

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOZIANE TEIXEIRA DE ANDRADE

**CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E O NÍVEL DE
ADERÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO DE
CASO EM UMA EMPRESA DO RAMO ALIMENTÍCIO DO SUDOESTE
DO PARANÁ**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

PATO BRANCO

2014

JOZIANE TEIXEIRA DE ANDRADE

**CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E O NÍVEL DE
ADERÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO DE
CASO EM UMA EMPRESA DO RAMO ALIMENTÍCIO DO SUDOESTE
DO PARANÁ**

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

Orientador: Prof. Msc. Ricardo Adriano Antonelli.

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

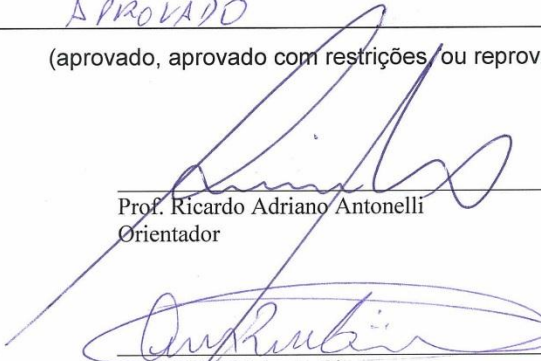
Título do Trabalho de Conclusão de Curso

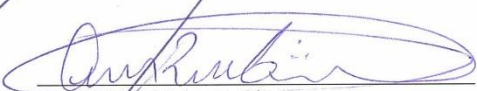
Ciclo de Vida organizacional e o nível de aderência da contabilidade gerencial: um estudo de caso em uma empresa do ramo alimentício do sudoeste do Paraná


Nome do Aluno: **Joziane Teixeira de Andrade**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 20 horas e 30 minutos, no dia 29 de janeiro 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. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

(aprovado, aprovado com restrições ou reprovado).


Prof. Ricardo Adriano Antonelli
Orientador


Prof. Oldair Roberto Giasson
Avaliador - UTFPR


Prof. Marivânia Rufato da Silva
Avaliador UTFPR

Às minhas duas avós, Ana e Idalina (*in memoriam*)
que moram no meu coração e que sinto uma
saudade imensa. Mesmo não estando aqui para
acompanhar minha formação, com certeza, lá do
céu estão me vendo e comemorando junto comigo.
Tenham a certeza de que eu nunca esquecerei de
vocês duas e as amo demais.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida, pela proteção, pelas pessoas que convivem comigo, pelo conhecimento e por me abençoar.

A Nossa Senhora, Mãe do Céu, por sua intercessão junto ao Pai por mim e por toda minha família.

Aos meus pais, Gentil e Nilza, por existirem, por me educarem no caminho certo, por serem minha vida, minha proteção. Pelo amor incondicional que nos une cada vez mais, por toda a felicidade que me proporcionam e por me ensinarem a valorizar as pequenas coisas dessa vida. Saibam que amo vocês.

A minha irmã Jéssica, minha companheira de estrada, minha melhor amiga, por existir e por estar sempre comigo. Agradeço pelo companheirismo, pelo amor, pelo carinho, pelas brigas, pelas brincadeiras e por ter me ajudado, e muito, nessa coisa louca que é o TCC. Meu especial agradecimento. Amo você.

Ao meu namorado Leandro, pelo amor, pelo carinho e por deixar minha vida ainda mais feliz.

Agradeço a todos os professores do Curso de Ciências Contábeis, da UTFPR, especialmente ao Msc. Ricardo Adriano Antonelli que foi um excelente orientador, estando sempre presente, esclarecendo as minhas dúvidas, tendo muita paciência e me passando muitos conhecimentos. Obrigada professor.

A toda a turma do curso de Ciências Contábeis 2010 a 2013, às pessoas que conheci durante esta jornada, todos marcaram a minha vida, principalmente aquelas que convivi, todas vão ficar pra sempre na minha memória. Agradeço por serem meus colegas.

RESUMO

ANDRADE, Joziane T. de. **Ciclo de vida organizacional e o nível de aderência da contabilidade gerencial: um estudo de caso em uma empresa do ramo alimentício do sudoeste do Paraná.** 2013. 62f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2013.

O presente estudo evidencia o ciclo de vida organizacional, o nível de aderência da contabilidade gerencial, bem como a utilização dos artefatos gerenciais, utilizando um modelo de avaliação que demonstra a organização em uma evolução desde o seu nascimento até seu declínio. O modelo utilizado é o de Miller e Friesen (1984) o qual contribuiu para o estudo da forma pela qual a organização evolui e, por meio da utilização de um segundo modelo, o de Moores e Yuen (2001), demonstra como a evolução interfere no uso dos artefatos gerenciais. Os modelos foram aplicados por meio de um estudo de caso em uma empresa atacadista do setor alimentício localizada no sudoeste do estado do Paraná. Os resultados obtidos demonstram o vínculo entre a evolução da entidade e a utilização das ferramentas gerenciais, como também a organização posicionada no estágio de crescimento de acordo com o modelo utilizado.

Palavras Chave: Artefatos. Contabilidade Gerencial. Ciclo de vida. Organização. Crescimento.

ABSTRACT

ANDRADE, Joziane T. de. **Organizational life cycle and the level of adherence of management accounting: a case study in a food company in southwestern Paraná.** 2013. 62l Pato Branco. Work of Conclusion of a Course (Bachelor of Accounting Science) Accounting Sciences Graduation. UTFPR, Campus Pato Branco.

This study evidences the organizational life cycle, the grip level of managerial accounting as well as the use of management artifacts, using a valuation model that demonstrates the organization in an evolution from its birth to its decline. The model used is that of Miller and Friesen (1984) which contributed to the study of the way in which the organization evolves and by using a second model, Moores and Yuen (2001), demonstrates how the evolution interferes the use of managerial artifacts. The models were applied through a case study on a wholesale company in the food sector located in the southwestern state of Paraná. The results obtained demonstrate the link between the evolution of the organization and use of management tools, as well as positioned in the growth stage of the organization according to the model used.

Keywords: Artifacts. Managerial Accounting. Lifecycle. Organization. Growth.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial	25
Figura 2 - Segregação dos estágios da contabilidade gerencial	26

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estágios do ciclo de vida.....	18
Quadro 2 – Critérios para o estabelecimento de ciclos de vida.....	18
Quadro 3 – Primeiro Estágio da Contabilidade Gerencial	27
Quadro 4 – Segundo Estágio da Contabilidade Gerencial	28
Quadro 5 – Terceiro Estágio da Contabilidade Gerencial	29
Quadro 6 – Quarto Estágio da Contabilidade Gerencial	30
Quadro 7 – Questionário para Avaliação do Estágio do Ciclo de Vida.....	38
Quadro 8 – Níveis de Avaliação do Estágio do Ciclo de Vida	38
Quadro 9 – Questionário para identificação dos atributos da contabilidade gerencial	40
Quadro 10 – Questionário para Identificação dos artefatos da contabilidade gerencial	41
Quadro 11 – Respostas: Questionário de para Avaliação do Estágio do Ciclo de Vida	44
Quadro 12 – Principais características da Organização.....	45
Quadro 13 – Comparação entre os Estágios: Crescimento e Maturidade	47
Quadro 14 – Atributo: Seleção de Informações.....	48
Quadro 15 – Atributos: Apresentação das informações	50
Quadro 16 – Atributos: Apresentação das informações	51
Quadro 17 – Atributos: Segregados em Tradicionais e Modernos	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Seleção de Informações: Percentual de Respostas	48
Tabela 02 – Percentual de utilização dos artefatos	52

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	10
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.3 OBJETIVOS	11
1.3.1 Objetivo Geral	11
1.3.2 Objetivos Específicos	11
1.4 JUSTIFICATIVA	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 DOS CICLOS DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES	14
2.2 A CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS ATRIBUTOS	21
2.3 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	24
2.4 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DO CICLO DE VIDA	30
2.5 ESTUDOS PRECEDENTES	32
3 METODOLOGIA	35
3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA	35
3.1.1 Estratégia de Estudo de Caso	35
3.2 COLETA DE DADOS	36
3.2.1 Entrevista	36
3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS	36
3.3.1 Instrumento para Avaliação do Estágio do Ciclo de Vida	37
3.3.2 Instrumento para Identificação dos Atributos da Contabilidade Gerencial	39
3.3.3 Instrumento para Identificação dos Artefatos da Contabilidade Gerencial	40
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	42
4.1 APRESENTAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO	42
4.2 AVALIAÇÃO DO ESTÁGIO DO CICLO DE VIDA	43
4.3 ATRIBUTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	47
4.3.1 Seleção de Informações	47
4.3.2 Apresentação das Informações	49
4.4 IDENTIFICAÇÃO DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	51
5 CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As organizações, atualmente, passam por constantes mudanças em seus ambientes internos. Tais mudanças são provocadas por alterações verificadas no próprio ambiente interno, mas principalmente no ambiente externo destas organizações, como por exemplo, no sistema político, social, econômico e cultural. Estas alterações proporcionaram ao ambiente empresarial evoluir em muitos sentidos, como em conhecimento. Por conseguirem se desenvolver ao mesmo tempo em que ocorrem as mudanças, as organizações se tornaram ágeis, pois, à medida que as mudanças acontecem, conseguem acompanhar e em muitos casos prevê-las.

A contabilidade gerencial tem vivenciado e contribuído para que estes avanços nas organizações fossem possíveis. Dentre às áreas da Contabilidade, a contabilidade gerencial é a que cada vez mais (deve ter uma citação para afirmar isso!) está presente nas empresas da atualidade, por desenvolver ferramentas e fornecer técnicas para o fornecimento de informações e tomada de decisão.

Diante do exposto pode-se verificar que esse aumento no uso da contabilidade gerencial pelas organizações está no desejo, por parte dos executivos e gestores das organizações, de terem informações para a tomada de decisões e observa-se também o aumento nas ferramentas capazes de fornecer tais informações. Estas ferramentas são vistas neste trabalho como artefatos da contabilidade gerencial, onde são classificadas como técnicas, sistemas e filosofias utilizadas pela contabilidade gerencial.

Associado ao uso dos artefatos da contabilidade gerencial, o ciclo de vida das organizações representa a maneira pela qual as mesmas evoluem, em estágios desde a proposta de fundação até a dissolução.

Neste sentido, este trabalho procura aliar a utilização dos artefatos gerenciais mais relevantes para os gestores com o estágio do ciclo de vida organizacional da entidade. É avaliada a situação de uma organização que atua no mercado alimentício, estabelecida no sudoeste do estado do Paraná. Esta

organização é líder de seu mercado e está em grande ascensão em seu negócio, tendo como foco o comércio atacadista.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A variedade de artefatos, ferramentas, técnicas e filosofias gerenciais existentes é ampla, as mesmas podem proporcionar às organizações que as utilizam grandes vantagens. Analisar o ciclo de vida possibilita verificar as características da empresa de acordo com seu estágio de desenvolvimento. O presente trabalho se propôs a compreender: **Qual o estágio do ciclo de vida organizacional e o nível de aderência da contabilidade gerencial de uma empresa do ramo alimentício do sudoeste do Paraná?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Avaliar o estágio do ciclo de vida organizacional e o nível de aderência da contabilidade gerencial em uma empresa do ramo alimentício do sudoeste do Paraná.

1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos elencados neste trabalho são:

- Localizar os atributos gerenciais da organização;
- Identificar os artefatos da contabilidade gerencial existentes na organização.

1.4 JUSTIFICATIVA

Muitas pesquisas vêm sendo realizadas nos últimos anos, objetivando mostrar a importância da contabilidade gerencial nas empresas. Exemplo disso,

segundo Johnson e Kaplan (1993) é que o próprio ambiente empresarial que exige a implementação com excelência de sistemas corporativos de contabilidade gerencial, devido à ampla competição, rápido progresso de inovação de processos e produtos, mudanças consideráveis nas taxas cambiais e preços de matérias-primas, os sistemas de contabilidade gerencial nas organizações precisam fornecer informações adequadas e concisas, com o intuito de melhorar os controles de custos e a produtividade, como também para descobrir novos e melhores processos.

Na atualidade, com a possibilidade de uso de várias ferramentas gerenciais disponíveis às organizações e a necessidade cada vez maior por parte das empresas de obter estas informações, a relação entre disponibilidade e necessidade de informação, faz com que a contabilidade gerencial tenha cada vez mais importância e esteja mais presente na vida das organizações.

