas às variáveis do constructo, tendo em vista que, das quatro assertivas, três (relacionadas aos fatores de tamanho da empresa, A03; tomada de decisão, A10 e; processamento de informações, A16) apresentaram concordância parcial e plena de aproximadamente 22% e uma (relacionada ao fator estrutural da organização) auferiu concordância de 73,53%. Neste contexto, percebe-se uma maior concordância à assertiva A09 – A estrutura organizacional da empresa é formalizada.

Tabela 9 - Caracterização do Estágio Renovação

	Escala para estágio Renovação					(Continua) TOTAL VÁLIDO
	1	2	3	4	5	
Fator: Tamanho						
A03 - Somos uma organização com diretores e acionistas.						
Fi	18	4	4	3	5	34
FI%	52,94%	11,76%	11,76%	8,82%	14,71%	100%

Tabela 10 - Caracterização do Estágio Renovação

	Escala para estágio Renovação					(Conclusão)
	1	2	3	4	5	TOTAL VÁLIDO
Fator: Estrutura Organizacional						
A09 - A estrutura organizacional da empresa é formalizada.						
Fi	3	2	4	14	11	34
FI%	8,82%	5,88%	11,76%	41,18%	32,35%	100%
Fator: Tomada de Decisões						
A10 - A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle.						
Fi	10	6	10	5	3	34
FI%	29,41%	17,65%	29,41%	14,71%	8,82%	100%
Fator: Processamento de Informações						
A16 - O processamento das informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados.						
Fi	9	12	6	5	2	34
FI%	26,47%	35,29%	17,65%	14,71%	5,88%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

4.2.5 Caracterização do Estágio Declínio

Constatou-se, de acordo com os dados apresentados na Tabela 9, que não houve uniformidade nas respostas às assertivas vinculadas ao estágio de declínio, destacando-se apenas o fator "tomada de decisões" (o processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo) com 61,76% de concordância. Apurou-se ainda que 41,18% das empresas assinalaram concordância parcial e plena na escala de pesquisa para a afirmativa A11 (A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle), 32,35% para a assertiva A17 (o processamento das informações não é muito sofisticado) e; 26,47% para A18 (o processamento das informações é utilizado de maneira não plena).

Tabela 11 - Caracterização do Estágio Renovação

	Escala para estágio Declínio					(Continua)
	1	2	3	4	5	TOTAL VÁLIDO
Fator: Estrutura Organizacional						
A11 - A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle.						
Fi	5	5	10	9	5	34
FI%	14,71%	14,71%	29,41%	26,47%	14,71%	100%

Tabela 12 - Caracterização do Estágio Renovação

	Escala para estágio Declínio					(Conclusão)
	1	2	3	4	5	TOTAL VÁLIDO
Fator: Tamanho						
A17 - O processamento das informações não é muito sofisticado.						
Fi	8	7	8	7	4	34
FI%	23,53%	20,59%	23,53%	20,59%	11,76%	100%
Fator: Processamento de Informações						
A18 - O processamento das informações é utilizado de maneira não plena.						
Fi	8	10	7	5	4	34
FI%	23,53%	29,41%	20,59%	14,71%	11,76%	100%
Fator: Tomada de Decisões						
A19 - O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo.						
Fi	4	8	1	17	4	34
FI%	11,76%	23,53%	2,94%	50,00%	11,76%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

4.2.6 Classificação das Empresas em Cada Ciclo Organizacional

A identificação dos estágios de CVO das empresas respondentes deu-se a partir da análise descritiva das assertivas que fizeram parte do constructo e o posterior confronto das médias atribuídas para cada questão com base na escala de concordância de 1 a 5.

As empresas EMP1, EMP4, EMP6, EMP9, EMP12, EMP17, EMP19, EMP28 e EMP 34, obtiveram médias iguais em dois ou três estágios, em virtude disso foram submetidas ao critério de desempate com base nas assertivas referentes ao fator de processamento de informações. Entretanto, as empresas EMP12, EMP28 e EMP34 mantiveram-se empatadas, não atendendo ao objetivo proposto, dessa forma foram excluídas do agrupamento por estágio.

A classificação final das 31 empresas restantes (de acordo com a média preponderante) está representada na Tabela 10.

Tabela 13 - Classificação das Empresas conforme média preponderante

	(Continua)				
	NASCIMENTO	CRESCIMENTO	MATURIDADE	RENOVAÇÃO	DECLÍNIO
EMP2	4,00	1,75	2,25	2,75	2,25
EMP3	4,75	2,25	1,75	1,75	3,25
EMP5	3,75	2,75	2,25	2,25	3,00
EMP7	4,75	3,75	2,75	3,00	2,25

Tabela 14 - Classificação das Empresas conforme média preponderante

	NASCIMENTO	CRESCIMENTO	MATURIDADE	RENOVAÇÃO	(Conclusão) DECLÍNIO
EMP10	3,75	2,50	2,25	3,25	1,50
EMP11	4,50	3,00	3,00	2,00	4,25
EMP13	3,50	2,25	3,25	3,25	2,25
EMP14	4,50	2,50	2,50	2,50	3,75
EMP18	3,75	2,25	2,50	1,75	2,75
EMP20	4,50	2,25	2,00	2,50	2,50
EMP26	4,00	3,00	3,5	2,50	2,25
EMP27	4,25	3,00	3,25	3,25	4,00
EMP32	4,25	2,00	2,00	2,00	3,25
EMP9	3,00	3,25	3,00	3,25	1,50
EMP15	2,75	4,00	3,00	2,75	1,75
EMP17	3,00	3,75	2,50	3,75	2,75
EMP23	3,00	3,75	3,50	2,75	3,25
EMP29	1,25	3,00	2,75	2,75	1,75
EMP30	3,25	3,50	3,00	2,75	3,00
EMP6	2,75	3,25	3,50	2,25	3,50
EMP8	2,75	1,75	3,50	3,25	3,00
EMP19	2,25	2,75	3,25	2,50	3,25
EMP16	3,75	2,75	3,25	4,00	3,25
EMP24	2,75	2,75	3,50	3,75	2,75
EMP31	2,50	3,50	3,50	4,25	1,50
EMP33	3,50	2,00	3,25	4,00	2,50
EMP1	3,75	4,00	1,50	2,00	4,00
EMP4	3,25	2,50	3,00	2,50	3,25
EMP21	3,25	3,25	3,00	2,25	3,50
EMP22	3,25	2,00	3,00	2,00	3,75
EMP25	4,00	1,50	2,00	2,00	5,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Levando em consideração o grupo de empresas classificadas nos cinco estágios de ciclo de vida organizacional, constatou-se, conforme Tabela 11, que a grande maioria (doravante denominada “grupo 1”), encontra-se no estágio de nascimento, representando 41,94% da amostra. Os demais grupos auferiram certa uniformidade, representando entre 9,68% e 19,35% da totalidade.

Tabela 15 - Classificação CVO

	Observações	Frequência	(Continua) Grupo
Nascimento	13	41,94%	1
Crescimento	6	19,35%	2
Maturidade	3	9,68%	3

Tabela 16 - Classificação CVO

Estágios	Observações	Frequência	(Conclusão)
			Grupo
Renovação	4	12,90%	4
Declínio	5	16,13%	5
N = 31			

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Para fins elucidativos, ilustra-se na Tabela 12, a comparação entre a média de cada grupo de empresas vinculadas ao estágio de nascimento, crescimento, maturidade, renovação ou declínio, demonstrando novamente que as entidades apresentam características de todos os estágios e a classificação não configura-se como algo estático.

Tabela 17 - Médias para classificação por grupo de empresas

	Nascimento	Crescimento	Maturidade	Renovação	Declínio
Grupo 1	4,17	2,71	2,58	3,13	3,50
Grupo 2	2,56	3,54	2,58	2,75	2,65
Grupo 3	2,56	2,96	3,42	3,38	2,50
Grupo 4	2,52	3,00	2,67	4,00	2,15
Grupo 5	2,87	2,33	3,25	2,50	3,90

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

4.3 BLOCO 3 – ADESÃO AOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A análise da confiabilidade da escala do bloco 3, realizou-se a partir do bloco como um todo e posteriormente por cada constructo (estágio), os quais foram submetidos ao estimador de confiabilidade denominado alfa de *Cronbach*. A Tabela 13 expõe os coeficientes encontrados pelo resultado do teste.

Tabela 18 - Confiabilidade dos Estágios de Contabilidade Gerencial

Constructo	Itens	Coefficiente Alfa de <i>Cronbach</i> (α)
1º Estágio	5	0,700
2º Estágio	3	0,711
3º Estágio	3	0,828
4º Estágio	1	-
TOTAL 0,881		

Fonte: Elaborada pelos autores.

O valor do coeficiente total (0,881) evidencia alta consistência interna na escala empregada na pesquisa, uma vez que os parâmetros satisfatórios são entre 0,70 e 0,90, da mesma forma quando segregado por constructo, 1º estágio (0,700), 2º estágio (0,711) e 3º estágio (0,828), continuou evidenciando coeficiente aceitável. Ressalta-se, entretanto, que para o constructo que faz referência ao 4º estágio foi impossível o cálculo do coeficiente, tendo em vista que o mesmo possui apenas 1 item (*Balanced Scorecard*).

4.3.1 Caracterização do 1º Estágio

Considerando as assertivas que compõem o constructo para identificação da utilização ou não dos artefatos referentes ao 1º Estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial e os graus de concordância 4 e 5, constatou-se que, na amostra pesquisada, existe grande aceitação aos artefatos “Custeio por Absorção”, “Custeio Padrão”, “Retorno sobre o Investimento”, e principalmente à “Demonstração do Fluxo de Caixa”. Todavia, verificou-se que o “Custeio Variável” é utilizado por uma parcela pouco significativa das empresas.

Tabela 19 - Caracterização do 1º Estágio

	Escala para identificação dos artefatos - 1º Estágio					TOTAL VÁLIDO
	1	2	3	4	5	
Custeio por Absorção						
Fi	1	3	5	11	14	34
FI%	2,94%	8,82%	14,71%	32,35%	41,18%	100%
Custeio Variável						
Fi	11	9	8	5	1	34
FI%	32,35%	26,47%	23,53%	14,71%	2,94%	100%
Custo Padrão						
Fi	3	4	5	14	8	34
FI%	8,82%	11,76%	14,71%	41,18%	23,53%	100%
Retorno Sobre o Investimento						
Fi	2	5	7	13	7	34
FI%	5,88%	14,71%	20,59%	38,24%	20,59%	100%
Demonstração do Fluxo de Caixa						
Fi	1	2	3	11	17	34
FI%	2,94%	5,88%	8,82%	32,35%	50,00%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

De acordo com os dados apresentados na Tabela 14, averiguou-se que 82,35% das entidades pesquisadas utilizam o demonstrativo de fluxo de caixa e/ou fluxo de caixa projetado como subsídio para tomada de decisões e 58,82% medem seus desempenhos relacionando o lucro com o montante investido. Da mesma forma, no que tange às metodologias de custeio, percebeu-se que 73,53% adotam o custeio por absorção (somando todos os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis aos produtos para apurar o custo da mercadoria vendida), 64,71% o método de custeio padrão (fixando valores esperados para o custo em cada apuração) e apenas 17,65% utilizam o custeio variável (somando ao custo da mercadoria vendida, apenas os gastos diretos).

É possível inferir ainda, que tal cenário é proveniente da adequação das empresas às exigências fiscais, uma vez que o custeio por absorção atende às conjecturas da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e, portanto, é o único aceito pelo fisco.