Porém, Green e Amenkhienan (1992) afirmam que existe um desacordo bastante significativo entre a inovação em serviços e inovação na contabilidade gerencial. Apesar de estarem ocorrendo muitas mudanças, muitas empresas continuam optando por padrões contábeis desatualizados.

O estudo dos ciclos de vida das organizações ajuda a entender de que forma os padrões de estratégia, estrutura, liderança e a tomada de decisão podem variar de acordo com os estágios evolutivos das organizações. Daí a importância de se estudar o ciclo de vida para o entendimento da Contabilidade Gerencial (Miller; Friesen, 1984).

Miller e Friesen (1984) também definem a evolução das organizações como sendo a forma pela qual a entidade apresenta suas mudanças enquadradas em padrões previsíveis, caracterizados por etapas de desenvolvimento, sendo transições típicas que ocorrem conforme as organizações atravessam diversas fases, evoluindo de simples ou pequenas empresas para grandes e complexas organizações.

A relevância do estudo justifica-se pelo fato de a empresa destacar-se no cenário em que atua por seu porte, que de acordo com o Sebrae – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (2014), em sua classificação de empresas, considerando o número de funcionários, a organização em estudo se classifica em uma empresa de grande porte, possuindo um quadro com mais de 100 funcionários. Contudo, para a organização analisada, o trabalho possui grande valor por poder

demonstrar aos gestores a situação real da entidade, seu estágio do ciclo de vida, bem como quais as técnicas gerenciais utilizadas por ela, como também as ferramentas que poderão ser utilizadas para que ela tenha um melhor resultado e para auxiliar na tomada de decisão.

Diante das afirmações, este trabalho vem ao encontro do exposto, realizando uma pesquisa exploratória e procurando avaliar na prática o ciclo de vida desta organização de acordo com as ferramentas gerenciais utilizadas.

Ante o exposto, o trabalho se organizará da seguinte forma: primeiramente o referencial teórico que é o embasamento teórico dos conceitos fundamentais deste estudo; em seguida será abordada a metodologia da pesquisa, a coleta de dados, apresentação da organização em questão e a análise dos resultados; e por fim serão apresentadas as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico está subdividido em quatro partes: a primeira apresenta conceitos referentes aos ciclos de vida das organizações, a segunda discorre sobre a contabilidade gerencial, seus estágios e suas ferramentas na atualidade. Posteriormente, a terceira expõe os artefatos da contabilidade gerencial em uma associação com as fases do ciclo de vida das organizações. Por último, a quarta parte, apresenta de forma breve, estudos precedentes sobre os ciclos de vida das organizações de acordo com as ferramentas gerenciais.

2.1 DOS CICLOS DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES

Os estudos realizados sobre os ciclos de vida das organizações levam em consideração a evolução das organizações ao longo do tempo, é possível comparar o ciclo de vida das organizações com as considerações da teoria proposta por Charles Darwin (1859), em se tratando de como os organismos e as organizações se desenvolvem ao longo do tempo. Assim como os seres vivos, as empresas também progridem, pois nascem, crescem, envelhecem e morrem. O processo de evolução de uma organização passa por vários estágios ao longo de sua existência. Esses estágios iniciam em sua criação até a consolidação e findam na dissolução da empresa (ADIZES, 1990).

Miller e Friesen (1984) expõem que cada estágio de desenvolvimento organizacional apresenta certa complementariedade entre variáveis como estratégia, ambiente, estrutura e forma pela qual são tomadas as decisões, como também que o desenvolvimento da organização e o aumento na complexidade dos processos fazem com que cada estágio exiba diferenças consideráveis em relação às variáveis expostas (MILLER; FRIESEN, 1984).

De acordo Adizes (1990) as pessoas, os produtos, os mercados e as organizações possuem ciclos de vida, sendo eles nascimento, o crescimento, a maturidade, a velhice, como também a morte. Cada etapa do ciclo de vida possui um modelo de comportamento típico, o qual permite classificar o desempenho da entidade nas diferentes etapas. A cada transição de fase na vida da organização,

são enfatizados diferentes papéis tendo como resultado diferentes comportamentos organizacionais.

Existem diversas abordagens dos ciclos de vida das organizações, as quais, são oriundas das necessidades de se observar de que forma as organizações de desenvolvem ao longo do tempo (MILLER, FRIESEN, 1984).

Os estudos acerca dos modelos de ciclo de vida possuem estágios pré-definidos que na avaliação dentre os modelos, observa-se variações entre o número de estágios (de três até onze) e as suas respectivas durações. Os modelos de cinco estágios são mais utilizados, pois, permitem que sejam observadas as relações entre o ciclo de vida organizacional, estratégias competitivas, bem como o desempenho da organização (MILLER; FRIESEN, 1984).

Souza, Necyk e Frezatti (2008 *apud* MILLER; FRIESEN, 1984, p.12) enfatizam que:

Entre os vários modelos de estágios de ciclo de vida existentes, o de Miller e Friesen se destaca não só por sua profundidade conceitual, como também pelos testes empíricos realizados. O objetivo dos pesquisadores foi o de estabelecer uma tipologia que pudesse ser utilizada para prever diferenças entre características ambientais e organizacionais em distintos estágios de desenvolvimento [...].

Os mesmos autores afirmam que as organizações que não crescem ao longo do tempo e nem diversificam suas atividades tendem a permanecer no mesmo estágio de desenvolvimento, como também, as organizações mais antigas tendem a apresentar estruturas mais elaboradas e mais complexas do que as empresas jovens, acredita-se que a evolução das entidades esta relacionada com a estratégia e com o próprio desejo, por meio dos gestores, de crescimento.

As entidades organizacionais, que estão em desenvolvimento, possuem uma forma ou programa para regular o processo pelo qual ocorre a mudança e que move a empresa de um ponto para outro no ciclo de vida. Segundo os mesmos autores os modelos de ciclo de vida fornecem evidências da previsibilidade da transição organizacional de estágio para estágio. Transições comuns são esperadas na medida em que as organizações pequenas e jovens se tornam maiores e mais complexas (SANTOS, BARBOSA, 2009).

De acordo com Miller e Friesen (1984) os estudos transversais que analisam de maneira estática os estágios de vida em diferentes organizações, não consideravam a maneira como as organizações se desenvolvem ao longo do tempo e, assim, resolveram empregar o método longitudinal para estudar a trajetória das organizações. Este método, segundo os autores, evidencia a sequência natural de evolução dos estágios. Exploraram uma seleção de ciclos de vida para estabelecer as sequências naturais das organizações dentre os modelos e afirmar que estes estágios influenciam o ambiente, a estratégia, a estrutura e também os métodos de tomada de decisão.

A evolução nos estágios de desenvolvimento, em uma sequência natural, de acordo com Greiner (1972) é previsível e ocorre principalmente quando as organizações passam de jovens e simples para velhas e complexas.

Ainda, segundo Greiner (1972), primeiro autor a expor uma estrutura organizacional para estudos sobre os ciclos de vida, em seu modelo, as empresas se desenvolveriam em cinco estágios: criatividade, direção, delegação, coordenação e colaboração. Onde a empresa poderia passar por crises e teria, em cada fase, uma prévia da próxima. De acordo com o autor, a idade e o tamanho são duas variáveis, onde a história das mesmas demonstra que as práticas realizadas pelas organizações não permanecem ao longo da vida da entidade, assim sendo o tempo contribuía para a implantação das atitudes gerenciais.

Já Mintzberg (1984) apresenta um modelo composto por quatro estágios que define a evolução de uma sociedade empresarial: formação, desenvolvimento, maturidade e declínio. Sendo que a primeira (formação) é a fase inicial da organização, representando a constituição da empresa, onde a empresa se apresenta com um líder contratando seus primeiros colaboradores. A segunda fase (desenvolvimento) é representada pela parte burocrática e com forte ideologia organizacional. A terceira etapa (maturidade) apresenta a organização em sistema fechado, voltada para a formação técnica. Por fim (declínio) demonstra a forma pela qual a empresa sofre com seus conflitos internos, onde se não houver um planejamento para reversão da situação, pode causar seu declínio (MINTZBERG, 1984).

O modelo desenvolvido por Adizes (1990) leva em consideração dois fatores importantes a serem observados nas organizações: a flexibilidade, principalmente

em empresas jovens, e a controlabilidade, encontrada nas empresas velhas. A flexibilidade está relacionada à agilidade para tomada de decisões e a controlabilidade ao processo burocrático que tem como objetivo a redução de riscos. Seu modelo compreende dez estágios: namoro, infância, toca-toca; adolescência; burocracia incipiente; aristocracia; estabilidade; plenitude; burocracia e morte.

Na evolução de uma fase para outra, de acordo com o mesmo autor, existem problemas normais e também os anormais, onde os normais conseguem ser resolvidos pela empresa e os anormais requerem auxílio de profissionais de fora da organização. Os problemas que não são relacionados a um determinado estágio são considerados patológicos, os quais podem prejudicar e atrasar a evolução da entidade.

Para Macedo o ciclo de vida organizacional compreende cinco fases, sendo elas: criatividade, direção, delegação, coordenação e cooperação. Onde se inicia pela busca de oportunidades de mercado, seguindo pelo aumento de vendas, passando a medir a organização com um controle de desempenho. Na terceira fase a empresa se torna independente, buscando a mudança na liderança e descentralização de funções. A quarta fase é marcada pela institucionalização da empresa e na última fase a empresa melhora a colaboração entre os membros assimilando as normas, as políticas, os valores, a missão e os objetivos da mesma (MACEDO, 1993).

Dentre estes modelos o que se pode destacar:

- Possuem fases bem definidas;
- Estágios em ordem sequencial;
- Em todos é possível identificar uma sequência lógica e comum.

Em meio aos diversos modelos de análise dos ciclos de vida das organizações, o modelo elaborado por Miller e Friesen (1984) foi escolhido para nortear este trabalho, por associar os estágios de evolução com as características da organização.

De acordo com os modelos de Ciclo de Vida Organizacional, é possível chegar à conclusão de que o sucesso de uma empresa pode ser adequado a receptividade do ambiente no qual a mesma está inserida e, assim, pode ser averiguada a qualidade da oferta de produtos, serviços ou ambos.

O modelo de Miller e Friesen (1984), é composto por cinco estágios que definem as corporações iniciando pelo nascimento até seu declínio, por seguir um modelo de evolução natural está relacionado à teoria proposta por Darwin (1859) imitando a natureza, com relação ao nascimento, crescimento e morte. Os estágios podem ser visualizados como segue no Quadro 1.

ESTÁGIO	ENTIDADES	CONDUÇÃO DOS NEGÓCIOS
Nascimento	Empresas pequenas e familiares.	Patriarcal, utilização de poucos artefatos de contabilidade.
Crescimento	Empresas médias, com acionistas e competitividade.	Início da formalização da estrutura da entidade.
Maturidade	Empresas grandes, mais competitivas.	Estrutura formal e burocrática, centralização moderada.
Renovação	Empresas maiores, ambiente homogêneo e dinâmico.	Alta diferenciação, controles, monitoramento.
Declínio	Tamanho de mercado, ambiente homogêneo e competitivo.	Estrutura formal e burocrática, diferenciação e centralização moderada.

Quadro 1 – Estágios do ciclo de vida.
Fonte: Adaptado de Miller e Friesen (1984)

Ao apresentar as cinco fases, Miller e Friesen (1984) encontraram três temas centralizadores: o primeiro definido através das quatro fases iniciais do modelo de ciclo de vida organizacional, as empresas se modificavam para aumentar a complexidade nos seus processos administrativos e o ambiente ficava heterogêneo e mais competitivo; o segundo onde a tomada de decisão ficava cada vez mais sofisticada e complexa; e no terceiro tema as organizações alternavam as fases de desenvolvimento sendo as fases inovadoras (nascimento, crescimento e renascimento) e as fases conservadoras (maturidade e declínio).

Para prever os estágios de vida das organizações foram estabelecidos critérios para identificá-los conforme expostos no Quadro 2.