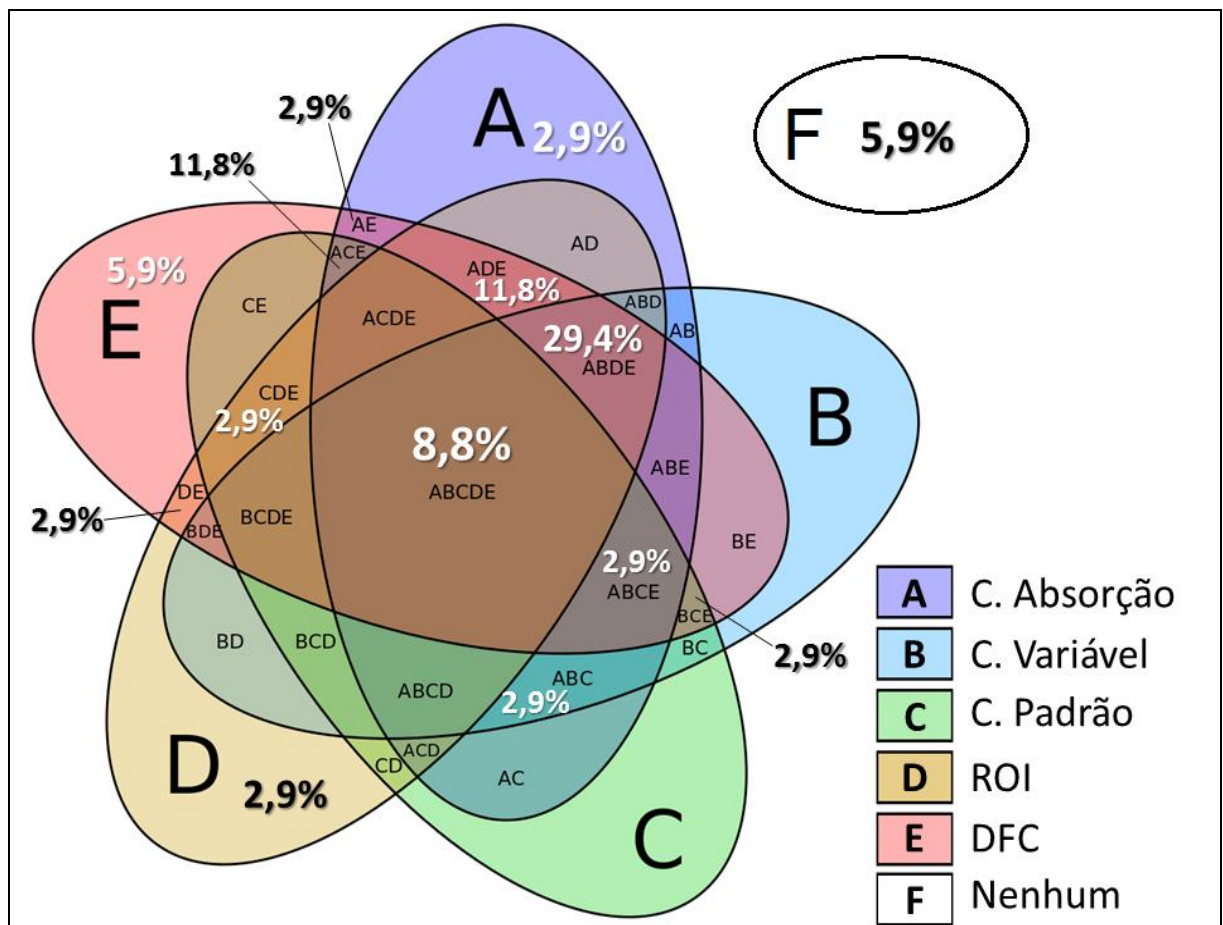


Figura 12 - Diagrama de Utilização dos Artefatos do 1º Estágio
Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Observa-se, na Figura 12, o mapeamento da utilização conjunta dos artefatos do primeiro estágio por parte das empresas estudadas. Constatou-se de maneira individualizada, que 5,9% utilizam exclusivamente o artefato DFC, e 2,9% aderem somente ao custeio por absorção ou retorno sobre o investimento. Adicionalmente, averiguou-se que, de maneira combinada, 29,4% das empresas fazem uso dos artefatos A+B+D+E (custeio por absorção, custeio variável, retorno sobre o investimento e demonstração do fluxo de caixa) e 8,8% valem-se efetivamente de todos os artefatos disponíveis no 1º Estágio. Ressalta-se que 5,9% das empresas afirmaram não utilizar nenhum dos artefatos mencionados. De maneira generalizada, o diagrama ilustrou o comportamento dos dados (resposta positiva das entidades) convergindo-se para o conjunto C (DFC), reafirmando a representatividade e aderência à demonstração do fluxo de caixa.

4.3.2 Caracterização do 2º Estágio

Levando em consideração o segundo estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, bem como a análise descritiva baseada nas respostas às assertivas assinaladas por “concordo parcialmente” e “concordo plenamente”, verificou-se (com base nos dados apresentados na Tabela 15) que as empresas pertencentes ao APL Ti Sudoeste aderem ao artefato “Valor Presente” de maneira mais tímida comparada ao “Orçamento” e, novamente, à “Demonstração do Fluxo de Caixa” que, conforme mencionado em seções anteriores, pra fins dessa pesquisa, pertence ao 1º e 2º Estágios.

Tabela 20 - Caracterização do 2º Estágio

	Escala para identificação dos artefatos - 2º Estágio					TOTAL VÁLIDO
	1	2	3	4	5	
Valor Presente						
Fi	4	4	10	8	8	34
FI%	11,76%	11,76%	29,41%	23,53%	23,53%	100%
Orçamento						
Fi	5	5	4	12	8	34
FI%	14,71%	14,71%	11,76%	35,29%	23,53%	100%
Demonstração do Fluxo de Caixa						
Fi	1	2	3	11	17	34
FI%	2,94%	5,88%	8,82%	32,35%	50,00%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Averiguou-se, portanto, que 58,82% das empresas pesquisadas elaboram, anualmente, um documento formal que demonstra, em caráter quantitativo, o plano de ação da entidade (orçamento). De maneira menos representativa, constata-se que 47,06% das respondentes investem seus recursos considerando que o dinheiro possui valor no decorrer do tempo e calculam o valor atual de fluxos de caixa futuros (valor presente).

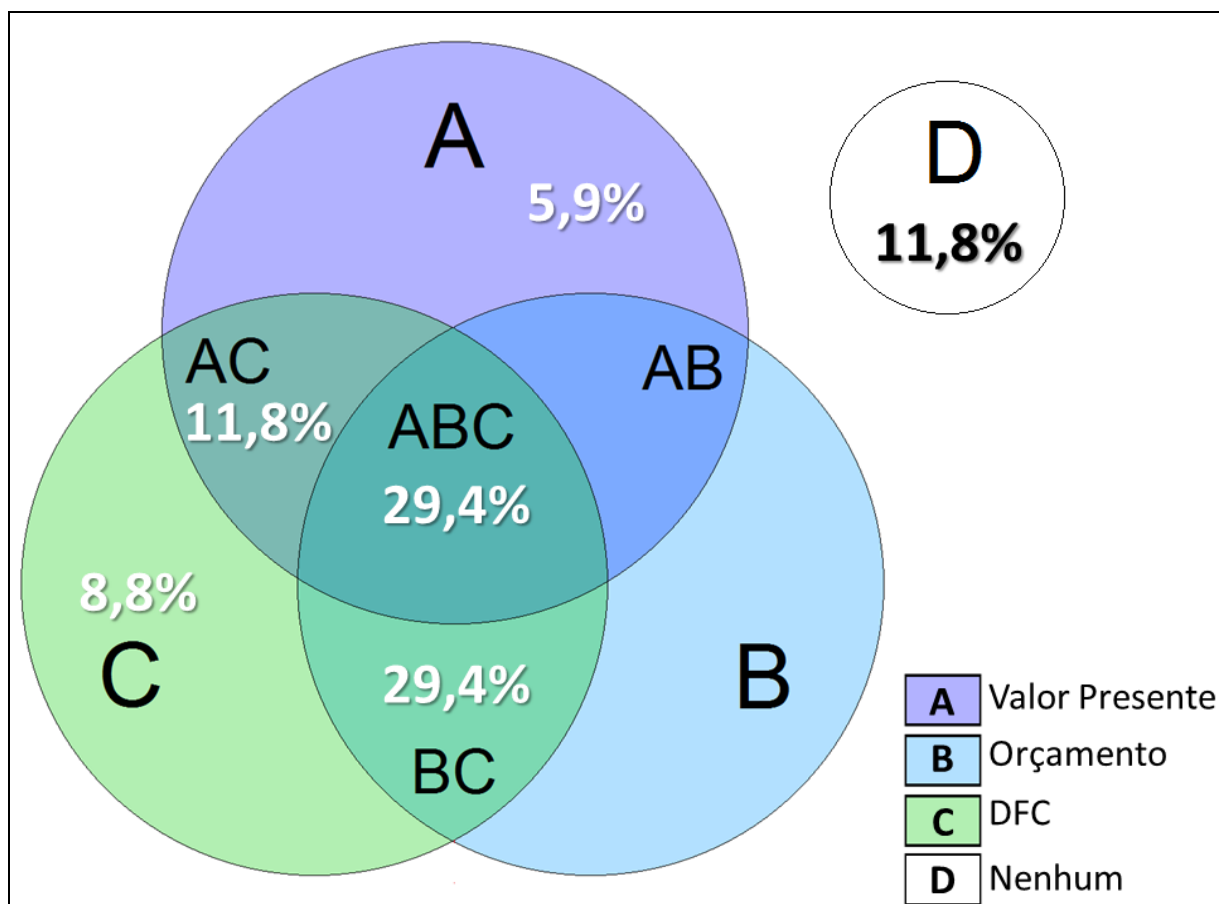


Figura 13 - Diagrama de Utilização dos Artefatos do 2º Estágio
Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Baseando-se na Figura 13, infere-se que, 29,4% da amostra utilizam de maneira conjugada todas as ferramentas gerenciais observadas no segundo estágio. Essa mesma representatividade foi percebida para a quantidade de empresas que aderem somente aos artefatos “Orçamento” e “DFC”. Pouco menos que 6% valem-se, exclusivamente, do instrumento “Valor Presente” e 8,8% da demonstração do fluxo de caixa. Percebeu-se ainda que 11,8% das empresas utilizam os artefatos A+C (Valor Presente e DFC), mesmo percentual das entidades que afirmaram não empregar nenhum dos instrumentos.

Em uma análise ampla, averiguou-se novamente, que a maioria das empresas pesquisadas está contida no conjunto que representa a demonstração do fluxo de caixa (C), enfatizando a capilaridade deste instrumento, quando comparado à aderência ao Valor Presente e Orçamento.

4.3.3 Caracterização do 3º Estágio

Baseando-se nos pontos 4 e 5 da escala de concordância associada às assertivas do constructo, constatou-se que existe certa uniformidade na utilização dos artefatos pertencentes ao 3º Estágio da Contabilidade Gerencial, tendo em vista que, em média, 57,8% das empresas afirmaram utilizar o “Custeio ABC”, o “*Benchmarking*” e o “Planejamento Estratégico”, de acordo com a Tabela 16.

Tabela 21 - Caracterização do 3º Estágio

	Escala para identificação dos artefatos - 3º Estágio					TOTAL VÁLIDO
	1	2	3	4	5	
Custeio ABC						
Fi	3	0	13	11	7	34
FI%	8,82%	0,00%	38,24%	32,35%	20,59%	100%
Benchmarking						
Fi	3	3	8	10	10	34
FI%	8,82%	8,82%	23,53%	29,41%	29,41%	100%
Planejamento Estratégico						
Fi	3	4	6	8	13	34
FI%	8,82%	11,76%	17,65%	23,53%	38,24%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Destarte, verificou-se que 61,76% das organizações elaboram instrumento formal no qual evidenciam as estratégias organizacionais e estabelecem metas a serem atingidas a longo prazo, direcionando os rumos da empresa (Planejamento Estratégico). A atitude sistêmica de comparação dos processos e resultados com empresas do mesmo nicho de mercado (*Benchmarking*) foi observada por 58,82% das entidades, com o intuito de criar novos padrões que otimizem o resultado. Ademais, 52,94% afirmaram gerenciar os custos por atividades

(custeio ABC), pois reconhecem que estas consomem os recursos e conseqüentemente são consumidas pelos produtos e serviços.

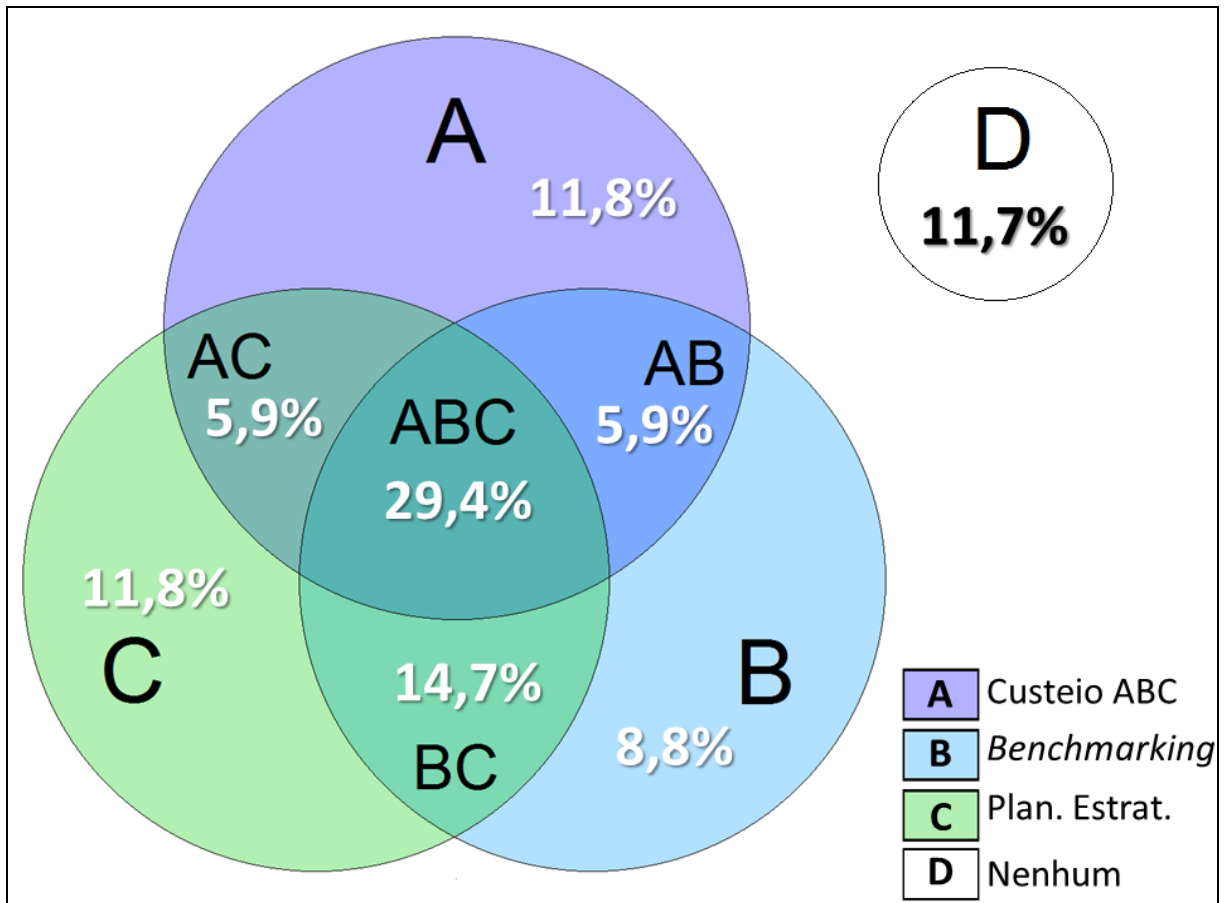


Figura 14 - Diagrama de Utilização dos Artefatos do 3º Estágio
Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Conforme Figura 14, averiguou-se que grande parte das empresas (29,4%) afirma utilizar todos os artefatos analisados com base no 3º Estágio (Custeio ABC, *Benchmarking* e Planejamento Estratégico), por outro lado, cerca de 11,7% da amostra alegam não aderirem à nenhum dos instrumentos. Observa-se ainda que, o Custeio por atividade (ABC) e o Planejamento Estratégico têm aceitação exclusiva por parte de 11,8% das empresas, superior ao percentual auferido para a utilização específica do *Benchmarking* (8,8%). Salienta-se que, de maneira relevante, quase 15% das entidades analisadas responderam que utilizam, conjuntamente, o *Benchmarking* e o Planejamento Estratégico como ferramental para tomada de decisões.

Analisando o diagrama, de maneira geral, visualizou-se claramente a representatividade do Planejamento Estratégico na amostra analisada, tendo em vista a capilaridade dos dados no conjunto C, que representa o referido artefato.

4.3.4 Caracterização do 4º Estágio

Constatou-se, para a assertiva que representa o artefato do 4º Estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, que 20 empresas assinalaram “concordo parcialmente” ou “concordo plenamente” na escala de pesquisa (representada na Tabela 17), demonstrando a efetiva utilização do *Balanced Scorecard* pela maioria dos pesquisados.

Tabela 22 - Caracterização do 4º Estágio

	Escala para identificação dos artefatos - 4º Estágio					TOTAL VÁLIDO
	1	2	3	4	5	
	BSC (<i>Balanced Scorecard</i>)					
Fi	1	6	7	9	11	34
FI%	2,94%	17,65%	20,59%	26,47%	32,35%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Dessa forma, possibilita-se a inferência de que 58,82% das entidades respondentes utilizam indicadores de desempenho (sejam eles financeiros ou não) baseados no ponto de vista dos clientes, dos processos internos, do aprendizado e crescimento e ainda das finanças, visando balancear a execução da estratégia organizacional.

4.3.5 Compêndio da Utilização dos Artefatos Gerenciais

Conforme mencionado, a verificação da utilização dos artefatos de contabilidade gerencial, por parte das empresas respondentes, baseou-se na análise da escala *Likert* de cinco pontos e possibilitou identificar quais os artefatos gerenciais mais utilizados pelas empresas da amostra. Assim sendo, a Tabela 18 ilustra a comparação generalizada do efetivo emprego

dos instrumentos gerenciais, por parte das entidades objetos do estudo, através do confronto entre as respostas positivas (4 e 5) cada artefato.

Tabela 23 - Utilização dos Artefatos de Contabilidade Gerencial

Artefatos	Percentual de Utilização	Ranking de Utilização
Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)	82,35%	1°
Custeio por Absorção	73,53%	2°
Custeio Padrão	64,71%	3°
Planejamento Estratégico	61,76%	4°
<i>Benchmarking</i>	58,82%	5°
Orçamento	58,82%	5°
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	58,82%	5°
Retorno sobre o Investimento (ROI)	58,82%	5°
Custeio ABC	52,94%	6°
Valor Presente (VP)	47,06%	7°
Custeio Variável	17,65%	8°

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Constata-se que, de maneira geral, há adesão aos artefatos gerenciais “DFC”, “Custeio por Absorção”, “Custeio Padrão” e “Planejamento Estratégico” por parte da maioria dos gestores das organizações. Em contrapartida, percebe-se que o “Custeio Variável” é utilizado por menos de um quinto das entidades.

Com o intuito de aprofundar a análise, as empresas foram organizadas conforme classificação do ciclo de vida enquanto que os artefatos foram agrupados por estágios de contabilidade gerencial (e para cada organização, sua respectiva média de utilização dos instrumentos), possibilitando relacionar tais variáveis. A disposição mencionada está representada na Tabela 19.

Tabela 24 - Utilização dos Artefatos Gerenciais por Estágios

		(Continua)			
		1° Estágio	2° Estágio	3° Estágio	4° Estágio
NASCIMENTO	EMP2	3,20	2,67	3,67	2,00
	EMP3	4,00	3,67	2,67	2,00
	EMP5	3,00	2,00	2,00	5,00
	EMP7	5,00	5,00	5,00	5,00

Tabela 19 - Utilização dos Artefatos Gerenciais por Estágios

		(Conclusão)			
		1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
NASCIMENTO	EMP10	3,40	4,00	4,33	5,00
	EMP11	4,20	5,00	5,00	4,00
	EMP13	3,40	3,67	4,33	2,00
	EMP14	3,40	3,67	3,00	4,00
	EMP18	3,00	3,00	3,67	3,00
	EMP20	4,40	4,00	5,00	5,00
	EMP26	3,80	4,00	4,67	5,00
	EMP27	3,20	3,67	3,33	4,00
	EMP32	3,40	2,67	3,67	3,00
CRESCIMENTO	EMP9	3,60	4,67	3,67	4,00
	EMP15	4,40	4,00	4,33	5,00
	EMP17	4,20	4,67	4,33	4,00
	EMP23	3,20	2,67	3,33	3,00
	EMP29	4,20	5,00	5,00	5,00
	EMP30	3,80	4,00	5,00	5,00
MATURIDADE	EMP6	3,60	4,00	4,00	4,00
	EMP8	3,00	3,67	3,67	4,00
	EMP19	4,20	4,00	3,67	4,00
RENOVAÇÃO	EMP16	3,60	4,00	3,33	5,00
	EMP24	3,40	4,00	3,67	3,00
	EMP31	4,00	5,00	4,67	5,00
	EMP33	4,00	3,67	4,33	4,00
DECLÍNIO	EMP1	2,60	1,67	2,67	2,00
	EMP4	3,40	3,67	3,33	3,00
	EMP21	2,80	3,33	3,00	2,00
	EMP22	3,20	2,00	1,00	3,00
	EMP25	1,00	1,00	1,00	1,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

O agrupamento das empresas ilustrado na Tabela 19, conforme o estágio de Ciclo de Vida Organizacional e a referida utilização dos artefatos classificados por estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial possibilitou a construção do modelo de correlação e regressão. Tais métodos forneceram dados de suma importância para responder aos objetivos da pesquisa, bem como elucidar a problemática definida.

4.4 CORRELAÇÃO ENTRE O ESTÁGIO DE CVO E OS ESTÁGIOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Após alocar as empresas devidamente em seus estágios conforme classificação das médias buscou-se correlacionar os estágios de CVO e os estágios de Contabilidade Gerencial, todavia para efeito de amostra foram considerados apenas os grupos com mais de 10 observações. Dessa forma, pôde-se avaliar apenas o estágio “Nascimento”, uma vez que o mesmo constatou 13 observações.

Visando justificar a adequada utilização dos testes paramétricos foram realizados os testes de normalidade da distribuição (Tabela 20) e homogeneidade das variâncias (Tabela 21), tendo em vista que esses são os principais pressupostos que devem ser atendidos.

Tabela 25 - Teste de Normalidade

<i>Shapiro-Wilk</i>				
H0 - A distribuição é normal				
Teste	Estatística	p – Valor	Decisão	Classificação
Nascimento x 1º Estágio	0,961	0,404	Aceita-se H0	Paramétrico
Nascimento x 2º Estágio	0,938	0,118	Aceita-se H0	Paramétrico
Nascimento x 3º Estágio	0,936	0,106	Aceita-se H0	Paramétrico
Nascimento x 4º Estágio	0,873	0,004	Rejeita-se H0	Não Paramétrico

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Com base no teste de *Shapiro-Wilk*, delimitado ao nível de significância em 5%, a hipótese nula (H0) foi rejeitada apenas para o agrupamento “Nascimento x 4º Estágio”, constando que a distribuição do mesmo não é normal, em contrapartida, para os demais grupos a hipótese nula foi aceita, aprovando as amostras ao uso dos testes paramétricos.