ESTÁGIO	ENTIDADES
Nascimento	Empresa com menos de 10 anos de idade, estrutura informal e dominada pelo proprietário-gerente
Crescimento	Vendas crescem mais de 15% ao ano, estrutura funcionalmente organizada, formalização inicial de políticas organizacionais.
Maturidade	Vendas crescem menos de 15% ao ano, organização mais burocrática.
Renovação	Vendas crescem mais de 15% ao ano, há diversificação das linhas de produtos, uso de controles e sistemas de planejamento sofisticados.
Declínio	Nível de demanda em queda, baixa taxa de inovação de produtos, queda de rentabilidade.

Quadro 2 – Critérios para o estabelecimento de ciclos de vida
Fonte: Adaptado de Miller e Friesen (1984).

Miller e Friesen (1984) determinam o primeiro estágio do ciclo de vida organizacional como nascimento, onde a organização está disposta por estruturas simples com controle centralizado e com gestão baseada na percepção, a firma está sob cuidado de seu fundador o qual detém as decisões. O foco deste primeiro estágio é a inovação, no mercado e no produto, tendo uma tomada de decisão audaciosa.

De acordo com os mesmos autores a segunda fase, o crescimento, é marcada pela busca de novos mercados, com ênfase no crescimento, inicia-se a segmentação do negócio, com a descentralização do poder de decisão, diminuindo a importância do fundador nas rotinas administrativas. As empresas passam a ser maiores e a possuir maior concorrência, como também, segundo os autores, são mais analíticas e mais ousadas.

Mostram também que nesta fase de crescimento, a linha de produtos é ampliada, a estrutura organizacional se torna mais especializada, proporcionando um maior esforço para a coleta e processamento de informação, controle e desempenho entre os vários departamentos.

A maturidade das empresas, considerada a terceira fase, no modelo de Miller e Friesen (1984) é alcançada quando elas tornam-se mais competitivas, dotadas de certas vantagens sobre as concorrentes, admitindo novos desafios. Ao que a organização atinge seu nível de maturidade o grau de inovação diminui, tendo assim pouca diversificação na linha de produtos. A estrutura se torna de gestão participativa. Surge o controle de custos bem como os orçamentos, a fase de maturidade busca a eficiência e diminui no aspecto de inovação da entidade empresarial.

Bem como a empresa ao atingir a maturidade, deixa de lado o pensamento em inovação e para que o ambiente se torne estável, são procurados os arranjos políticos, com o intuito de melhorar a eficiência e aumentar a lucratividade.

Para Miller e Friesen (1984), na fase de renovação (quarta fase), ocorre a produção de novos produtos ou serviços, tão logo, é o estágio com mais diversificação do que em qualquer outro. A direção da empresa utiliza controles para monitorar o desempenho da organização, a fim de orientar suas decisões. O estilo de decisão volta a investir na inovação e conseqüentemente no risco, de modo a

gerar crescimento. A ousadia renovada é equilibrada pela abordagem mais analítica e participativa de decisão. Há uma tentativa de formular uma estratégia para orientar o curso futuro da organização. Cabe destacar que o estilo de decisão nesta quarta fase se torna, inovador e com abordagem analítica e participativa atendendo assim às exigências do mercado.

Ainda, segundo Miller e Friesen (1984), o quarto e último estágio do ciclo de vida organizacional compreende o declínio, onde a organização não responde mais aos estímulos do mercado, possui um descontrole na capacidade de gerenciamento de processos, não consegue ideias para solucionar crises que já não são mais resolvidas de maneira rápida. As organizações se tornam estagnadas e por não terem mais ideias para inovarem seus produtos, diminuem seus lucros para aumentarem suas vendas. As organizações tornam-se velhas e com poder nas mãos dos diretores e acionistas, há escassez de controle e processamento de informações. A comunicação dentre as áreas dos níveis hierárquicos é deficiente, prejudicando a capacidade de reação aos desafios.

A maioria das fases, principalmente as de crescimento, maturidade e renascimento, dura dez anos ou mais. O tempo que as organizações permanecem em cada fase pode variar consideravelmente, de uma organização para outra. Assim, empresas que não crescem nem diversificam seus produtos tendem a permanecer no mesmo estágio de desenvolvimento e ao permanecerem por longo tempo em uma mesma fase, as organizações, podem falhar exibindo uma progressão do ciclo de vida comum.

Diferentes pontos de convergência foram identificados por Miller e Friesen (1984), são eles:

1. Haver coerência ou complementaridade entre a situação, estratégia, estrutura e estilo de tomada de decisão para cada estágio. Desta forma, à medida se tornam mais complexas, as estratégias e a situação, ocorre a sofisticação das estruturas e dos métodos de auxílio na tomada de decisões;

2. Quando estão alinhadas as diferenças entre os estágios do ciclo de vida, as variáveis dificilmente são modificadas independentemente umas das outras. Entretanto, à medida que as organizações mudam de uma fase para a outra, projetam e executam diversas atividades com diferentes objetivos; e

3. Quando as fases do ciclo de vida são internamente lógicas e muito diferentes entre si, não há qualquer sequência que os possa determinar.

2.2 A CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS ATRIBUTOS

À medida que a humanidade foi se desenvolvendo e foram surgindo novas tecnologias, às organizações viram a necessidade em inovar, modificar a forma de gestão de seus negócios, bem como de avaliar resultados e o mercado. Desta forma a contabilidade precisou buscar novos instrumentos, para que fosse possível oferecer aos clientes um serviço atualizado e com condições de melhorar e aprofundar seu estudo sobre as organizações que trabalha, uma vez que o ambiente econômico fez com que fossem criados novos ramos e novos mercados, tendo a necessidade de diferentes informações contábeis, o que colaborou para o surgimento da contabilidade gerencial.

A contabilidade gerencial tem sua criação relacionada com a necessidade de informações gerenciais pelas organizações. Sua definição é, desta forma, apresentada por diversos autores.

De acordo com Atkinson (2008, p.36) “A contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização. [...] a informação gerencial é uma das principais fontes de tomada de decisão e controle nas organizações”.

Para Ludícibus (1998, p 21):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada como método tradicional, conforme tratado na contabilidade financeira, na contabilidade de custos e na análise de balanços, em uma forma com maior grau de detalhamento de maneira a auxiliar os gerentes no processo de tomada de decisão.

Garrison e Noreen (2001) definem a contabilidade gerencial dizendo que ela parte da contabilidade voltada para o fornecimento de informações aos gerentes,

para o emprego no planejamento e controle das operações e na tomada de decisões.

Diante disso, Padoveze (2004) comenta que a contabilidade gerencial tem relação com o fornecimento de informações para a administração, pessoas estas que estão dentro da organização. O conceito da contabilidade gerencial está relacionado com a geração de lucros para os acionistas.

Ainda, Atkinson (2000), explana que à contabilidade gerencial compete a tarefa de auxiliar os gestores nas decisões. A informação gerencial é um dos principais meios pelos quais os gerentes e executivos recebem feedback de seu desempenho. Ainda serve para orientar a gestão administrativa para que suas ações estejam relacionadas com o propósito da administração e planejamento de controle.

Bem como, a função da contabilidade gerencial como fonte de criação de valor para os acionistas é:

[...] um conceito objetivo, pois pode ser mensurado economicamente. A criação do valor para o acionista centra-se na geração do lucro empresarial, que, por sua vez, é transferido para os proprietários da entidade, que genericamente estamos denominando de acionistas (PADOVEZE, 2004, p.38).

De acordo com o IMA - *Institute of Management Accountants* (1998) a contabilidade gerencial é definida como um processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso apropriado e a responsabilização pelos recursos.

A utilização da contabilidade gerencial dentro da empresa proporciona diversas informações e ajudam os gestores a tomarem decisões relativas à produção, vendas, orçamentos, planejamento, etc. Os administradores de empresas industriais e das empresas prestadoras de serviços, por possuírem um ambiente mais competitivo, necessitam de informações gerenciais sobre seus custos, para efetivarem suas operações, terem visão para melhorar em qualidade, eficiência e rapidez na produção, nortear as decisões sobre *mix* de produto, selecionar opções de fornecedores, negociar com clientes, cuidados com produtos e serviços (IUDICIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2003).

Segundo Ching: “para poder trabalhar de maneira efetiva, as pessoas em uma organização precisam constantemente de informação a respeito do montante de recursos envolvidos e utilizados” (CHING, 2003, p.4).

Ainda, segundo Santiago (2006, p.24) a contabilidade gerencial proporciona aos gestores “conhecer a realidade, agir de acordo com esse conhecimento e interpretar o ambiente podem ser as ferramentas que determinarão o sucesso da empresa”. Conhecer a realidade da organização significa acompanhar os resultados e utilizar as ferramentas para que as decisões sejam confiáveis e seguras.

Também, Souza, Necyk e Frezatti, (2008) expõem que as ferramentas da contabilidade gerencial são utilizadas com maior frequência em empresa de grande porte, tendo em vista a necessidade de investimentos, de pessoal e por necessitarem de informação para a tomada de importantes decisões.

Porém, segundo Silva (2002) pequenas empresas também fazem uso da contabilidade gerencial, de maneira menos formalizada. O uso está relacionado à formação de preços e lucros obtidos.

Conforme descrito, a contabilidade gerencial está presente nas empresas independente do tamanho, cada uma possui características distintas e suas estruturas são padronizadas conforme a necessidade de retorno de informação em cada organização.

Os atributos que pertencem à contabilidade gerencial são características qualitativas que as informações precisam ter para atender objetivos específicos das organizações (MOORES; YUEN; 2001). Estes atributos sugerem a formalização das rotinas bem como dos procedimentos com grande uso de computadores, equipe técnica e modelagem financeira.

De acordo com Moores e Yuen (2001) o sistema de contabilidade gerencial deve ser analisado em duas dimensões: de conteúdo e de processo. A dimensão de Conteúdo engloba os componentes técnicos como os sistemas de contabilidade, como também a forma da informação em se tratando de escopo, tempestividade, agregação e integração. Já a dimensão Processo trata dos aspectos sociais e comportamentais relacionados com o desenho e a operação desta dimensão.

2.3 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A literatura relacionada à contabilidade gerencial é muito ampla. Diversos estudos são realizados com o objetivo de investigar o uso dos artefatos da contabilidade gerencial. Nesse tópico são apresentados os artefatos, a segregação dos mesmos de acordo com os estágios evolutivos, a separação dos mesmos em tradicionais e modernos e os conceitos relacionados aos artefatos da contabilidade gerencial.

De acordo com Germano et. al. (2011 apud WARREN; REEVE; FESS, 2008, p.4), a Contabilidade Gerencial trás para a administração das empresas dados históricos e aproximados, para a orientação das operações e para o planejamento estratégico, com a influência das necessidades de cada organização. As informações são obtidas através da aplicação de ferramentas denominadas artefatos.

O processo de evolução da contabilidade gerencial ocorreu de forma a respeitar a necessidade de cada época mudando seu foco e seus objetivos. Diversos estudos foram realizados com o objetivo de demonstrar em estágios esta evolução organizacional. O estudo idealizado pelo IMA (*Institute of Management Accountants*) é que merece destaque, o qual em 1998 teve sua primeira versão descrevendo a atividade da Contabilidade Gerencial, apresentando objetivos, tarefas e a evolução da atividade. O estudo apresenta quatro estágios da contabilidade gerencial, dentro de uma ordem cronológica, dividida em décadas:

- 1º Estágio: compreende o período até 1950, o qual teve como foco a utilização de orçamento e da contabilidade de custos para realizar o controle financeiro e determinar custos;
- 2º Estágio: período entre 1950 e 1965, teve atenção direcionada para o planejamento e controle gerencial, com o uso de técnicas de análise de decisão;
- 3º Estágio: com início em 1965 e término em 1985, dava ênfase à redução de desperdícios dos recursos, fazendo uso de técnicas de análise dos processos e controle de custo;
- 4º Estágio: Este último estágio se iniciou em 1985 e tem sua duração até os dias de hoje, está voltado para a utilização dos recursos e das tecnologias na criação de valor

A Figura 1 esboça os estágios de evolução da Contabilidade Gerencial conforme o estudo do IMA.