Tabela 26 - Teste de Homogeneidade das Variâncias

<i>Levene</i>				
H0 - A distribuição das variâncias é homogênea				
Teste	Estatística	p - Valor	Decisão	Classificação
Nascimento x 1º Estágio	1,382	0,251	Aceita-se H0	Paramétrico
Nascimento x 2º Estágio	2,780	0,108	Aceita-se H0	Paramétrico
Nascimento x 3º Estágio	8,688	0,007	Rejeita-se H0	Não Paramétrico
Nascimento x 4º Estágio	16,630	0,000	Rejeita-se H0	Não Paramétrico

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Similarmente, averiguou-se via teste de *Levene*, que as variâncias somente são homogêneas nos agrupamentos “Nascimento x 1º Estágio” e “Nascimento x 2º Estágio”, pois a hipótese nula (H0) foi aceita com nível de significância superior a 5% possibilitando a utilização de técnicas de análise paramétricas para os referidos agrupamentos.

Devidamente atestados, os grupos “Nascimento x 1º Estágio” (Tabela 22), e “Nascimento x 2º Estágio” (Tabela 23), foram submetidos à técnica de Correlação paramétrica de *Pearson*, esse método permitiu identificar o relacionamento linear existente entre as variáveis com significância de 95%.

Tabela 27 - Correlação entre estágio nascimento e 1º estágio da contabilidade gerencial.

GRUPO 1	NASCIMENTO		1º ESTÁGIO	
		X		Y
EMP2		4,00		3,20
EMP3		4,75		4,00
EMP5		3,75		3,00
EMP7		4,75		5,00
EMP10		3,75		3,40
EMP11		4,50		4,20
EMP13		3,50		3,40
EMP14		4,50		3,40
EMP18		3,75		3,00
EMP20		4,50		4,40
EMP26		4,00		3,80
EMP27		4,25		3,20
EMP32		4,25		3,40
CORRELAÇÃO			0,72049019	
P – Valor			0,003	

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

As variáveis “Nascimento” e “1º Estágio” obtiveram grande efeito de correlação (acima de 0,50), com alto grau de significância (p-valor 0,003), demonstrando que as variáveis possuem relacionamento relevante e direto. A Figura 15 ilustra o comportamento dessa relação.

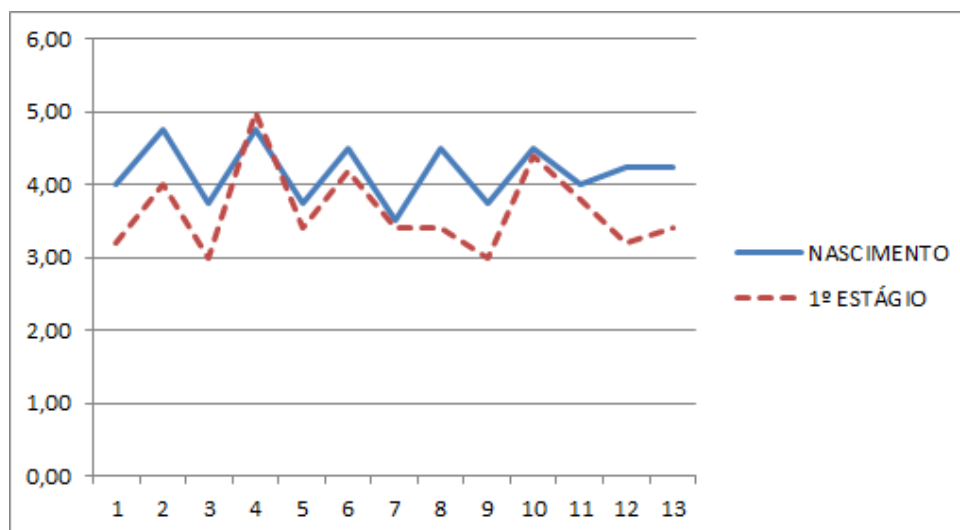


Figura 15 - Correlação Nascimento x 1º Estágio
Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Percebe-se com base no gráfico que as variáveis se relacionam de forma direta, ou seja, quando a variável “Nascimento” aumenta, a variável “1º Estágio” tende a aumentar. Dito de outra forma, quanto mais a empresa estiver associada frente às características do estágio nascimento, maior tende a ser o nível de utilização dos artefatos do 1º estágio de Contabilidade Gerencial (Custeio por absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Retorno sobre o Investimento e Demonstração do Fluxo de Caixa). Entretanto como já relatado pelo coeficiente de correlação, nem sempre isso acontece, pois a relação não é perfeita (1,00).

Tabela 28 - Correlação entre estágio nascimento e 2º estágio da contabilidade gerencial.

GRUPO 1	NASCIMENTO	2º ESTÁGIO
	X	Y
EMP2	4,00	2,67
EMP3	4,75	3,67
EMP5	3,75	2,00
EMP7	4,75	5,00
EMP10	3,75	4,00
EMP11	4,50	5,00
EMP13	3,50	3,67
EMP14	4,50	3,67
EMP18	3,75	3,00
EMP20	4,50	4,00
EMP26	4,00	4,00
EMP27	4,25	3,67
EMP32	4,25	2,67
CORRELAÇÃO	0,50994937	
P – Valor	0,037	

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

A correlação encontrada para as variáveis constantes na Tabela 23 demonstrou grande efeito, uma vez que é superior a 0,50, e com relevância de 96,3% (p-valor 0,037). Tal relação pode ser visualizada na Figura 16.

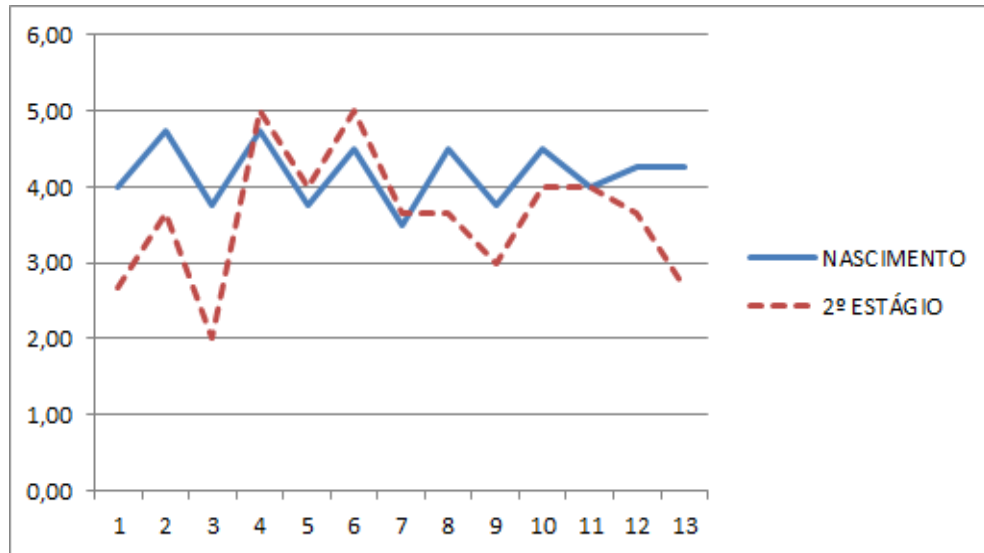


Figura 16 - Correlação Nascimento x 2º Estágio
Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Observa-se no gráfico que a variável “2º Estágio” se relaciona de forma direta com a variável “Nascimento”, contudo tal relação se dá de maneira mais tímida quando esta última é comparada ao “1º Estágio”. Da mesma forma, infere-se que a utilização dos instrumentos do 2º Estágio de Contabilidade Gerencial (Valor Presente, Orçamento e Demonstração do Fluxo de Caixa) está ligada ao grau de associação da empresa ao estágio de “Nascimento”.

4.5 REGRESSÃO LINEAR

Visando explicar como se comporta a correlação entre o estágio Nascimento do modelo de Ciclo de Vida Organizacional e o 1º e 2º estágios de Contabilidade Gerencial, utilizou-se o modelo de regressão linear por MQO. Para tanto, fez-se necessário identificar a adequação das amostras aos pressupostos do modelo.

As amostras foram submetidas aos testes de Linearidade, Homocedasticidade, Normalidade dos resíduos e Independência dos resíduos, nos *softwares* estatísticos *Gretl* e *SPSS*, e os resultados de cada teste estão dispostos nas Tabelas 24 e 25.

Tabela 29 - Pressupostos Regressão Linear (Nascimento x 1º Estágio)

NASCIMENTO x 1º ESTÁGIO		
Linearidade		
H0 - A relação é linear		
Estatística	p – Valor	Decisão
3,021	0,0822	Aceita-se H0
Levene – Homocedasticidade		
H0 - A distribuição das variâncias é homogênea		
Estatística	p – Valor	Decisão
1,382	0,251	Aceita-se H0
Normalidade dos resíduos		
H0 - O erro tem distribuição normal		
Estatística	p – Valor	Decisão
0,838	0,6576	Aceita-se H0
ANOVA		
H0 - Não existe impacto estatisticamente significativo das variáveis independentes sobre a variável dependente		
Estatística	p – Valor	Decisão
11,874	0,005	Rejeita-se H0
Durbin-Watson - Independência dos resíduos		
Estatística	Parâmetro	Conclusão
1,77	1 < dw > 3	Os resíduos são independentes

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

No tocante ao pressuposto da linearidade, o estimador calculado auferiu valor de 3,021 com p-valor de 0,0822, considerando a hipótese nula (H_0) verdadeira, tendo em vista que $p\text{-valor} > 0,05$ (parâmetro estabelecido a priori). Nesse sentido, conclui-se que a relação entre as variáveis é linear.

Da mesma forma, o pressuposto de homocedasticidade, baseado no teste de *Levene*, possibilitou concluir que a distribuição das variâncias é homogênea, uma vez que o valor auferido pela estatística é de 1,382, com p-valor de 0,251, maior que 0,05, confirmando a hipótese nula (H_0).

Considerando a normalidade dos resíduos, verificou-se que a hipótese nula (H_0) foi admitida, ou seja, os resíduos possuem distribuição normal, confirmada pelo $p\text{-valor} > 0,05$ ($0,657 > 0,05$).

Calculando, por sua vez, o grau de significância do modelo de regressão, observou-se, a partir do teste ANOVA que o impacto estatístico da variável independente X (estágio de nascimento do ciclo de vida organizacional) sobre a variável dependente Y (1º Estágio da contabilidade gerencial) é significativa, refutando-se a hipótese nula ($p\text{-valor} < 0,05$).

Finalmente, o teste de *Durbin-Watson* buscou verificar se existe ou não correlação entre os resíduos da regressão. O valor de 1,77, auferido pela técnica, sugere que os resíduos são independentes, satisfazendo o pressuposto.

Tabela 30 - Pressupostos Regressão Linear (Nascimento x 1º Estágio)

NASCIMENTO x 2º ESTÁGIO		
Linearidade		
H0 - A relação é linear		
Estatística	p – Valor	Decisão
1,315	0,251	Aceita-se H0
Levene – Homocedasticidade		
H0 - A distribuição das variâncias é homogênea		
Estatística	p – Valor	Decisão
2,780	0,108	Aceita-se H0
Normalidade dos resíduos		
H0 - O erro tem distribuição normal		
Estatística	p – Valor	Decisão
1,349	0,510	Aceita-se H0
ANOVA		
H0 - Não existe impacto estatisticamente significativo das variáveis independentes sobre a variável dependente		
Estatística	p – Valor	Decisão
3,876	0,075	Aceita-se H0
Durbin-Watson - Independência dos resíduos		
Estatística	Parâmetro	Conclusão
1,054	1 < dw > 3	Os resíduos são independentes

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

De maneira similar à análise dos pressupostos para a regressão “Nascimento x 1º Estágio”, as variáveis do estágio de nascimento relacionadas ao 2º estágio de Contabilidade Gerencial foram submetidas aos testes estatísticos de (i) linearidade, (ii) homocedasticidade (técnica de *Levene*), (iii) normalidade dos resíduos, (iv) independência dos resíduos (*Durbin-Watson*) e (v) significância do modelo (ANOVA).

Destarte, os valores de p-valor para os exames (i), (ii) e (iii) foram superiores ao parâmetro predefinido de 0,05, possibilitando aceitar a hipótese nula (H_0). Adicionalmente, o

valor estatístico para o teste *Durbin-Watson* foi satisfatório, inferindo que os resíduos da regressão são independentes.

Contudo, no que tange à validade do modelo em explicar a variação de Y (2º Estágio Contabilidade Gerencial) em função de X (estágio de nascimento do CVO), o teste ANOVA permitiu concluir que a regressão não é significativa, aceitando-se a hipótese nula de que não existe impacto entre as variáveis ($p\text{-valor} > 0,05$). Dessa maneira a relação “Nascimento x 2º Estágio” não atendeu aos pressupostos da regressão, impossibilitando a construção do modelo.

4.5.1 Método MQO para Análise da Correlação entre o Estágio Nascimento e o 1º Estágio da Contabilidade Gerencial.

O método dos mínimos quadrados (MQO) possibilitou elucidar a correlação entre a associação do Estágio Nascimento e o 1º Estágio da Contabilidade Gerencial no tocante a direção (positiva ou negativa), e magnitude (fraca ou forte) FIGUEIREDO FILHO *et al.* 2011. Nesse sentido apresentam-se na Tabela 26 os dados calculados via *software* estatístico - *SPSS*.

Tabela 31 - Método dos mínimos quadrados utilizando as observações de 1 a 13 (Variável dependente Y “1º Estágio da Contabilidade Gerencial”).

	Coefficiente	R ²	p-valor
Constante	-0,726761		0,58006
Estágio de vida Nascimento (X)	1,04789	0,5191	0,00547

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Ao grau de significância de 0,005468 ($p\text{-valor}$), o R² representa o poder do MQO em explicar a variação de Y, na equação: $\gamma = \alpha + \beta x$. Desta forma, as variações da utilização dos artefatos classificados no 1º Estágio de Contabilidade Gerencial pelas 13 empresas enquadradas no estágio Nascimento, são explicadas pelo modelo de regressão com um poder (R²) de 51,91%, e uma confiabilidade de 99,45%, concluindo que o Estágio de Ciclo de Vida

Organizacional exerce grande impacto sobre a utilização dos artefatos gerenciais, evidências similares foram relatadas em outros estudos como o de Correia (2010) e Valeriano (2012).

Nesse contexto tem-se dispostos na Tabela 27, o nível ideal da utilização de artefatos gerenciais (Y) em função da atual associação (encontrada pela pesquisa) de cada empresa com os fatores do estágio Nascimento (X).

Tabela 32 - Cálculo da variável Y em função de X.

Grupo 1	$\gamma = \alpha + \beta x$			
	γ	A	B	X
EMP2	3,46	-0,726761	1,04789	4,00
EMP3	4,25	-0,726761	1,04789	4,75
EMP5	3,20	-0,726761	1,04789	3,75
EMP7	4,25	-0,726761	1,04789	4,75
EMP10	3,20	-0,726761	1,04789	3,75
EMP11	3,99	-0,726761	1,04789	4,50
EMP13	2,94	-0,726761	1,04789	3,50
EMP14	3,99	-0,726761	1,04789	4,50
EMP18	3,20	-0,726761	1,04789	3,75
EMP20	3,99	-0,726761	1,04789	4,50
EMP26	3,46	-0,726761	1,04789	4,00
EMP27	3,73	-0,726761	1,04789	4,25
EMP32	3,73	-0,726761	1,04789	4,25

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Os valores encontrados para Y auferem os parâmetros ideais para que a associação entre o estágio de ciclo de vida e a utilização dos artefatos do 1º estágio da contabilidade gerencial seja linear.

Esses valores possibilitam inferir que apesar dos artefatos do primeiro estágio da Contabilidade Gerencial possuírem forte correlação com o estágio nascimento, as empresas não os utilizam de maneira plena, pois seu comportamento não é estático. Tal evidência pode ser explicada por Frezatti *et al.* (2010), uma vez que os autores identificaram que, nesse estágio, o planejamento formal não existe de forma relevante, inferindo-se que estas demandam outros instrumentos gerenciais que não são tratados neste modelo de regressão.

Após devidamente ajustados os valores podem ser transpostos sobre a reta de regressão do modelo proposto. A Figura 17 ilustra relação linear ideal para o uso dos artefatos sob a perspectiva do estágio de CVO “Nascimento”.

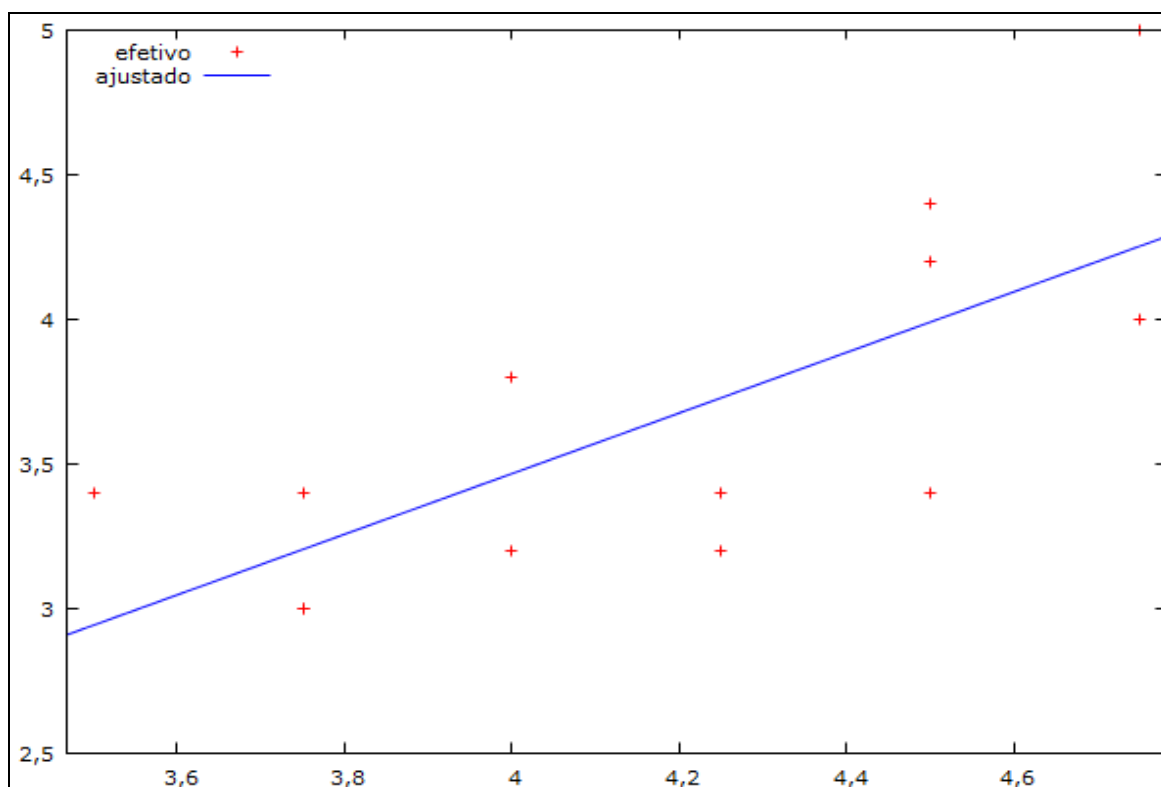


Figura 17 - Reta de Regressão Efetivo vs Ajustado

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Os resíduos refletem a diferença entre a variável efetiva (γ), que representa as médias de cada empresa para a utilização dos artefatos de CG encontrada na pesquisa, e a variável (γ) desejada (explicada pela regressão), e são apresentados na Tabela 28.

Tabela 33 - Resíduos da regressão

	Efetivo (Y)	Desejado	Resíduo
EMP2	3,20	3,46	-0,26
EMP3	4,00	4,25	-0,25
EMP5	3,00	3,20	-0,20
EMP7	5,00	4,25	0,75
EMP10	3,40	3,20	0,20
EMP11	4,20	3,99	0,21
EMP13	3,40	2,94	0,46
EMP14	3,40	3,99	-0,59
EMP18	3,00	3,20	-0,20
EMP20	4,40	3,99	0,41
EMP26	3,80	3,46	0,34
EMP27	3,20	3,73	-0,53
EMP32	3,40	3,73	-0,33

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Ainda é possível visualizar essa diferença pela plotagem dos resíduos, conforme Figura 18.

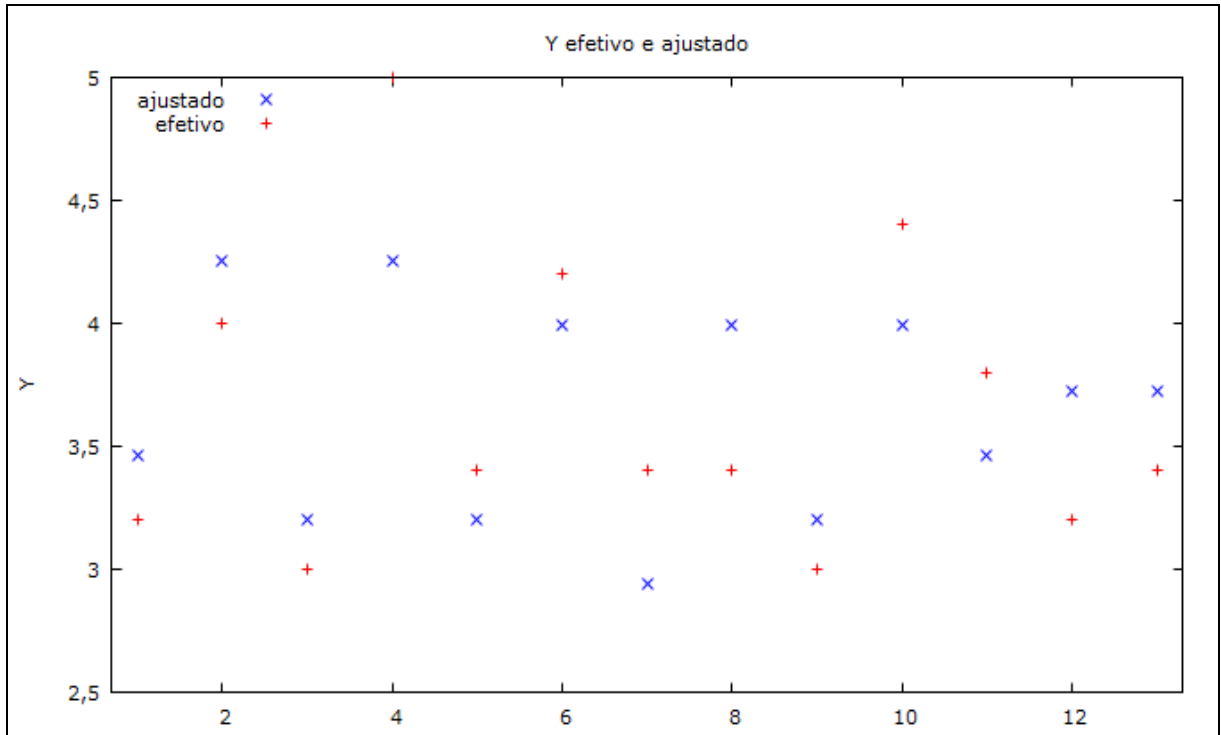


Figura 18 - Plotagem da utilização dos Artefatos Gerenciais (Ajustado x Efetivo)
Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A análise estatística paramétrica dos mínimos quadrados ordinários permitiu explicar, com alta significância, e em grande parte como a relação entre os artefatos do 1º estágio da Contabilidade Gerencial e os fatores do estágio de CVO “Nascimento” se comporta. Entretanto não se pode induzir quais os artefatos específicos que são mais influenciados por este estágio, uma vez que os artefatos (i) Custeio por Absorção, (ii) Custeio Variável, (iii) Custo-Padrão, (iv) Retorno sobre Investimento e (v) Demonstração do Fluxo de Caixa, foram agrupados em um único estágio, conforme indicado pelo IFAC, salvo a DFC, pois tal método é sugerido que seja incorporado neste estágio por Valeriano (2012).