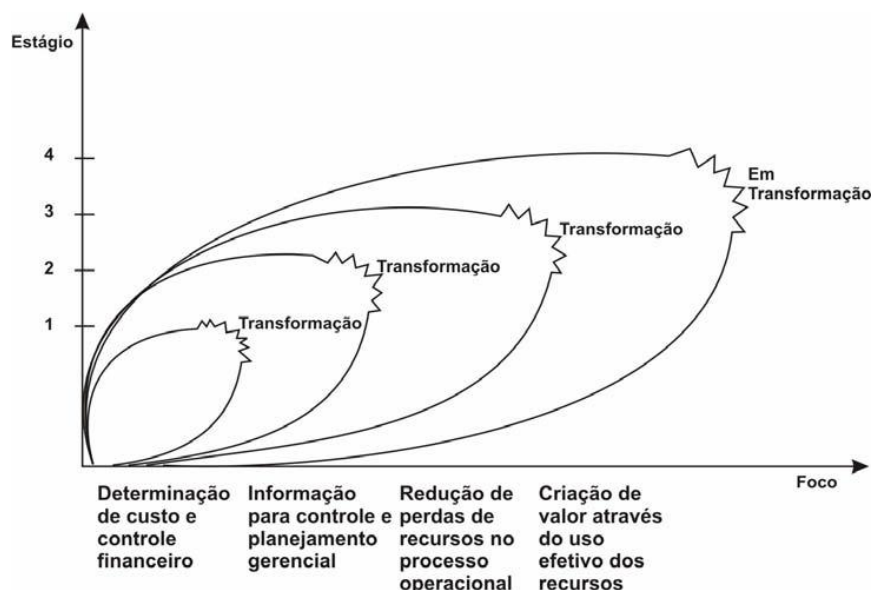


Figura 1 - Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial
Fonte: Adaptada do IMA 1

Após o estudo sobre os estágios evolutivos da Contabilidade gerencial, o IMA estabelece uma nova definição para a Contabilidade Gerencial, argumentando que a “Contabilidade Gerencial refere-se ao produto do processo de evolução através dos quatro estágios”. A mudança ocorreu devido aos estudos sobre os estágios de evolução da contabilidade gerencial, constataram que os estágios possuem focos diferentes, levando assim à diferentes definições.

O estudo do IMA que definiu os estágios evolutivos da contabilidade gerencial, contribuiu para o estudo Soutes (2006) onde os artefatos, ferramentas e técnicas gerenciais foram separadas nos quatro estágios, como mostra o Quadro 3.

		1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
	FOCO	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 Sistema de Custeios	Custeio por Absorção	X			
	Custeio Variável	X			
	Custeio Baseado em Atividades (ABC)			X	
	Custeio Padrão	X			
	Custeio Meta (Target Costing)			X	
Métodos de Mensuração e avaliação de	Preço de Transferência		X		
	Moeda Constante		X		
	Valor Presente		X		
	Retorno Sobre Investimento (ROI)	X			
	Benchmarking			X	
	EVA (Economic Value Added)				X
Filosofias e Modelos de Gestão	Orçamento		X		
	Simulação				X
	Descentralização		X		
	Kaizen			X	
	Just in Time (JIT)			X	
	Teoria das Restrições			X	
	Planejamento Estratégico			X	
	Gestão Baseada em Atividades (ABM)			X	
	GECON				X
	Balanced Scorecard (BSC)				X
	Gestão Baseada em Valor (VBM)				X

Figura 2 - Segregação dos estágios da contabilidade gerencial

Fonte: Adaptada de Soutes (2006).

Muitos estudos apresentaram os artefatos da gerenciais considerando-os como tradicionais e modernos, como Sulamain, Ahmad e Alwi (2004) Soutes e De Zen (2005), Abdel-Kader e Luther (2006) e Soutes e Guerreiro (2007). Classificaram como tradicionais os artefatos do primeiro e do segundo estágio e os estágios 3 e 4 são classificados como artefatos modernos.

Desta forma, foram considerados como artefatos tradicionais: custeio por absorção, custeio variável, custeio-padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização. Como artefatos modernos: ABC, Custeio-Meta, Benchmarking, Kaizen, Just-in-Time (JIT), Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, ABM, GECON (Gestão Econômica), EVA, simulação, Balanced Scorecard e Gestão Baseada em valor (VBM) (SOUTES, 2006).

A seguir são descritos brevemente os artefatos considerados no presente trabalho, conforme fundamentado anteriormente, e segregados de acordo com os estágios de evolução da contabilidade gerencial conforme o estudo de Soutes (2006).

Os artefatos relacionados ao primeiro estágio da Contabilidade Gerencial, os quais evidenciam, conforme estudo do IMA, o uso de orçamentos e contabilidade de custos, bem como de controle financeiro, são descritos conforme o Quadro 3:

Ferramenta	Descrição	Fonte
Custeio por absorção	É um método que consiste na assimilação de custos de fabricação para os bens produzidos, bem como de todos os gastos de produção distribuídos aos produtos. Este método deriva da aplicação dos princípios contábeis.	Martins (2003, p.37)
Custeio Variável	Também chamado de Custeio Direto, este método considera como custo de fabricação somente os Custos Variáveis. Os Custos Fixos não são avaliados como custo na produção e sim considerados como despesas, lançados no final do período, na apuração do resultado.	Crepaldi (2006, p. 117)
Custeio Padrão	Este método guia o processo de descoberta de desvios apontando a direção de suas causas. O custeio padrão não supre o uso de sistemas de apuração dos custos, sendo que os mesmos devem ser verificados por outro sistema.	Soutes (2006, p. 34):
Retorno sobre investimento (ROI)	O <i>Return on Investment</i> é o percentual gerado através da razão entre o lucro do período e o valor dos investimentos no período. Este percentual auxilia na mensuração do rendimento gerado por determinados recursos.	Padoveze (2004, p.270)

Quadro 3 – Primeiro Estágio da Contabilidade Gerencial
Fonte: Elaborado pelo autor

O segundo estágio, elenca os artefatos, de acordo com Soutes (2006) conforme Quadro 4, os quais são considerados como importantes para o planejamento e controle gerencial nas organizações:

Ferramenta	Descrição	Fonte
Preço de Transferência	Definido como um apanhado de ferramentas, técnicas e métodos utilizados por uma organização na distribuição de receitas recebidas em conjunto com as demais unidades desta mesma empresa.	Atkinson et al. (2000, p. 633)
Moeda Constante	Representa uma unidade monetária onde é possível realizar comparações de efeito analítico entre os resultados (anos, meses, dias).	Benadiba (2006, p. 5)
Valor presente	Aprimorada técnica de análise de investimento para as empresa verificada através da fórmula que gera o valor presente das liquidações futuras, deduzidos a uma taxa de juros, menos o gasto com o investimento inicial.	Oliveira (2009, p. 3)

Orçamento	Uma importante peça da contabilidade gerencial, a qual evidencia objetivos da organização, direciona e oferece meios para avaliação de desempenho.	Cardoso et. al. (2007, p.249)
Descentralização	“A descentralização, além da tentativa de tornar o processo decisório mais ágil e de melhor qualidade, representa uma resposta para a falta de tempo ou mesmo desconhecimento da administração de topo, em relação aos diversos ramos em que a empresa passou a atuar. Com maior autonomia decisória, em níveis hierárquicos mais baixos, a alta gerência se libera das atividades do dia-a-dia e fica com mais tempo para atividades de caráter mais estratégico”	Avila e Ferreira (2002, p. 15)

Quadro 4 – Segundo Estágio da Contabilidade Gerencial

Fonte: Elaborado pelo autor

A redução de perdas de recursos na execução das operações é o foco do terceiro estágio da contabilidade gerencial, o qual é evidenciado no Quadro 5, com a segregação de seus artefatos gerenciais, conforme proposto pelo estudo de Soutes (2006):

Ferramenta	Descrição	Fonte
Custeio Baseado em atividades (ABC)	Sistema baseado nas atividades da empresa. É baseado no conceito de que são as atividades que geram o consumo dos recursos e estas atividades é que irão formar o custo dos produtos.	Crepaldi (2006),
Custeio Meta (Target Costing)	É o custo de cada produto, não sendo calculado, mas abatido do preço da venda após a diminuição da margem de lucro que é desejada. Se trata de um planejamento dos resultados fundamentado nos preços de venda gerados pelo mercado e nas margem de lucro que a empresa almeja.	Padoveze (2004)
Benchmarking	Método empregado para conferir a atuação de determinado processo, modelo de gestão ou produto da organização com os similares realizados por uma empresa que execute de modo mais eficiente. Objetiva o entendimento desse melhor desempenho e busca a adaptação à organização e implementando as melhorias.	FNQ – Fundação Nacional da Qualidade
Kaisen	Significa uma mudança contínua e gradual, pois é usado na descrição de processos de gestão e cultura de negócios. Sua prática se dá por meio do comprometimento e envolvimento de todos os empregados da organização buscando a melhoria na maneira com que as coisas são feitas.	Crepaldi (2006):
Just in time	Considerado uma política de estocagem, o <i>just in time</i> por não ser um sistema de custeio, se define como uma estratégia de redução dos investimentos em estoque e redução das aplicações no capital de giro.	Cardoso et. al. (2007, p.173)

Teoria das restrições	Uma filosofia dos negócios que tem por base a existência de gargalos. Estes gargalos são recursos encontrados nos meios de produção com capacidade produtiva menor ou igual à sua demanda. Onde, cada um dos elementos depende de um outro de alguma forma e a atuação como um todo do sistema depende de esforços de todos os seus componentes.	Corbett (1997, p. 39)
Planejamento estratégico	Ferramenta de grande importância para o processo de tomada de decisão. O planejamento estratégico auxilia no reconhecimento das ameaças e oportunidades no mercado, como também ajuda a traçar os planos de ação para cumprir objetivos da corporação.	FGV Projetos
Gestão Baseada em atividades (ABM)	É um processo administrativo que faz uso de informações recebidas através de uma análise de custos baseados nas atividades com o intuito de aprimorar o lucro da organização. Buscando suprimir as necessidades dos clientes.	Crepaldi (2006, p.234)

Quadro 5 – Terceiro Estágio da Contabilidade Gerencial
Fonte: Elaborado pelo autor

No último estágio são identificadas as ferramentas gerenciais para com a visão voltada para a criação de valor na organização. O Quadro 6, a seguir, expõe os artefatos deste quarto estágio da contabilidade gerencial:

Ferramenta	Descrição	Fonte
EVA	Sistema de gestão financeira que mede o retorno que capitais próprios e de terceiros proporcionam aos seus proprietários. Mede a diferença entre o retorno sobre o capital de uma empresa e o custo desse capital, é um indicador do valor econômico agregado que permite avaliar se empregado num determinado negócio está sendo bem aplicado.	Martins (2009)
Simulação	Instrumento que permite fazer uso de conjuntos de possibilidades e de vinculação entre variáveis. É capaz de resolver problemas em diferentes níveis de dificuldade.	Corrar (1993, p. 4)
GECOM	Modelo gerencial com ênfase na administração por resultados econômicos, visando basicamente à eficácia empresarial e decorre do processo de melhoria de produtividade e da eficiência na execução das atividades operacionais da empresa.	CATELLI & GUERREIRO (1994)
Balanced Scorecard (BSC)	Sistema que traduz a Visão, Missão e Aspiração Estratégica da organização em objetivos tangíveis e mensuráveis. Mensura indicadores ligados à satisfação dos clientes, aos processos internos e ao aprendizado e desenvolvimento de funcionários.	Crepaldi (2006)

Gestão Baseada em valor (VBM)	“Combinação de uma cultura voltada para a criação de valor e dos processos e sistemas administrativos necessários para traduzir essa cultura em ação”.	Copeland, Koller & Murrin (2000, p.90)
--------------------------------------	--	--

Quadro 6 – Quarto Estágio da Contabilidade Gerencial

Fonte: Elaborado pelo autor

2.4 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DO CICLO DE VIDA

A contabilidade gerencial desempenha um papel de grande importância nas organizações, ela está aliada à necessidade que a empresa tem de adquirir informações. Ainda que diversos autores tratem do ciclo de vida organizacional, poucas pesquisas evidenciam a influência do sistema de contabilidade gerencial no ciclo de vida das empresas e de que forma a utilização dos sistemas pode ser necessária entre as fases do ciclo organizacional.

Neste contexto, Moores e Yuen (2001), evidenciam o que causa a evolução das organizações de acordo com o ciclo de vida no uso dos artefatos gerenciais. Os autores comprovam que os atributos externos à organização, mudam de acordo com estágios do ciclo de vida.