Diante do exposto, as evidências encontradas nesta pesquisa, de que existe relação entre os estágios de CVO e os artefatos da Contabilidade Gerencial, podem ser corroborados pelos estudos de:

Necyk (2008), que buscou através de um estudo de caso ampliar o entendimento de como a Contabilidade Gerencial se desenvolve com o passar do tempo em uma organização, sob a ótica de dois modelos de CVO. O autor retratou que a transição de um estágio para

outro não ocorre necessariamente de maneira linear, e a Contabilidade Gerencial é afetada durante essa transição ou mesmo em um momento de estabilidade da empresa dentro de um estágio.

Frezatti *et al.* (2010), investigou o perfil das empresas brasileiras sob à perspectiva do processo de planejamento estratégico, do orçamento e do controle orçamentário associado às fases do CVO em 111 empresas de médio e grande porte listadas pela EXAME. A pesquisa evidenciou que existe significativa correlação entre os estágios do CVO e o perfil de formalização do planejamento nas empresas pesquisadas.

Antonovz, Pannuci-filho e Espejo (2010), procuraram demonstrar a evolução do uso dos artefatos de Contabilidade Gerencial à luz do CVO, via estudo de caso, o estudo evidenciou que a evolução da entidade esta diretamente atrelada ao efetivo uso dos artefatos gerenciais, entretanto nem sempre o estágio em que a empresa se encontra confirma tal situação.

Correia (2010) averiguou a relação existente entre os estágios de CVO e os instrumentos de gestão adotados por 330 empresas baianas, constando que, a maioria dos artefatos gerenciais caracterizados na pesquisa possui algum tipo de relacionamento com os estágios da Contabilidade Gerencial, concluindo que há fortes evidências de que as entidades se desenvolvem por meio de estágios ou fases distintas.

Valeriano (2012) pesquisou nas 250 MPE's que mais cresceram no Brasil, listadas pela revista EXAME, a existência de relação entre o estágio de CVO em que as empresas se encontram e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas mesmas.

Finalmente, evidencia-se que a pesquisa proporcionou grande contribuição na aplicabilidade do modelo de CVO em ambiente diferente do qual foi aplicado pelos autores supracitados. Ainda, a identificação dos artefatos de CG utilizados pelas empresas e sua vinculação com o estágio de CVO, demonstram que as empresas tendem a modificar seu estilo de gestão e utilização de artefatos específicos de acordo com sua evolução no decorrer do tempo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apresentar-se-á neste capítulo: (i) conclusão; (ii) limitações da pesquisa e; (iii) recomendações para trabalhos futuras.

5.1 CONCLUSÃO

A presente pesquisa norteou-se pela seguinte problemática: *Qual a relação entre o ciclo de vida organizacional em que se encontram as empresas do Arranjo Produtivo Local do Sudoeste paranaense e a utilização dos artefatos gerenciais?*

Para tanto, através do instrumento de coleta de dados (questionário) disponibilizado via ferramenta *Google Docs*, buscou-se identificar e explicar a relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional (baseado no modelo empírico de Lester, Parnell e Carraher, 2003) e onze artefatos da contabilidade gerencial adotados pelas empresas analisadas.

No primeiro momento, constatou-se, a partir de análise descritiva, que a definição da fase (nascimento, crescimento, maturidade, renovação ou declínio) não é taxativa, tendo em vista que todas as entidades pesquisadas apresentam características (em maior ou menor grau) de todos os estágios, convergindo com os achados de Correia (2010). Dessa forma, a segregação das empresas em um dos cinco estágios propostos por Lester, Parnell e Carraher (2003) deu-se pela preponderância das características encontradas frente ao modelo, verificando-se que das 34 empresas que compuseram a amostra, 13 foram classificadas no estágio de nascimento (ênfatizando a representatividade, conforme Frezatti *et al.* 2009), 6 no estágio de crescimento, 3 no estágio de maturidade, 4 qualificadas no estágio de renovação e 5 entidades observadas no estágio de declínio. Ademais, 3 organizações tiveram seu estágio de ciclo de vida classificado como "indefinido", em virtude de características idênticas para mais de uma fase.

Da mesma forma, utilizando-se da técnica de análise descritiva dos artefatos de contabilidade gerencial, foi possível inferir que, de maneira geral, as empresas pertencentes ao APL Ti Sudoeste utilizam mais significativamente à Demonstração do Fluxo de Caixa (82,35%), ao Custeio por Absorção (73,53%), ao Custeio Padrão (64,71%) e ainda ao

Planejamento Estratégico (61,76%). Em contrapartida, observou-se que há pouca aderência à ferramenta de Custeio Variável (17,65%).

Após análise descritiva que possibilitou mapear o atual estágio de CVO das entidades, bem como verificar a adesão das mesmas aos artefatos gerenciais, foram aplicadas técnicas estatísticas com a finalidade de atender aos objetivos do estudo, na seguinte ordem:

- i. Alfa de *Cronbach* para avaliar a consistência interna da escala utilizada;
- ii. Teste de normalidade de *Shapiro-Wilk* e teste de homogeneidade das variâncias de *Levene*, para justificar a utilização de técnicas paramétricas;
- iii. A Correlação paramétrica de Pearson, para identificar o relacionamento linear entre os estágios de CVO e a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial (também segregados em estágios evolutivos);
- iv. Os testes de linearidade, homocedasticidade, normalidade dos resíduos e independência dos erros (*Durbin-Watson*) para atender aos pressupostos do método de regressão e;
- v. Finalmente, a regressão linear por mínimos quadrados ordinários (MQO) visando explicar a correlação entre o estágio de CVO e os artefatos de CG.

O teste de Alfa de *Cronbach*, para os constructos relacionados às assertivas do modelo de Ciclo de Vida Organizacional, apresentou índice inferior ao parâmetro ideal, da mesma forma que Lester, Parnell e Carraher (2003), em seu estudo original, e Frezatti *et al.* (2009) na reaplicação do modelo. Todavia, tal problema se justifica pelo baixo número de itens nos constructos (FREZATTI *et al.* 2009). No que tange aos artefatos gerenciais, o indicador Alfa auferiu coeficiente excelente (0,881), confirmando a confiabilidade da escala.

A aplicação dos testes de normalidade (*Shapiro-Wilk*) e homogeneidade das variâncias (*Levene*) confirmou que os dados da pesquisa são passíveis de serem submetidos a testes paramétricos, possibilitando a aplicação da correlação (r) de Pearson.

A correlação possibilitou inferir que existe relação linear positiva entre o 1º estágio de Ciclo de Vida Organizacional (Nascimento) e o 1º Estágio da Contabilidade Gerencial e ainda entre o estágio de Nascimento e o 2º Estágio da Contabilidade Gerencial, ao grau de 0,72 e 0,51, respectivamente. Tal técnica estatística proporcionou concluir que, de alguma forma, o grau de predominância das empresas no estágio de Nascimento, influencia de maneira direta e positiva na utilização do Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Retorno sobre o Investimento e DFC, integrantes do 1º Estágio da Contabilidade Gerencial, bem como, dos artefatos Valor Presente, Orçamento e Demonstração do Fluxo de

Caixa, que compõem o 2º Estágio da Contabilidade Gerencial (neste último, de maneira mais tímida).

Finalmente, buscando explicar como essa relação ocorre, utilizou-se um modelo de regressão linear. Para tanto, as variáveis foram submetidas aos pressupostos de linearidade, homocedasticidade, normalidade dos resíduos e independência dos erros (*Durbin-Watson*), auferindo que o modelo de regressão por MQO é significativo somente para explicar a relação “Nascimento x 1º Estágio da CG”.

O modelo possibilitou explicar a utilização dos artefatos do 1º Estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, em função da classificação da empresa no estágio “Nascimento”, ao grau de 51,91%, demonstrando que a utilização do Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Retorno sobre o Investimento e Demonstração do Fluxo de Caixa, estão vinculados ao estágio de Nascimento. Contudo, considerando que as organizações são agentes dinâmicos e a mudança de um estágio para outro não ocorre de maneira predeterminada, não exclui-se a hipótese de que as empresas em estudo utilizam artefatos gerenciais dos diversos estágios de CG, apenas ressalta-se a maior influência do 1º estágio do CVO sobre o 1º Estágio de CG.

Com base do exposto, e na convergência com os achados de estudos anteriores (NECYK, 2008; SOUZA, FREZATTI E NECYK, 2008; FREZATTI *et al.* 2010; ANTONOVZ, PANUCCI-FILHO e ESPEJO, 2010; CORREIA, 2010 e VALERIANO, 2012) conclui-se que o objetivo geral da pesquisa, de identificar e explicar a relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos da contabilidade gerencial, adotados pelas empresas do Arranjo Produtivo Local do Sudoeste paranaense, foi alcançado, enfatizando-se a relação do Estágio Nascimento e o 1º Estágio da Contabilidade Gerencial.

5.2 LIMITAÇÕES

A principal limitação deste estudo foi a baixa quantidade de empresas que contemplam a população pesquisada, restringindo a possibilidade de aplicação de algumas técnicas estatísticas mais robustas. Da mesma forma, a amostra alcançada, apesar de estatisticamente suficiente (57,6%), não é representativa de todas as empresas do APL Ti Sudoeste, e por se tratar de informações com caráter subjetivo, intrínsecas à gestão das entidades, as generalizações e inferências devem ser realizadas com cautela.

Ressaltam-se ainda:

(i) A limitação à regressão por MQO apenas para as variáveis Estágio de Nascimento do CVO x 1º Estágio da CG, não sendo possível a aplicação do modelo para os demais estágios em função da falta de dados;

(ii) A identificação do ciclo de vida organizacional das empresas, por meio de técnica de estatística descritiva, abrindo-se mão de estatística mais robusta.

(iii) A dificuldade de contato pessoal com os gestores das 59 empresas pertencentes ao APL Ti Sudoeste, em virtude da demarcação geográfica.

(iv) As assertivas do constructo “Artefatos” estarem dependentes do conhecimento prévio, por parte dos gestores, de algumas características dos instrumentos gerenciais para identificar se este é utilizado ou não na organização.

5.3 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Considerando os achados da presente pesquisa, bem como as limitações pertinentes ao trabalho, sugere-se para futuras pesquisas:

- A replicação deste estudo em uma amostra diferente e/ou mais ampla, possibilitando o confronto de resultados.
- A utilização de outro(s) modelo(s) de ciclo de vida em conjunto com o modelo empírico de Lester, Parnell e Carraher (2013), proposto por esse estudo, visando validar e aprimorar a escala utilizada, bem como comparar resultados e identificar a filosofia que melhor se aplica à realidade organizacional.
- Identificar a adesão aos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva de outros fatores, tais como (i) idade da empresa; (ii) Controle centralizado; (iii) Grau de instrução dos gestores; (iv) Cultura Organizacional, entre outros.

REFERÊNCIAS

ALBAGLI, Sarita; BRITO, Jorge. **Glossário de Arranjos e Sistemas Produtivos e Inovativos Locais**. Redesist, 2003.

ALCANTARA, Silvano Alves; BRITO, Raimundo Nonato Leal. As Microempresas e seu Regime Tributário Diferenciado. **Revista Organização Sistêmica**. Curitiba, v.2, n.1, p. 140-153, jul./dez. 2012.

ANTONELLI, Ricardo Adriano. **Percepções dos profissionais de contabilidade paranaenses quanto ao uso da tecnologia da informação nas atividades individuais**. 2011, 115f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Faculdade de Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

ANTONOVZ, Tatiane, PANUCCI-FILHO, Laurindo, ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. **Enfoque: Reflexão Contábil On-line**, Maringá, v. 29, n. 2, maio/agosto 2010. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307124259004>>. Acesso em: 10 Setembro, 2014.