Moores e Yuen (2001) foram os percursores nos estudos sobre a Contabilidade Gerencial, usando a perspectiva do ciclo de vida organizacional. Os autores adotaram o modelo de Miller e Friesen (1984) sobre o ciclo de vida e o enfoque de configuração para realizar o estudo sobre a relação existente entre as variáveis: estratégia, estrutura, liderança e tomada de decisão na utilização dos atributos da Contabilidade Gerencial. O estudo teve como objetivo entender se os sistemas de contabilidade gerencial mudam conforme os estágios de ciclo de vida e se há um padrão para as possíveis mudanças.

De acordo com as premissas de Miller e Friesen (1984), Moores e Yuen (2001) expõem que os sistemas de contabilidade gerencial precisam mudar em cada estágio do ciclo de vida para que possam manter a coerência. O modelo de Miller e Friesen (1984) descreve um aumento contínuo na formalização das informações, bem como uma sofisticação da tomada de decisão no desenvolver dos primeiros estágios, migrando para uma reversão no declínio. No entanto, Moores e Yuen (2001) defendem a ideia de que o auge da formalização dos processos ocorre no

estágio de crescimento, reduzindo sua intensidade durante a maturidade, retomando certa complexidade no estágio de renovação e no declínio sofre uma acentuada queda.

Levando em consideração a natureza dos sistemas de contabilidade gerencial entre os estágios evolutivos, Moores e Yuen (2001) desenvolveram a hipótese de que o escopo de seleção, sendo a amplitude de ferramentas e técnicas utilizadas para obter informações, é maior nos estágios de crescimento e maturidade. Consideram assim, que na fase de crescimento a necessidade de informação para a tomada de decisão é maior. Pelo fato das empresas na maturidade terem um foco de mercado mais reduzido, imaginaram que o escopo seria ligeiramente menor que o estágio do crescimento. No estágio de renovação, haveria um estilo de liderança mais flexível necessitando assim de uma vasta gama de ferramentas gerenciais. No declínio, por não haver estratégias claras, as decisões seriam tomadas através do uso de poucas informações.

Neste estudo realizado por Moores e Yuen (2001) foram encontrados nos estágios de crescimento e renovação os níveis mais elevados de agregação de informações. Verificaram que independe do estágio, todas as organizações dependem e muito de informações internas. Desta forma, o estudo demonstrou que o estágio do ciclo de vida influencia as características da Contabilidade Gerencial, apesar de existirem inúmeras contradições quanto ao nível de formalidade no desenvolvimento dos estágios.

Adicionalmente, Souza, Necyk e Frezatti, (2008) fizeram um estudo sobre o desenvolvimento da contabilidade gerencial no contexto do ciclo de vida das organizações, partindo de suposições que em cada estágio do ciclo, são necessárias decisões específicas e que o sistema de contabilidade gerencial deve acompanhar o desenvolvimento. Defendem a ideia de que empresas de grande porte é que utilizam com maior frequência as técnicas gerenciais.

A respeito do uso da contabilidade gerencial associada ao ciclo de vida, é possível observar que são nas maiores empresas que as técnicas contábeis são mais influentes, não levando em consideração o período de vida das mesmas, sendo que, nas menores empresas, existe certa dificuldade em relacionar o uso das ferramentas gerenciais isso se deve à gestão do negócio que, por sua vez, utiliza de convicções intuitivas para gerenciar o negócio, enquanto que substitui a utilização

dos artefatos gerenciais adequados à necessidade da organização bem como do estágio do ciclo de vida (ANTONOVZ; FILHO; ESPEJO, 2010).

2.5 ESTUDOS PRECEDENTES

O primeiro estudo resgatado é o de Moores e Yuen (2001), os quais tiveram em seu estudo o enfoque voltado para a relação dos elementos organizacionais com o sistema de Contabilidade Gerencial. O estudo foi realizado por meio de aplicação de questionários distribuídos na Austrália, para empresas do setor de vestuário e calçadista. As mesmas possuíam de 8 a 83 anos de operação. Os resultados obtidos indicaram que a contabilidade gerencial passa por mudanças para poder se adaptar às características da organização durante cada estágio do ciclo de vida dela. De acordo com o estudo os atributos da contabilidade gerencial mudam na transição da empresa de um estágio para o outro. A conclusão do estudo foi que a formalização da contabilidade gerencial aumenta, da fase de nascimento até o crescimento, como também, da maturidade para o rejuvenescimento, mas diminui nos momentos mais importantes, quando as empresas passam da fase de crescimento para a maturidade e do rejuvenescimento para o declínio (MOORES; YUEN, 2001).

Souza, Necyk e Frezatti (2008) realizaram um estudo com o objetivo de ampliar o conhecimento sobre o envolvimento da Contabilidade Gerencial no desenvolvimento de uma organização, tendo como base o ciclo de vida. Porém, por serem poucos os estudos existentes a respeito, os mesmos evidenciam que as particularidades da Contabilidade Gerencial sofrem a influência dos estágios do ciclo de vida nas organizações, apresentando o que esta abordagem oferece.

Comentam-se, também, alguns cuidados que devem ser considerados na operacionalização dessa abordagem, assim como a possibilidade da sua conjugação com outras perspectivas teóricas.

O estudo realizado por Antonovz, Filho, Espejo (2010) demonstra a evolução do uso dos artefatos de contabilidade gerencial de acordo com o ciclo de vida organizacional, com a aplicação do modelo desenvolvido por Miller e Friesen (1984). O estudo foi desenvolvido em uma indústria de confecções do Noroeste do Paraná,

referência de mercado. O modelo de Miller e Friesen (1984) foi confirmado pelo trabalho de Moores e Yuen (2001) que utilizou o mesmo para verificar como a evolução das organizações interfere na utilização das ferramentas da contabilidade gerencial. Ficou evidenciada uma relação entre evolução da entidade e o uso dos artefatos da contabilidade gerencial, porém, de acordo com o estudo, nem sempre o estágio do ciclo de vida em que a empresa se encontra confirma a situação da empresa, não necessariamente há uma evolução do uso da contabilidade gerencial aliada à evolução da organização. Concluiu-se que a empresa ocupa a posição de crescimento de acordo com o modelo escolhido, porém nem todos os artefatos da contabilidade gerencial evoluíram.

O estudo realizado por Silva (2002) em uma organização de porte médio relacionou as ações existentes entre a opção estratégica e o estágio do ciclo de vida da mesma com o objetivo de compreender o processo de evolução das organizações.

Soutes e Guerreiro (2007) investigaram o uso das ferramentas de contabilidade gerencial por empresas do país com o objetivo de constatar se as grandes empresas utilizam os artefatos de contabilidade gerencial e se o uso dos mesmos está relacionado com a atuação das mesmas. Os autores verificaram que 57% das empresas utilizam os artefatos gerenciais considerados modernos; no entanto, a pesquisa não foi suficiente para listar o porte, o setor econômico, o controle de ações e a utilização dos artefatos.

O estudo de Miller e Friesen (1984) foi uma revisão da literatura sobre o ciclo de vida das empresas, divulgando cinco fases comuns: nascimento, crescimento, maturidade, de avivamento, e declínio. Os estudiosos previram que as etapas se relacionam entre si de acordo com variáveis como o ambiente, a estratégia, a estrutura e os métodos de fazer, de decisão; bem como que o crescimento da organização e o aumento do nível de complexidade do ambiente podem causar a cada etapa a exposição de grandes diferenças nas fases do ciclo de vida e que as organizações propendem a se movimentar através de um progresso contínuo e linear passando pelas cinco etapas, desde o nascimento até o declínio. Estas argumentações foram medidas pelo estudo dos autores através da análise de uma amostra com 161 períodos históricos de 36 empresas, onde as organizações foram classificadas nos cinco estágios do ciclo de vida. As análises realizadas utilizaram

54 variáveis de estratégia, de estrutura, meio ambiente como também de estilo de tomada para tomada de decisão. Como resultados encontraram a forma como as variáveis se complementam em cada fase, bem como as diferenças em cada estágio. Porém, os autores não evidenciam a evolução das organizações na mesma sequência.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo são descritos os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Para que o resultado fosse alcançado, foram definidos quatro aspectos importantes: a) tipo e método de pesquisa; b) Estratégia de estudo de caso; c) coleta de dados e d) Instrumento de coleta de dados.

3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA

A pesquisa feita por meio de um questionário caracteriza-se como causal, que neste trabalho possibilita verificar como a evolução da empresa interfere no uso dos artefatos da contabilidade gerencial. Segundo Mattar (1999) a causalidade pode ser entendida quando entre duas ou mais variáveis houver variação concomitante, ordem de ocorrência correta das variáveis no tempo e quando possíveis fatores causais forem eliminados, além de servir para determinar relações de causa e efeito. Com relação ao tempo, a pesquisa é caracterizada como transversal. A pesquisa transversal é uma pesquisa, que segundo Remenyi (1998), estuda um fenômeno em um determinado momento.

O método de estudo de caso foi utilizado como estratégia de pesquisa, e é um método utilizado para explicar como a teoria é aplicada na prática, possibilitando a verificação de como as técnicas são utilizadas e interpretadas (MARTINS, 2006).

3.1.1 Estratégia de Estudo de Caso

Segundo Marconi e Lakatos (2010), para obter um melhor desenvolvimento de um estudo de caso é necessário que a coleta de dados siga os procedimentos necessários, os quais variam de acordo com o as circunstâncias e com o tipo de investigação que se deseja fazer. As principais técnicas de coleta de dados são:

- Coleta de documentos;
- Observações;
- Entrevista;
- Questionário;

- Formulário

Para a realização da coleta de dados foram utilizadas apenas as técnicas de entrevista e a aplicação do questionário.

De acordo com Cooper e Schindler (2003) ao trabalhar com o estudo de caso, utiliza-se o estudo não experimental, não havendo manipulação das ideias, onde apenas são feitas observações nos dados e não é adicionada nenhuma informação aos fatos.

3.2 COLETA DE DADOS

Para realizar a coleta de dados foi desenvolvido um plano para que a coleta de dados pudesse ser realizada. A coleta de dados exige que o pesquisador seja o responsável por reunir os dados, que seja atento para poder ouvir e extrair o maior número de informações (MARTINS, 2006).

Segundo Yin (2005), o pesquisador deve ser imparcial em relação às informações, ter conhecimento das possíveis dúvidas que o entrevistado possa levantar, devendo ser flexível, um bom ouvinte e capaz de questionar, quando necessário.

3.2.1 Entrevista

No processo anterior à entrevista, foi obtida a autorização da organização pesquisada, bem como do entrevistado, para que os dados coletados pudessem ser divulgados. O entrevistado ocupa a vaga de coordenador de processos na empresa, com função de responsável pela controladoria de processos de entrada, além de auxiliar os diretores em algumas decisões de grande importância na organização.

3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados ocorre através da aplicação de um questionário, composto por três partes, destas a primeira parte, Parte A, utiliza o questionário oriundo do estudo de Antonovz, Filho, Espejo (2010), do trabalho intitulado “Nível de aderência

dos artefatos de Contabilidade Gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso”. Neste estudo, o caso estudado foi o da Indústria de Confecções do Noroeste do Paraná, que por meio de aplicação do instrumento de pesquisa foi possível evidenciar a evolução da entidade.

A segunda, Parte B, do questionário é proveniente do estudo de Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008), a mesma possibilita a identificação dos artefatos da contabilidade gerencial presentes na organização. Por fim a Parte C, foi elaborada com base no estudo de Soutes (2006) buscando assimilar os artefatos gerenciais utilizados pela organização.

3.3.1 Instrumento para Avaliação do Estágio do Ciclo de Vida

Na primeira parte deste instrumento (parte A) busca-se avaliar o estágio do ciclo de vida em que a empresa se encontra, são propostas 20 questões ao respondente, agrupadas em seis grupos, conforme Quadro 7.

GRUPO	QUESTÃO	DESCRIÇÃO
1	A1	Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos competidores.
	A2	Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos competidores, mas não tão grandes como deveríamos ser.
	A3	Somos uma organização com diretores e acionistas.
2	A4	O poder decisório da organização está nas mãos do fundador da empresa.
	A5	O poder decisório da organização dividido nas mãos de muitos donos e investidores.
	A6	O poder decisório da organização está concentrado nas mãos de um grande número de acionistas.
3	A7	A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples
	A8	A estrutura organizacional da empresa está baseada na visão departamental e funcional, tornando-se mais formal
	A9	A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle
	A10	A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle
4	A11	Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros, etc) e, com isso nos tornamos diferenciados
5	A12	O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples da “mão para a boca”
	A13	O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos
	A14	O processamento das informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente para atingir resultados requeridos

	A15	O processamento das informações é muito complexo e usado na coordenação de diversas atividades para melhor servir os mercados
	A16	O processamento de informações não é muito sofisticado e é usado de maneira não adequada
	A17	O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo.
6	A18	A maioria das decisões da empresa são tomadas por grupos de gestores de nível intermediário que utilizam alguma sistemática que ainda é bem superficial.
	A19	A maioria das decisões da empresa são tomadas pelos gestores, grupos de trabalho e time de projetos que tentam facilitar o aperfeiçoamento através da participação.
	A20	A maioria das decisões da empresa são feitas por poucos gestores que têm uma abordagem conservadora.
OPÇÕES DE RESPOSTA: 1 - Discordo Totalmente; 2 - Nem discordo , Nem concordo; 3 - Concordo Parcialmente e 4 - Concordo Totalmente.		

Quadro 7 – Questionário para Avaliação do Estágio do Ciclo de Vida
Fonte: Elaborado por Antonovz, Filho e Espejo (2010)

Neste instrumento as assertivas, elencadas no Quadro 7, são medidas através da escala adaptada *Likert* de quatro pontos com as seguintes possibilidades: 1 – Discordo Totalmente, 2 – Nem discordo, Nem concordo, 3 – Concordo Parcialmente e 4 – Concordo Totalmente.

As assertivas relacionadas no Quadro 7 buscam possibilitar ao respondente a indicação do que realmente ocorre na empresa. Os seis grupos que agregam as 20 assertivas do Quadro 7 são descritos a seguir, no Quadro 8.

GRUPO	DESCRIÇÃO
1	Tamanho da organização
2	Centralização de decisões
3	Estrutura Organizacional
4	Especializações
5	Processamento de Informações
6	Processo de tomada de decisão

Quadro 8 – Níveis de Avaliação do Estágio do Ciclo de Vida
Fonte: Elaborado pelo autor

Com as respostas obtidas das assertivas do Quadro 7, será possível a verificação do estágio do ciclo de vida da organização, por meio da identificação das características relacionadas no Quadro 8.

3.3.2 Instrumento para Identificação dos Atributos da Contabilidade Gerencial

A segunda parte do questionário (Parte B) procura identificar os atributos de contabilidade gerencial presentes na organização. Inicialmente propostos por Moores e Yuen (2001) e adaptado por Necyk (2008), os atributos são segregados nas dimensões de seleção e apresentação de informações. No Quadro 9 são demonstradas as questões propostas ao respondente.

QUESTÃO	DESCRIÇÃO
SELEÇÃO DE INFORMAÇÕES	
B1	Demonstrativo do resultado mensal
B2	Balanço patrimonial mensal
B3	Demonstrativo de fluxo de caixa
B4	Contabilidade de custos para análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de <i>mix</i> , estabelecimento de padrões de custos, análise de eficiência operacional
B5	Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras
B6	Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento e metas financeiras
B7	Orçamento de capital, por meio do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas
B8	Planejamento de longo prazo e <i>forecast</i> (previsões) de vendas e resultados
B9	Contabilidade por centros de responsabilidade (<i>responsability accounting</i>), análise das variações de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento
B10	Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão de qualidade, que engloba indicadores operacionais
B11	Monitoramento ambiental de variáveis competitivas externas
APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES	
AGREGAÇÃO E INTEGRAÇÃO	
B12	Modelos de decisão ou analítico (ex.: análise, marginal, de estoque, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/ <i>what if</i> , custo - volume - lucro etc.
B13	Combinação de dados ao longo de períodos (ex.: mensal, trimestral, anual)
B14	Combinação de dados por áreas funcionais (ex.: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização)
B15	Relatório de transações entre subunidades (ex.: informações de outras unidades de negócios/ departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)
ESCOPO	
B16	Interno (ex.: eficiência, volumes, absenteísmo etc.)
B17	Externo (ex.: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos etc.)
B18	Financeiro (ex.: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.)
B19	Não financeiros (ex.: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc.)
B20	Orientado ao passado (ex.: históricos, realizado)

B21	Orientado ao futuro (ex.: estimativas, <i>forecasting</i>)
TEMPESTIVIDADE	
B22	Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez
B23	As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema)
B24	Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex.: fatos gerenciados diariamente são reportados dia a dia)
B25	O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o relatório irrelevante para análise e tomada de decisões
OPÇÕES DE RESPOSTA: 1 - Discordo Totalmente; 2 - Nem discordo, Nem concordo e 3 - Concordo Totalmente.	

Quadro 9 – Questionário para identificação dos atributos da contabilidade gerencial
Fonte: Adaptado de Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008)

O questionário foi elaborado por Moores e Yuen (2001) e teve as questões adaptadas por Necyk (2008). As questões sobre a utilização dos atributos gerenciais possuem como opção de resposta: 1 – Discordo totalmente, 2 – Nem discordo, Nem concordo e 3 – Concordo totalmente. Segundo Moores e Yuen (2001), as duas vertentes focadas pelo questionário B, demonstram:

- a) Seleção de Informações: abordagem das fontes de informações utilizadas pela empresa;
- b) Apresentação de informações: abordagem do formato, do tipo e da disponibilidade de informações.

3.3.3 Instrumento para Identificação dos Artefatos da Contabilidade Gerencial

A terceira e última parte do questionário, Parte C, objetiva a identificação dos artefatos da contabilidade gerencial presentes na empresa, disponibilizando ao respondente 20 artefatos da contabilidade gerencial. Oriunda do estudo de Soutes(2006) analisa a contabilidade gerencial em uma abordagem sobre o uso dos artefatos gerenciais na organização e verifica quais as técnicas, métodos de custeio e ferramentas gerenciais são utilizadas na organização para a tomada de decisão. conforme Quadro 10.

	ARTEFATOS	ESTÁGIO DA CONTABILIDADE GERENCIAL	UTILIZA PARA TOMADA DE DECISÃO?	
			SIM	NÃO
C1	Custeio por Absorção	1º Estágio		

C2	Custeio Variável	1º Estágio
C3	Custeio Padrão	1º Estágio
C4	Retorno sobre Investimento (ROI)	1º Estágio
C5	Preço de Transferência	2º Estágio
C6	Moeda Constante	2º Estágio
C7	Valor Presente	2º Estágio
C8	Orçamento	2º Estágio
C9	Descentralização	2º Estágio
C10	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3º Estágio
C11	Custeio Meta (Target Costing)	3º Estágio
C12	<i>Benchmarking</i>	3º Estágio
C13	Teoria das Restrições	3º Estágio
C14	Planejamento Estratégico	3º Estágio
C15	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	3º Estágio
C16	EVA (<i>Economic Value Added</i>)	4º Estágio
C17	Simulação	4º Estágio
C18	GECON	4º Estágio
C19	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	4º Estágio
C20	Gestão Baseada em Valor (VBM)	4º Estágio

Quadro 10 – Questionário para Identificação dos artefatos da contabilidade gerencial

Fonte: Elaborado pelo autor

As ferramentas, dispostas no Quadro 10, possibilitam, a partir de suas respostas, identificar se os artefatos da contabilidade gerencial estão presentes na organização no processo de tomada de decisão. Tendo em vista que nesta Parte C do questionário são relacionados os estágios evolutivos da contabilidade gerencial, será possível relacionar, nos resultados da pesquisa, o percentual de uso dos artefatos em cada estágio de evolução.

Para o tratamento dos dados serão utilizadas as técnicas da estatística univariada, a qual segundo Ramos (2008) permite uma análise de cada variável separadamente.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 APRESENTAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

Conforme anteriormente exposto, a organização em estudo atua no setor atacadista de produtos alimentícios, a qual está localizada na região sudoeste do estado do Paraná e opera tendo relações comerciais, além do estado do Paraná, com os estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Mato Grosso do Sul.

Com relação às características da empresa, ela apresenta em sua administração gestão familiar, pois mantêm nos importantes cargos de chefia de administração e decisão, parentes próximos. À medida que a empresa se expandia para novas atividades, os administradores procuraram manter controles gerenciais de forma organizada para terem suporte em suas decisões.

A empresa teve crescimento rápido, o que demandou tomar decisões para que as mudanças pudessem ser acompanhadas. Dentre as medidas tomadas, a contabilidade, que era terceirizada, passou a ser realizada por um contador interno, porém, o antigo contador, também assessora a empresa participando de algumas decisões importantes com referência à contabilidade que era feita durante sua gestão. A departamentalização da empresa é uma de suas características para a melhor realização das atividades bem como melhor emprego de recursos. Essa estrutura tem a função de auxiliar a administração na gerência dos objetivos da organização como controlar resultados de acordo com cada área de negócio, auferir lucro e expandir o negócio. A administração da empresa está dividida em: sócios administradores (diretores); gerentes; supervisores de setores, os quais possuem diferentes níveis de responsabilidade, porém com atividades integradas da Contabilidade Gerencial.

A seguir são descritas as análises realizadas de acordo com as respostas obtidas na aplicação do instrumento de pesquisa ao responsável na empresa.

4.2 AVALIAÇÃO DO ESTÁGIO DO CICLO DE VIDA

O presente estudo se propôs a identificar, através da aplicação de um questionário constituído por três blocos de perguntas, onde se objetiva avaliar o estágio do ciclo de vida em que a organização - Parte A; na Parte B busca-se identificar os atributos da contabilidade gerencial; e por último, na Parte C as questões permitem a verificação do uso dos artefatos da contabilidade gerencial no processo de tomada de decisão.

Diante do exposto, buscando avaliar o estágio do ciclo de vida da organização, foi aplicada a primeira parte do questionário, conforme exposto no Quadro 7, a qual foi respondida pela responsável na empresa pelo departamento de Controladoria. Essas assertivas possibilitam, de acordo com Miller e Friesen (1984), a evidenciação do perfil da empresa.

O Quadro 11 apresenta as respostas obtidas na Parte A do instrumento para verificação do estágio do ciclo de vida.

GRUPO	QUESTÃO	DESCRIÇÃO	RESPOSTA
1 - Tamanho da empresa	A1	Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos competidores.	1
	A2	Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos competidores, mas não tão grandes como deveríamos ser.	4
	A3	Somos uma organização com diretores e acionistas.	3
2 - Centralização das Decisões	A4	O poder decisório da organização está nas mãos do fundador da empresa.	3
	A5	O poder decisório da organização dividido nas mãos de muitos donos e investidores.	3
	A6	O poder decisório da organização está concentrado nas mãos de um grande número de acionistas.	2
3 - Estrutura Organizacional	A7	A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples	1
	A8	A estrutura organizacional da empresa está baseada na visão departamental e funcional, tornando-se mais formal	4
	A9	A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle	4
	A10	A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle	3

4 - Especializações	A11	Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros, etc) e, com isso nos tornamos diferenciados	4
	A12	O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples da “mão para a boca”	1
5 - Processamento de Informações	A13	O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos	3
	A14	O processamento das informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente para atingir resultados requeridos	4
	A15	O processamento das informações é muito complexo e usado na coordenação de diversas atividades para melhor servir os mercados	3
	A16	O processamento de informações não é muito sofisticado e é usado de maneira não adequada	1
	A17	O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo.	1
6 - Processo de tomada de decisão	A18	A maioria das decisões da empresa são tomadas por grupos de gestores de nível intermediário que utilizam alguma sistemática que ainda é bem superficial.	1
	A19	A maioria das decisões da empresa são tomadas pelos gestores, grupos de trabalho e time de projetos que tentam facilitar o aperfeiçoamento através da participação.	3
	A20	A maioria das decisões da empresa são feitas por poucos gestores que têm uma abordagem conservadora.	3
LEGENDA DAS RESPOSTAS: 1 - Discordo Totalmente; 2 - Nem discordo , Nem concordo; 3 - Concordo Parcialmente e 4 - Concordo totalmente.			

Quadro 11 – Respostas: Questionário de para Avaliação do Estágio do Ciclo de Vida
Fonte: Elaborado pelo autor

A análise desta Parte A do questionário pode determinar em qual dos estágios de ciclo de vida a empresa está posicionada, a mesma busca examinar as questões aplicadas sob a influência do modelo desenvolvido por Miller e Friesen (1984) e adaptado por Antonovz, Filho e Espejo (2010).