Arranjo Produtivo Local de Tecnologia da Informação - Londrina e Região - APLTI LONDRINA. Disponível em: <<http://www.aptilondrina.com.br/>>. Acesso em: 08 jul. 2014.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006, 341f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BORTOLUZZI, Sandro César. **Proposta teórico-metodológica fundamentada na avaliação de desempenho multicritério para a gestão do relacionamento de arranjo produtivo local (APL) e suas empresas individuais**. 2013, 551f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Programa de Pós-graduação em Engenharia da Produção, Centro Tecnológico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013.

BRITTO Jorge; STALLIVIERI, Fabio. Inovação, cooperação e aprendizado no setor de *software* no Brasil: análise exploratória baseada no conceito de Arranjos Produtivos Locais (APLs). **Revista Economia e Sociedade**. Campinas, v. 19, n. 2, p.315-358, ago. 2010.

CALDAS, Alcides dos Santos; CERQUEIRA, Patrícia da Silva; PERIN, Teresinha de Fátima. Mais além dos Arranjos Produtivos Locais: as indicações geográficas protegidas como

unidades de desenvolvimento local. **Revista de Desenvolvimento econômico**. Salvador, v. 7, n. 11, p.5-16, jan. 2005.

CASSIOLATO, José Eduardo; LASTRES, Helena M.M. O foco em arranjos produtivos e inovativos locais de micro e pequenas empresas. **Revista pequena empresa: cooperação e desenvolvimento local**. 2003.

CASSIOLATO, José Eduardo; SZAPIRO Marina. Arranjos e Sistemas Produtivos e Inovativos Locais no Brasil. **Redesist**, 2002.

CORREIA, Rorildo Barbosa. **Ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão: uma investigação nas empresas baianas**. 2010. 236 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Ciências Contábeis - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2010.

COSTA, Geovane da Silva; BOENTE, Diego Rodrigues. Análise do Perfil da Produção Científica Sobre o Ciclo de Vida No Período De 2000 a 2011. **Revista Ambiente Contábil**. Natal, v. 4, n. 1, p. 106-119, jan./jun. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC-00: estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Brasília,dez. 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2014

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

FAYET, Eduardo Alves. **Marco teórico para um modelo de gestão à luz do ciclo de vida das organizações**. 2009, 182f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) Faculdade de Engenharia da Produção - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

FIELD, Andy. **Descobrimo a estatística usando o SPSS**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009. 688 p.

FIGUEIREDO FILHO, Dalson Britto; SILVA JÚNIOR, José Alexandre. **Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correção de Pearson (r)**. **Revista Política Hoje**. Recife, v. 18, n. 1, p.115-146, 2009.

FIGUEIREDO FILHO, Dalson Britto; NUNES, Felipe; ROCHA, Enivaldo Carvalho da; SANTOS, Manoel Leonardo; BATISTA, Mariana; SILVA JÚNIOR, José Alexandre. O que Fazer e o que Não Fazer com a Regressão: pressupostos e aplicações do modelo linear de

Mínimos Quadrados Ordinários (MQO). **Revista Política Hoje**. Recife, v. 20, n. 1, p.44-99, 2011.

FREZATTI, Fábio; RELVAS, Tânia Regina Sordi; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues; BIDO, Diógenes de Souza. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. **R.Adm.** São Paulo, v.45, n.4, p.383-399, out./nov./dez. 2010.

FREZATTI, Fabio; AGUIAR, Andson Braga de, GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: Uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade Financeira**. São Paulo, v. 1, n. 44, p.9-22, Maio/Agosto 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GUJARATI, Damodar N; PORTER, Dawn C. **Econometria básica**. 5. ed. São Paulo: AMGH: 2009. 846 p.

HALL, Rosemar José; DA COSTA, Vanilson Camacho; KREUZBERG, Fernanda; MOURA, Geovanne dias; HEIN, Nelson. Contabilidade com uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados- MS. **Revista da micro e pequena empresa**. Campo Limpo Paulista, v. 6, n. 3, p. 4-17, set./dez. 2012.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/>>. Acesso em: 18 jun 2014.

IPARDES – Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social, Governo do Estado do Paraná (2006). **Arranjos Produtivos Locais do Estado do Paraná – identificação, caracterização e construção de tipologia**. Curitiba: IPARDES

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2010. 297 p.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>> Acesso em: 16 abr. 2014.

LEONE, Nilda Maria de Clodoaldo Pinto Guerra. A dimensão física das pequenas e médias empresas. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v.31, n. 2, p. 53-59, Abr./Jun. 1991.

LOPES, Antonio Carlos Vaz; MENEZES Emílio Araújo. **A importância do Fluxo de Caixa na gestão financeiras das Pequenas Empresas**. In: Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas, 2000, Maringá. I Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas, 2000.

MARTINS, Eliseu (Organizador). **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2008. 370 p.

MARTINS, Gilberto de Andrade; PELISSARO, Joel. Sobre conceitos definições e constructos nas Ciências Contábeis. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**. v. 2, n. 2, p. 78-84, maio/agosto 2005.

NECYK, George Anthony. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. 2008. 187f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

NTI - Núcleo de tecnologia e informação APL Ti Sudoeste do Paraná. Disponível em: <www.ntipr.org.br/conheca-o-nti/> Acesso em: 27 de junho de 2014.

OLIVEIRA, Claudionor dos Santos. **Metodologia científica, planejamento e técnicas de pesquisa: uma visão holística do conhecimento humano**. São Paulo: LTr, 2000. 122 p.

OLIVEIRA, Cosmo Rogério de; LAVARDA, Carlos Eduardo; PATON, Claudécir. **Fatores Determinantes da Folga Orçamentária Associados ao Ciclo de Vida Organizacional**. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 13., 2010, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2010. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/Semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/647.pdf>>. Acesso em: 23 jul. 2014.

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de Oliveira; MÜLLER, Nicolas Aderbal; NAKAMURA, Wilson Toshiro. A Utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsidio aos processos administrativos nas pequenas empresas. **Revista FAE**. Curitiba, v. 3, n. 3, p., set./dez. 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 619 p.

PINTO, Giselle Azevedo; CHAVEZ, Jose Ramon Arica. **O uso do coeficiente alfa de cronbach nos resultados de um questionário para a avaliação dos serviços no setor de transporte urbano por ônibus.** In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, XXXIII. 2012, Bento Gonçalves.

RODRIGUES, Andréia Marize; THEOTÔNIO, Jonny Marko da Costa. **Redes de cooperação entre empresas: Uma alternativa para o aumento da competitividade das MPE'S do município de Curitiba – PR.** In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, XXIII. 2003, Ouro Preto.

RODRIGUES, Jefferson José; VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil.** In: Concurso de Monografias CIAT-AEAT-IEF, XIII., 2000, Brasília.

SCHVIRCK, Eliandro. **Relatórios por segmentos publicados pelas companhias de capital aberto no Brasil: Os efeitos da divulgação no desempenho das empresas.** 2014, 227f. Tese (Doutorado em Administração) Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2014.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <[http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/C40532F88453A43B8325734C0065FD99/\\$File/NT0003607A.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/C40532F88453A43B8325734C0065FD99/$File/NT0003607A.pdf)> . Acesso em: 10 de maio 2014.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade das MPE - Paraná - 2005. Disponível em: <[http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/C40532F88453A43B8325734C0065FD99/\\$File/NT0003607A.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/C40532F88453A43B8325734C0065FD99/$File/NT0003607A.pdf)>. Acesso em: 12 mai 2014.

SILVEIRA, Michele dos Santos Da. **Arranjo Produtivo Local: O Estudo de Caso Da Cerâmica Vermelha de Russas.** 2007. 48f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Curso Superior de Ciências Econômicas. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** 2006. 116f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, Rodrigo Paiva. **Relação entre os estágios de maturidade da gestão logística, ciclo de vida organizacional e utilização de artefatos de controle gerencial.** 2011. 126f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

SOUZA, Bruno Carlos de; FREZATTI, Fábio; NECYK, George Anthony. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. **Revista Enfoque**. Maringá, v.27, n.1, p.09-22, jan./abril 2008.

STROEHER, Angela Maria; FREITAS, Henrique. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **R.Adm. Eletrônica**. São Paulo, v. 1, n. 1, art.7, jan./jun. 2008. Ver Acesso

SUZIGAN, Wilson (Coordenador). **Identificação, mapeamento e caracterização estrutural de Arranjos Produtivos Locais no Brasil**. Brasília: Ipea, Diset, 2006.

TERENCE, Ana Cláudia Fernandes. **Planejamento Estratégico como ferramenta de competitividade na Pequena Empresa: Desenvolvimento e avaliação de um roteiro prático para o processo de elaboração do planejamento**. 2002. 238f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Escola de Engenharia de São Carlos - Universidade de São Paulo, São Carlos, 2002.

VALERIANO, Carlos Eduardo Braz. **Ciclo de Vida Organizacional e Artefatos de Contabilidade Gerencial: Uma Investigação nas 250 Pequenas e Médias Empresas que mais Cresceram no Brasil entre 2008 e 2010**. 2012. 124f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

APÊNDICE A - Questionário da Pesquisa

Pesquisa Acadêmica em Contabilidade sobre a relação existente entre a adesão aos Artefatos de Contabilidade Gerencial e o Estágio de Ciclo de Vida Organizacional das empresas do APLTI do sudoeste paranaense.

Somos acadêmicos do 4º ano do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR Câmpus Pato Branco e estamos realizando um estudo relacionado à "**Relação entre a adesão aos Artefatos de Contabilidade Gerencial e o Estágio de Ciclo de Vida Organizacional das empresas do APLTI do sudoeste paranaense**".

Para a concretização de nossa pesquisa, foi desenvolvido um breve questionário com questões pertinentes ao assunto abordado. Dessa maneira, solicitamos gentilmente que vossa senhoria dispenda um pouco de seu tempo e atenção para respondê-lo, com base na estrutura organizacional da empresa.

Muito obrigado.

Att.,

Renato Adão de Brito e;

Samuel Augusto de Bona.

BLOCO 1	
Identificação da Empresa e Respondente	
Nome da Empresa	
Cargo do Respondente	
Ano de Fundação da Empresa	

Estrutura da Empresa*			
*Favor atentar à atividade da empresa no tocante a quantidade de funcionários.			
Quantidade de Funcionários – Comércio e Serviços			
0 – 09		50 – 99	
10 – 49		Mais de 100	

Quantidade de Funcionários – Indústria			
0 – 19		100 – 499	
20 – 99		Mais de 500	
Regime Tributário			
Simple Nacional		Lucro Real	
Lucro Presumido			
Receita Bruta Anual			
Até R\$ 360.000,00		Acima de R\$ 3.600.000,00	
De R\$ 360.000,01 a R\$ 3.600.000,00			

BLOCO 2					
Indicadores para identificação do estágio de ciclo de vida					
Para cada afirmação assinale apenas 1 alternativa de 1 a 5 de acordo com a escala a seguir: (1) Discordo totalmente (2) Discordo parcialmente (3) Indiferente (4) Concordo parcialmente (5) Concordo totalmente.					
	1	2	3	4	5
A01 - Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes.					
A02 - Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.					
A03 - Somos uma organização com diretores e acionistas.					
A04 - O poder decisório da organização esta nas mãos do fundador da empresa					
A05 - O poder decisório da organização é dividido entre muitos donos e investidores					
A06 - O poder decisório da organização esta nas mãos de um grande número de acionistas					
A07 - A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples					
A08 - A estrutura organizacional da empresa está baseada na visão departamental e funcional					

A09 - A estrutura organizacional da empresa é formalizada					
A10 - A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle					
A11 - A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle					
A12 - Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros, etc.) e, com isso, nos tornamos diferenciados.					
A13 - O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca".					
A14 - O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos.					
A15 - O processamento das informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos.					
A16 - O processamento das informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados.					
A17 - O processamento das informações não é muito sofisticado.					
A18 - O processamento das informações é utilizado de maneira não plena.					
A19 - O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo.					
A20 - A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores de nível intermediário que utilizam alguma sistemática que ainda é bem superficial.					