As respostas podem ser fragmentadas possibilitando a análise por grupo (dispostos no Quadro 8), sendo assim, no Quadro 12, são apresentadas as principais características da organização.

GRUPO	DESCRIÇÃO	CONCLUSÕES
1	Tamanho da organização	Grande
2	Centralização de decisões	Início da Descentralização
3	Estrutura Organizacional	Visão departamental e funcional
4	Especializações	Várias especializações
5	Processamento de Informações	Sofisticado
6	Processo de tomada de decisão	Parcialmente centralizado

Quadro 12 – Principais características da Organização

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme evidenciado no Quadro 12 o primeiro grupo que se refere ao Tamanho da Organização, a característica principal, segundo as respostas dispostas no Quadro 11, a organização é caracterizada como grande, de forma que se evidencia que a organização não é pequena quando comparada aos seus concorrentes, sendo que na região em que atua é confirmada tal situação, pelo fato da organização ser maior do que a maioria de seus concorrentes. Porém, mesmo sendo maior que muitas empresas do setor atacadista de produtos alimentícios, ainda não é tão grande o quanto pretende ser.

A centralização das decisões, de acordo com o Grupo 2 do Quadro 12, é identificada, de modo que, na empresa há uma certa centralização das decisões nos sócios administradores, porém não totalmente centralizado, pois existem gerentes e supervisores que também participam do processo decisório da empresa, o que pode indicar uma possível descentralização do poder. O estudo de Miller e Friesen (1984) pode ser confirmado nesta afirmação, pelo fato das decisões não serem tomadas apenas pelos administradores, mas usando da descentralização das tomadas de decisão.

A organização, na análise do terceiro Grupo não pode ser considerada com estrutura simples, pois a mesma possui a estrutura organizacional baseada em uma visão departamental e funcional, o que a torna mais formal. Quanto aos sistemas de controle, segundo a respondente, a organização não possui muitos.

No Grupo 4, é possível identificar que a empresa conta com colaboradores com várias especializações, como por exemplo, contadores, administradores, analistas de sistemas, marketing, economistas que auxiliam nas decisões da organização.

O processamento das informações na empresa, conforme o Grupo 5, foi definido como sofisticado e necessário para a produção eficiente, com o objetivo de atingir os resultados requeridos, bem como, monitorar o desempenho e facilitar a comunicação entre os departamentos da organização.

As informações sobre o processo decisório da organização estão no Grupo 6 do questionário. A tomada de decisão na organização é parcialmente centralizada na administração, sendo que, a maioria delas são tomadas em conjunto com os gerentes e supervisores, com o objetivo de facilitar e aperfeiçoar por meio da participação conjunta. A respondente não concorda totalmente que as decisões da empresa são feitas por poucos gestores e que possuem uma abordagem conservadora, porém, foi ressaltado que alguns dos supervisores possuem uma visão conservadora, no sentido de que suas decisões são sustentadas por opiniões formadas por processos anteriores.

Com a aplicação da Parte A, conforme Quadro 11 do questionário evidenciou-se em qual nível do ciclo de vida a organização analisada se encontra, pode-se dizer que de acordo com o primeiro Grupo a empresa se encontra em evolução, ou seja, em crescimento. Isto ficou evidenciado no item que menciona que a organização é maior que a maioria de seus concorrentes, porém, que ainda pode crescer. Outro item que identifica a fase de crescimento é o que diz respeito à descentralização do poder, onde, apesar do administrador deter a maioria das decisões, os gerentes e supervisores é que o auxiliam e muitas destas decisões. O Grupo 4 contribui para esta afirmação, pois segundo sua resposta profissionais de diferentes especializações fazem parte das decisões, juntamente com os administradores, gerentes e supervisores.

No terceiro Grupo também é identificada esta fase de crescimento, pois a empresa possui divisão departamental, porém com evolução para um controle formal. Os últimos Grupos também contribuem para a afirmação de que a empresa se encontra no estágio de crescimento, pois relatam que as decisões são parcialmente centralizadas na administração e que o processo de informação é um facilitador de comunicação entre os departamentos da empresa.

O Quadro 13 caracteriza este estágio de Crescimento e também faz uma comparação entre o estágio de crescimento e o da maturidade, pois ao analisar a fase de vida da organização podem surgir dúvidas quanto aos dois estágios.

ESTÁGIO	CARACTERÍSTICAS
CRESCIMENTO	Busca de novos negócios
	Segmentação do Negócio
	Descentralização do poder de decisão
	Empresas analíticas e mais ousadas
	Estrutura mais especializada
MATURIDADE	Busca pela Inovação de produtos e serviços
	Mais competitivas
	Vantagens sobre as concorrentes
	Baixo grau de inovação
	Gestão participativa
	Estável

Quadro 13 – Comparação entre os Estágios: Crescimento e Maturidade
Fonte: Adaptado de Miller e Friesen (1984)

Com tudo, diante das características e discussões apresentadas, é possível concluir que a organização está no estágio de crescimento.

4.3 ATRIBUTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Nesta seção apresenta-se a descrição e a análise dos dados referentes à aplicação da Parte B do questionário. Abordam-se os resultados relativos aos atributos gerenciais, nas vertentes indicadas por Moores e Yuen (2001): seleção e apresentação das informações.

4.3.1 Seleção de Informações

Inicialmente abordando os atributos relacionados à seleção de informações, que inclui elementos semelhantes ao conteúdo utilizado pela contabilidade financeira, para o respondente foram apresentadas as questões conforme Quadro 13, bem como as respostas atribuídas.

QUESTÃO	DESCRIÇÃO	RESPOSTAS
SELEÇÃO DE INFORMAÇÕES		
B1	Demonstrativo do resultado mensal	3
B2	Balanço patrimonial mensal	1

B3	Demonstrativo de fluxo de caixa	2
B4	Contabilidade de custos para análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de <i>mix</i> , estabelecimento de padrões de custos, análise de eficiência operacional	3
B5	Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras	1
B6	Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento e metas financeiras	3
B7	Orçamento de capital, por meio do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas	3
B8	Planejamento de longo prazo e <i>forecast</i> (previsões) de vendas e resultados	3
B9	Contabilidade por centros de responsabilidade (<i>responsability accounting</i>), análise das variações de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento	3
B10	Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão de qualidade, que engloba indicadores operacionais	3
B11	Monitoramento ambiental de variáveis competitivas externas	2
LEGENDA DE RESPOSTAS: 1 - Discordo Totalmente; 2 - Nem discordo , Nem concordo e 3 - Concordo Totalmente		

Quadro 14 – Atributo: Seleção de Informações

Fonte: Elaborado pelo autor

Inferem-se a partir das respostas, as considerações de que o conjunto de fontes de informações apresentadas, os quais questionam o respondente sobre a utilização na organização, que são empregados na organização, porém, não plenamente, conforme Tabela 01.

RESPOSTAS	ATRIBUIÇÃO
Concordo Totalmente	64%
Nem Discordo, Nem Concordo	18%
Discordo Totalmente	18%

Tabela 01 – Seleção de Informações: Percentual de Respostas

Fonte: Elaborado pelo autor

Como destaque positivo, relativo às fontes de informações da contabilidade gerencial, levando em consideração que a organização é caracterizada como de grande porte, merece destaque a utilização do demonstrativo de resultado mensal que teve como resposta “Concordo Totalmente”. Vale ressaltar que este atributo é oriundo da contabilidade financeira, uma vez que a mesma é realizada internamente na organização.

Os atributos relativos ao planejamento realizado de longo prazo e de previsões de vendas e resultados, cujas respostas foram “Concordo Totalmente”,

indicam assim grau elevado de uso pela empresa. Este resultado se relaciona com o estudo desenvolvido por Johnson e Kaplan (1993) o qual, ao analisar a utilização da contabilidade gerencial, teve como resultado o relevante papel da contabilidade gerencial nas informações referentes ao planejamento e controle.

As questões referentes à contabilidade por centros de responsabilidade, análise de variâncias de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, lucro ou investimentos, a resposta foi “Concordo totalmente”.

São perceptíveis as relações com o estudo realizado por Necyk (2008), onde o autor constatou a ampla seleção de informações nos atributos da contabilidade gerencial, bem como foram constatadas semelhanças quanto ao uso de demonstrativos de resultado, contabilidade de custos e orçamento participativo.

4.3.2 Apresentação das Informações

Na sequência, o questionário abordou a apresentação das informações, no quesito de formato, tipo e disponibilidade de todas as informações. O Quadro 15 relaciona as respostas referentes ao uso dos atributos da contabilidade gerencial relativas ao uso das informações correspondendo os itens de: agregação e integração, escopo e tempestividade.

QUESTÃO	DESCRIÇÃO	RESPOSTAS
APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES		
AGREGAÇÃO E INTEGRAÇÃO		
B12	Modelos de decisão ou analítico (ex: análise, marginal, de estoque, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/ <i>what if</i> , custo - volume - lucro etc.	3
B13	Combinação de dados ao longo de períodos (ex: mensal, trimestral, anual)	3
B14	Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização)	3
B15	Relatório de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócios/ departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)	3
ESCOPO		
B16	Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo etc.)	3
B17	Externo (ex.: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos etc.)	3
B18	Financeiro (ex.: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.)	3

B19	Não financeiros (ex.: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absentéismo, participação de mercado, etc.)	2
B20	Orientado ao passado (ex.: históricos, realizado)	3
B21	Orientado ao futuro (ex.: estimativas, <i>forecasting</i>)	3
TEMPESTIVIDADE		
B22	Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez	3
B23	As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema)	3
B24	Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex.: fatos gerenciados diariamente são reportados dia a dia)	3
B25	O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o relatório irrelevante para análise e tomada de decisões.	3
LEGENDA DE RESPOSTAS: 1 - Discordo Totalmente; 2 - Nem discordo, Nem concordo e 3 - Concordo Totalmente.		

Quadro 15 – Atributos: Apresentação das informações
Fonte: Elaborado pelo autor

Frente a estas respostas nota-se que, no item de Agregação e Integração, no conjunto das respostas, sinalizadas pela respondente, demonstrando que na organização as solicitações de informações são realizadas e obtidas nos formatos relacionados. O grau de concordância visualizado nas respostas, que apresenta maior potencialidade é o formato que combina dados ao longo de um período, sendo em meses, trimestres ou anos.

No item Escopo, investigam-se os tipos de informações utilizados pela organização, de acordo com o modelo de Moores e Yuen (2001). Nota-se que a empresa faz uso de tipos de informação em maior número do que a utilização das fontes de informações. As alternativas que merecem destaque são as que dizem respeito às informações financeiras, externas, informações orientadas pelo passado bem como por simulações orientadas pelo futuro.

Quanto ao item Tempestividade, este item demonstra o tempo para a obtenção das informações. Embora a organização faça uso de diversos tipos de informações, é possível que muitas não sejam geradas e apresentadas no tempo oportuno. Porém, pelas respostas obtidas sugere-se que as informações utilizadas pela empresa são tempestivas.

4.4 IDENTIFICAÇÃO DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A identificação dos artefatos da contabilidade gerencial é a última parte do questionário aplicado, Parte C, nesta foram apontados quais os principais artefatos que a empresa utiliza.

O respondente, que possui cargo de coordenador de processos na controladoria da organização analisada, em suas respostas demonstrou certo conhecimento sobre as ferramentas utilizadas e sistemas de custeio e soube definir quais as técnicas em uso na organização.

O Quadro 16, abaixo, evidencia as questões propostas, bem como as respostas atribuídas.