BLOCO 3

Artefatos de Contabilidade Gerencial

Para cada afirmação assinale apenas **1** alternativa de **1** a **5** de acordo com a escala a seguir: **(1)** Discordo totalmente **(2)** Discordo parcialmente **(3)** Indiferente **(4)** Concordo parcialmente **(5)** Concordo totalmente.

	1	2	3	4	5
A sua empresa quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou custo do serviço prestado, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, incorridos no período de apuração.					
A sua empresa gerencia os custos por meio de atividades, encontrando bases que representam as relações entre os custos					

das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os bens e serviços consomem atividades.					
A sua empresa quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida ou custo do serviço prestado, soma apenas os custos variáveis (matéria-prima, por exemplo) incorridos no período de apuração.					
A sua empresa possui um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixa quais são os montantes esperados no final do período de apuração e compara com o custos reais.					
A sua empresa, quando realiza investimentos de longo prazo, costuma levar em consideração que o dinheiro tem valor ao longo do tempo e calcula quanto os futuros pagamentos somados a um custo inicial estariam valendo atualmente (VPL)					
A sua empresa mede o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.					
A sua empresa, sistematicamente, realiza comparação dos processos e dos resultados (preços, por exemplo) com empresas do mesmo setor de atividade, buscando criar novos padrões e/ou melhorar o resultado da empresa.					
A sua empresa elabora um instrumento formal, de longo prazo, no qual se apresentam a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos e direcionando os rumos da organização.					
A sua empresa, anualmente, elabora um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.					
A sua empresa monitora a execução da estratégia de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiro e não financeiros - com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.					
A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa e/ou fluxo de caixa projetado no processo decisório					

APÊNDICE B - Carta de aviso

Ao Senhor (a)

Nome do destinatário.

Prezada senhor (a), somos acadêmicos do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR *Campus* Pato Branco e estamos realizando uma pesquisa, como meio de conclusão de curso, denominada “**CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E ADESÃO AOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: ESTUDO NAS EMPRESAS DO APLTI DO SUDOESTE PARANAENSE.**”.

Dessa forma, junto ao prazer em cumprimentá-lo, vimos por meio desta, informar que na data de 23/06/2014 foi encaminhado, para o e-mail email@email.com.br, questionário pertinente à pesquisa, com assunto “Questionário TCC - UTFPR”.

Por ser de suma importância para a concretização do trabalho, solicitamos gentilmente que vossa senhoria dispenda um pouco de seu tempo e atenção para respondê-lo.

Certos de sua compreensão, colocamo-nos à disposição para maiores esclarecimentos.

OBS.: Caso já tenha colaborado com a pesquisa, favor desconsiderar esse informativo, além disso, deixamos nossos sinceros agradecimentos.

Pato Branco, 23 de junho de 2014.

Atenciosamente,



Renato Adão de Brito
brito@utfpr.edu.br
(46) 99304455



Samuel Augusto de Bona
debona@debona.agr.br
(46) 32245783

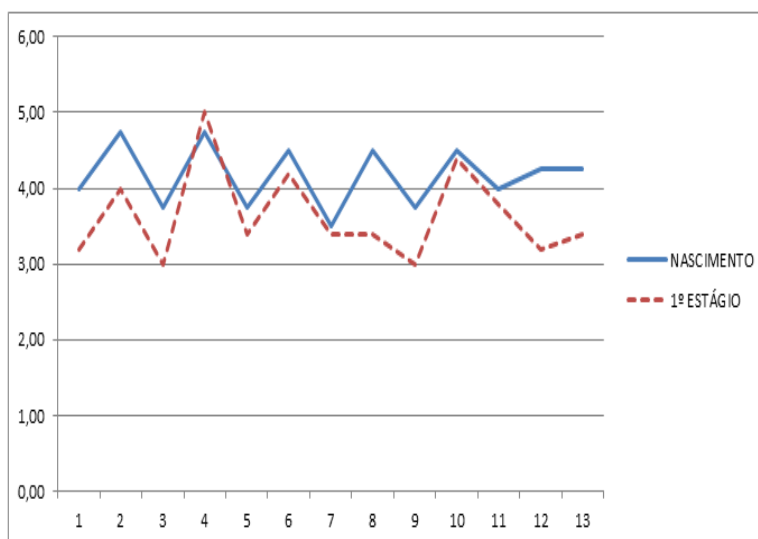
APÊNDICE C – Tabulação de Dados “Estágios CVO x Artefatos”

Artefatos		C. Absorção	C. Variável	C. Padrão	ROI	VP	Orçamento	C. ABC	Benchmarking	Planej. Estrat.	BSC	DFC
NASCIMENTO	PME2	4	4	4	2	3	3	4	4	3	2	2
	PME3	5	1	5	4	4	2	4	2	2	2	5
	PME5	5	1	4	1	1	1	4	1	1	5	4
	PME7	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
	PME10	3	3	3	3	3	4	3	5	5	5	5
	PME11	5	2	5	4	5	5	5	5	5	4	5
	PME13	2	2	4	4	4	2	3	5	5	2	5
	PME14	5	2	2	4	3	4	3	3	3	4	4
	PME18	4	2	2	2	2	2	4	4	3	3	5
	PME20	5	2	5	5	5	2	5	5	5	5	5
	PME26	5	2	5	3	4	4	4	5	5	5	4
	PME27	4	2	2	4	3	4	3	3	4	4	4
PME32	5	1	4	3	4	1	5	2	4	3	4	
CRESCIMENTO	PME9	5	1	4	4	5	5	3	3	5	4	4
	PME15	5	3	5	5	3	5	5	3	5	5	4
	PME17	5	1	5	5	5	4	4	4	5	4	5
	PME23	4	3	3	3	2	3	4	3	3	3	3
	PME29	5	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5
MATURIDADE	PME30	4	4	4	2	2	5	5	5	5	5	5
	PME6	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4
	PME8	5	1	1	4	3	4	3	4	4	4	4
RENOVAÇÃO	PME19	4	4	4	4	3	4	3	4	4	4	5
	PME16	2	4	4	3	3	4	3	3	4	5	5
	PME24	3	3	3	3	3	4	3	4	4	3	5
	PME31	4	3	4	4	5	5	4	5	5	5	5
DECLÍNIO	PME33	5	1	4	5	2	4	4	4	5	4	5
	PME1	2	1	2	5	1	1	1	5	2	2	3
	PME4	3	3	3	4	4	3	3	4	3	3	4
	PME21	3	3	3	2	4	3	3	4	2	2	3
	PME22	4	3	1	4	1	1	1	1	1	3	4

APÊNDICE D – Análise da Correlação

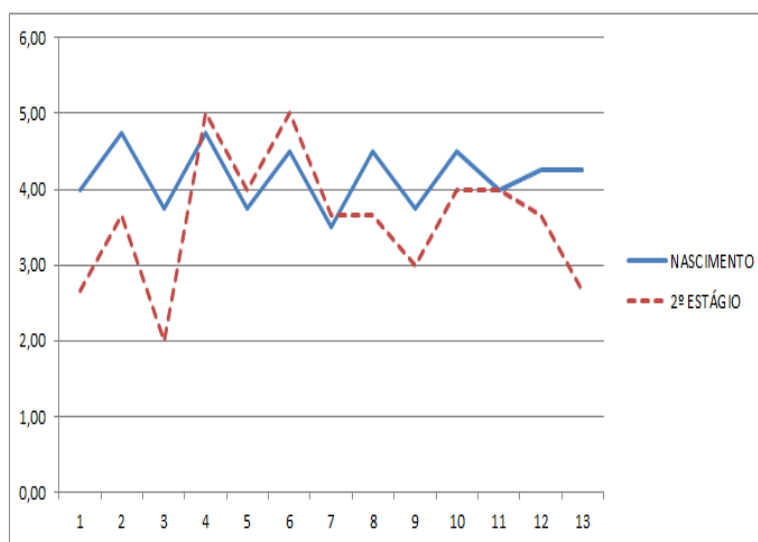
Análise de Correlação entre o Estágio de Ciclo de vida - Nascimento e o 1º Estágio dos Artefatos Gerenciais

	NASCIMENTO X	1º ESTÁGIO Y
PME2	4,00	3,20
PME3	4,75	4,00
PME5	3,75	3,00
PME7	4,75	5,00
PME10	3,75	3,40
PME11	4,50	4,20
PME13	3,50	3,40
PME14	4,50	3,40
PME18	3,75	3,00
PME20	4,50	4,40
PME26	4,00	3,80
PME27	4,25	3,20
PME32	4,25	3,40
CORRELAÇÃO	0,72049019	



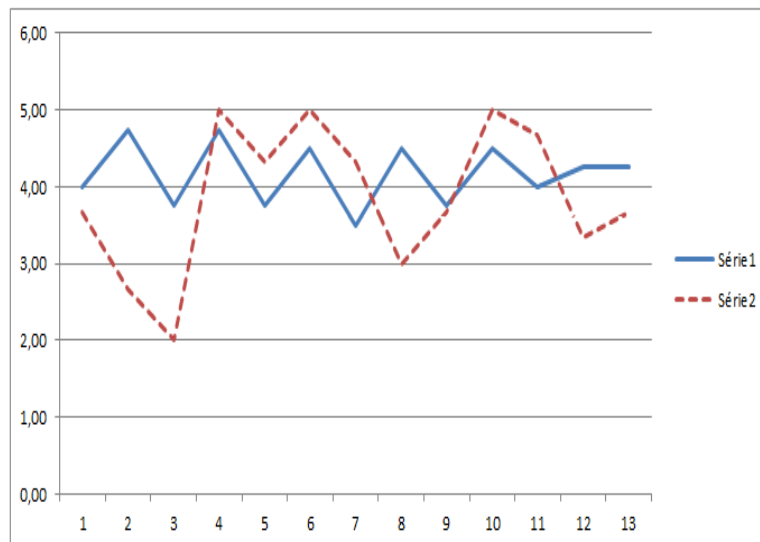
Análise de Correlação entre o Estágio de Ciclo de vida - Nascimento e o 2º Estágio dos Artefatos Gerenciais

	NASCIMENTO X	2º ESTÁGIO Y
PME2	4,00	2,67
PME3	4,75	3,67
PME5	3,75	2,00
PME7	4,75	5,00
PME10	3,75	4,00
PME11	4,50	5,00
PME13	3,50	3,67
PME14	4,50	3,67
PME18	3,75	3,00
PME20	4,50	4,00
PME26	4,00	4,00
PME27	4,25	3,67
PME32	4,25	2,67
CORRELAÇÃO	0,509949373	



Análise de Correlação entre o Estágio de Ciclo de vida - Nascimento e o 3º Estágio dos Artefatos Gerenciais

	NASCIMENTO X	3º ESTÁGIO Y
PME2	4,00	3,67
PME3	4,75	2,67
PME5	3,75	2,00
PME7	4,75	5,00
PME10	3,75	4,33
PME11	4,50	5,00
PME13	3,50	4,33
PME14	4,50	3,00
PME18	3,75	3,67
PME20	4,50	5,00
PME26	4,00	4,67
PME27	4,25	3,33
PME32	4,25	3,67
CORRELAÇÃO	0,130951055	



Análise de Correlação entre o Estágio de Ciclo de vida - Nascimento e o 4º Estágio dos Artefatos Gerenciais

	NASCIMENTO X	4º ESTÁGIO Y
PME2	4,00	2,00
PME3	4,75	2,00
PME5	3,75	5,00
PME7	4,75	5,00
PME10	3,75	5,00
PME11	4,50	4,00
PME13	3,50	2,00
PME14	4,50	4,00
PME18	3,75	3,00
PME20	4,50	5,00
PME26	4,00	5,00
PME27	4,25	4,00
PME32	4,25	3,00
CORRELAÇÃO	0,125622292	