ARTEFATOS	ESTÁGIO DA CONTABILIDADE GERENCIAL	UTILIZA PARA TOMADA DE DECISÃO?		
		SIM	NÃO	
C1	Custeio por Absorção	1º Estágio	X	
C2	Custeio Variável	1º Estágio	X	
C3	Custeio Padrão	1º Estágio		x
C4	Retorno sobre Investimento (ROI)	1º Estágio	X	
C5	Preço de Transferência	2º Estágio	X	
C6	Moeda Constante	2º Estágio	X	
C7	Valor Presente	2º Estágio		x
C8	Orçamento	2º Estágio	X	
C9	Descentralização	2º Estágio	X	
C10	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3º Estágio		x
C11	Custeio Meta (Target Costing)	3º Estágio		x
C12	<i>Benchmarking</i>	3º Estágio	X	
C13	Teoria das Restrições	3º Estágio		x
C14	Planejamento Estratégico	3º Estágio	X	
C15	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	3º Estágio		x
C16	EVA (<i>Economic Value Added</i>)	4º Estágio		x
C17	Simulação	4º Estágio	X	
C18	GECON	4º Estágio		x
C19	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	4º Estágio		x
C20	Gestão Baseada em Valor (VBM)	4º Estágio		x

Quadro 16 – Atributos: Apresentação das informações

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com a análise da Parte C observa-se que o respondente tem grande conhecimento sobre as ferramentas da Contabilidade Gerencial existentes, o mesmo afirma que o artefato mais utilizado é o Orçamento, porém a Simulação também é bastante utilizada na organização. Entretanto os artefatos que o

respondente afirma não conhecer são: Gestão Baseada em Valor (VBM), GECON, EVA (*Economic Value Added*).

Com o intuito de verificar o percentual de utilização dos artefatos gerenciais de acordo com cada estágio evolutivo da contabilidade gerencial, a Tabela 02 sintetiza o percentual de utilização dos artefatos segregados por estágio.

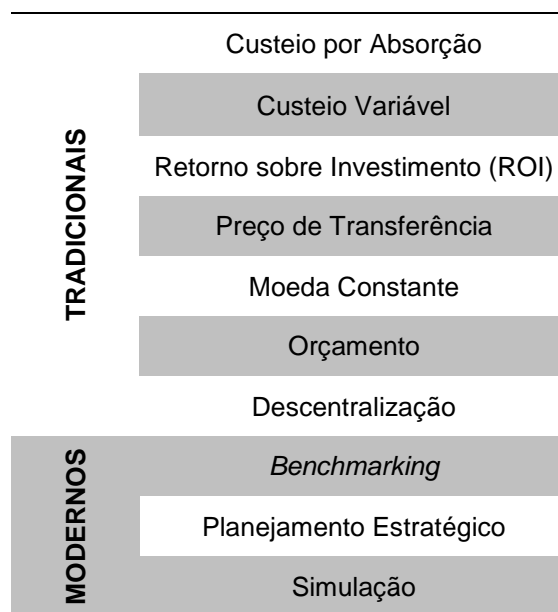
ESTÁGIO	PERCENTUAL DE UTILIZAÇÃO
1º	75%
2º	80%
3º	33%
4º	20%

Tabela 02 – Percentual de utilização dos artefatos
Fonte: Elaborado pelo autor

É possível verificar que, de acordo com a Tabela 02, os artefatos mais utilizados pela entidade analisada são os pertencentes ao 2º estágio e que em segundo lugar está o 1º estágio evolutivo da contabilidade gerencial. Verifica-se também que os artefatos utilizados pela organização, por serem, em grande maioria, pertencentes aos dois primeiros estágios evolutivos, os mesmos estão relacionados com a determinação de custos e com o controle financeiro, bem como com a utilização da informação para o planejamento e controle gerencial, conforme já descrito e corroborado por Soutes (2006).

Segundo Soutes (2006) o 3º estágio está relacionado com a redução de perdas de recursos no processo operacional, o mesmo teve 33% de utilização, já o 4º e último estágio evolutivo, que demonstra a criação de valor através do uso efetivo dos recursos teve 20%, o menor percentual de uso da organização.

Os artefatos da contabilidade gerencial foram segregados em Tradicionais e Modernos por Soutes (2006). Neste agrupamento, os artefatos em uso pela organização identificados no Quadro 16, estão dispostos no Quadro 17 evidenciando esta divisão.



Quadro 17 – Atributos: Segregados em Tradicionais e Modernos
Fonte: Adaptado de Soutes (2006)

A partir da análise deste Quadro 17 é perceptível a utilização em grande maioria dos artefatos Tradicionais pela organização, sendo que sete são os tradicionais e apenas três são considerados modernos.

No estudo realizado por Antonovz, Filho, Espejo (2010), constatou-se a utilização dos artefatos tradicionais, bem como modernos, porém, com maior grau de uso dos artefatos considerados tradicionais. As principais ferramentas utilizadas na empresa estudada pelos autores são: custeio por absorção, retorno sobre investimento, *benchmarking*. Quanto ao estágio do ciclo de vida, a organização analisada foi considerada, por Antonovz, Filho e Espejo (2010), pertencente ao estágio de Crescimento, por apresentar características marcantes deste nível de desenvolvimento, como início de departamentalização, principiante na utilização de artefatos modernos e por estar no início da formalização da entidade.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como principal objetivo: Avaliar o estágio do ciclo de vida organizacional e o nível de aderência da contabilidade gerencial em uma empresa do ramo alimentício do sudoeste do Paraná. Esta análise está fragmentada em três importantes fases, que por meio da aplicação de um questionário foi possível demonstrar as principais características da organização em relação ao seu estágio do ciclo de vida, a aderência dos atributos da contabilidade gerencial e por último, a utilização dos artefatos da gerencias.

Os objetivos específicos do trabalho foram atingidos, uma vez que foram localizados os atributos gerencias da organização, como também identificados os artefatos da contabilidade gerencial utilizados pela entidade. Ainda, foi possível delimitar a pesquisa direcionando a mesma para a organização o ramo alimentício do sudoeste do estado do Paraná.

A análise dos dados foi realizada de forma estratificada, mostrando assim os resultados para cada parte aplicada e analisando a organização de acordo com seu porte e seu ramo de atividade. Foram analisados os dados da pesquisa, em que os mesmos demonstraram um nível médio de utilização da contabilidade gerencial, entretanto a maioria das técnicas caracterizadas como atributos são utilizadas pela organização, porém apenas 50% dos artefatos são realmente utilizados.

Quanto ao ciclo de vida organizacional, a pesquisa demonstrou que a organização pode ser caracterizada no estágio de crescimento, pois características marcantes foram encontradas, como estrutura mais especializada, maior nível de busca pela inovação em produtos e serviços.

Com relação aos atributos gerencias ficou evidenciado o uso efetivo das técnicas gerenciais pela organização, visualizando assim uma forte aderência da contabilidade gerencial, levando a confirmar o estágio já encontrado da organização, pois a grande utilização desses artefatos pode ser um indício de crescimento mostrando a busca por resultados.

Finalmente, com referência à utilização de ferramentas e técnicas oriundas da Contabilidade Gerencial, foi verificado o uso dos artefatos principalmente

daqueles que definem os processos de definição de custos e controle e planejamento gerencial, confirmando assim o estágio já encontrado da organização.

A confirmação da evolução dos artefatos gerenciais em conjunto com a evolução das organizações de acordo com o ciclo de vida, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), possibilita visualizar que nem todas as ferramentas da contabilidade gerencial contribuem, na mesma razão, com a forma pela qual a organização evolui, alguns atributos, ferramentas, técnicas, características levam a conclusão de que a organização está no estágio do ciclo de vida Crescimento, porém, nem todos colaboram para esta afirmação.

A limitação do estudo se dá pelo fato do respondente não conhecer todas as técnicas oriundas da contabilidade gerencial, como também a limitação temporal, pois o estudo foi realizado em 2013 por isso após algum tempo os resultados podem mudar, pode ser citada a impossibilidade de generalização uma vez que os resultados não valem para todas as organizações. Como sugestão, é possível que o estudo seja aplicado em outras organizações do mesmo setor, para poder comparar os resultados, como também aplicá-lo a outros segmentos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*. V. 108, n. 5, p. 336-357, 2006.

ADIZES, Ichak. **Os ciclos de vida das organizações: como e porque as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito**. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1990.

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. In: SEMEAD, 12., São Paulo, 2009. Anais... São Paulo, FEA/USP, 2009.

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, R. V. N.; SANTOS, R. P. Contabilidade gerencial, ciclo de vida e poder: à luz da biopolítica de Foucault. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD , 33., 2009. São Paulo. *Anais...* São Paulo: ANPAD, 2009.

BENADIBA, M. . **Moeda Constante**. Revista Ecco, v. 1, p. 1-8, 2006.

BREWER, Garrison N. **Contabilidade Gerencial**. 11 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo - GECON - Sistema de Informação de Gestão Econômica: uma proposta para Mensuração Contábil do Resultado das Atividades Empresariais. Boletim do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, São Paulo, n.98, AnoXXX, p.10-12, set. 1992.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. **The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach**. *Accounting, Organizations and Society*. v. 23, n. 5, p. 243-264, 1998.

CHING, Yuh Hong. MARQUES, Fernando. PRADO, Lucilene. **Contabilidade e Finanças para não especialistas**, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

COOPER, Donald R e SCHINDLER, Pamela. **S.Métodos de pesquisa em administração**. 7 ed.,

COPELAND, Tom; KOLLER, Tim; MURRIN, Jack. **Avaliação de Empresas: Valuation**. São Paulo: Makron Books, 2000.

CORBETT NETO, T. **Contabilidade de ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das restrições**. São Paulo: Nobel, 1997.

CORRAR, L. J. **O modelo econômico da empresa em condições de incerteza - aplicação do método de simulação de Monte Carlo**. Caderno de Estudos Fipecafi FEA USP, São Paulo, n. 08, p. 01-13, 1993.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

DARWIN, C. **A origem das espécies**. 1859. Disponível em: <<http://ecologia.ib.usp.br/ffa/arquivos/abril/darwin1.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2013.
Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras

FNQ – **Fundação Nacional da Qualidade**. Disponível e: <<http://www.fnq.org.br/>>. Acesso em: 19 nov. 2013.

GARRISON, Ray H.; HOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001

GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. **Accounting inovations: a cross sectional survey of manufacturing firms**. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring, 1992.

GREINER, L. **Evolution and revolution as organizations grow**. *Harvard Business Review*, Boston, v.50, p. 37-46, jul./aug. 1972.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. *International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)*, March, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS Eliseu; GELBCKE Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JOHNSON, H. Thoman; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

MACEDO, J. F. **Uma metodologia para verificação do ciclo de vida das organizações com um estudo de caso**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1993

MARCONI, Marina A.; LAKATOS, Eva M. **Técnicas de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Estudo de Caso. **Uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Marco A. S. **EVA® - Economic Value Added**. Disponível em: <http://www.baguete.com.br/colunasDetalhes.php?id=1993>. Acesso em: 20 abr. de 2009.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing: metodologia e planejamento**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MILLER, D.; FRIESEN P. **A longitudinal study of the corporate life cycle**. **Management Science Journal**, October, 1984.

MINTZBERG, H. **Power and organization life cycles**. *Academy of Management Review*, New York, v. 9, p. 207-224, apr 1984.

MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a lifecycle perspective. **Accounting Organizations and Society**, v.26, 2001.

NECIK, George Anthony. O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008

NECYK, George Anthony; SOUZA, Bruno Carlos de; FREZATTI, Fábio. **Ciclo de vida das Organizações e a Contabilidade Gerencial**. In: Encontro Anual da Associação Nacional de Programas de Pós Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT, 1, 2007, Gramado.

OLIVEIRA, Cezar A. **Planejamento Financeiro**. Disponível em: <http://www.professorcezar.adm.br/Textos/Planejamento%20Financeiro.pdf>. Acesso em: 21 mai. de 2009.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REMENYI, D. et al. *Doing Research in Business and Management: An Introduction to Process and Method*. London: SAGE Publications, 1998.

SANTIAGO, Marlene Ferreira. O efeito da tributação no planejamento financeiro das empresas prestadoras de serviços: um estudo de caso de desenvolvimento regional. 2006. 139f. Dissertação de Mestrado – Universidade de Taubaté, 2006.

SEBRAE. **Porte das empresas**. Disponível em: < <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>> Acesso em: 15 dez. 2013.

SILVA, Juvancir da. **Opção estratégica, aptidões dominantes e estágio no ciclo de vida das organizações**. Um estudo de caso exploratório em uma média empresa industrial. Dissertação de (Mestrado em Engenharia da Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

SOUTES, Dione Olesczuk; GUERREIRO, Reinaldo. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro

SOUTES, O. Dione. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUTES, Dione Olesczuk; DE ZEN, Maria José de C.M. **Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial em empresas brasileiras**. In: CONGRESSO USP DE

CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2005.

SULAIMAN, M. bt.; AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 4, n.19, 2004.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e métodos**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.