

Ciclo de vida das organizações e os artefatos da contabilidade gerencial: estudo das empresas dos setores químico e petroquímico

Lorena Costa de Oliveira Mello (UFC) - lorena.costa@plauditores.com.br

Ana Virgínia Souza de Lima (UFC) - virginia@endesabr.com.br

Alessandra de Almeida Pinto Lima (UFC) - ale.ce7@hotmail.com

Alessandra Carvalho de Vasconcelos (UFC) - alegallon@terra.com.br

Márcia Martins Mendes De Luca (UFC) - marciadeluca@ufc.br

Resumo:

A teoria da contingência defende que não existem soluções únicas para problemas nas organizações e que é fundamental considerar as variáveis internas e os elementos ambientais. Em relação às variáveis contingenciais internas, o dueto idade e tamanho são essenciais para a abordagem do ciclo de vida das organizações e aos elementos ambientais a teoria da contingência pondera os artefatos utilizados na contabilidade gerencial. Nesse contexto, o objetivo geral desta pesquisa consiste em investigar a relação entre as variáveis idade e tamanho e a utilização de artefatos da contabilidade gerencial nas empresas dos setores químico e petroquímico listadas na BM&FBovespa. Trata-se de pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, reunindo uma amostra de 10 empresas. Por meio da análise de conteúdo, os dados sobre a idade e o tamanho das empresas foram coletados do Formulário Cadastral e sobre o uso dos artefatos da contabilidade gerencial no Relatório Anual, Relatório de Administração e Notas Explicativas de 2010 e 2011. Para o ciclo de vida utilizou-se o modelo de Miller e Friesen (1984) e para a segmentação dos artefatos da contabilidade gerencial adotou-se a classificação de tradicionais e modernos, de Sulaiman et al. (2004), Soutes e Zen (2005) e Soutes e Guerreiro (2007). Os resultados da análise qualitativa realizada sugerem que a idade e o tamanho das empresas não estão relacionados ao uso dos artefatos da contabilidade gerencial, já que empresas mais jovens e menores divulgam de maneira análoga às mais velhas e maiores o uso dos artefatos da contabilidade gerencial nos relatórios disponibilizados publicamente.

Palavras-chave: *Teoria da contingência. Ciclo de vida. Artefatos da contabilidade gerencial.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Ciclo de vida das organizações e os artefatos da contabilidade gerencial: estudo das empresas dos setores químico e petroquímico

Resumo

A teoria da contingência defende que não existem soluções únicas para problemas nas organizações e que é fundamental considerar as variáveis internas e os elementos ambientais. Em relação às variáveis contingenciais internas, o dueto idade e tamanho são essenciais para a abordagem do ciclo de vida das organizações e aos elementos ambientais a teoria da contingência pondera os artefatos utilizados na contabilidade gerencial. Nesse contexto, o objetivo geral desta pesquisa consiste em investigar a relação entre as variáveis idade e tamanho e a utilização de artefatos da contabilidade gerencial nas empresas dos setores químico e petroquímico listadas na BM&FBovespa. Trata-se de pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, reunindo uma amostra de 10 empresas. Por meio da análise de conteúdo, os dados sobre a idade e o tamanho das empresas foram coletados do Formulário Cadastral e sobre o uso dos artefatos da contabilidade gerencial no Relatório Anual, Relatório de Administração e Notas Explicativas de 2010 e 2011. Para o ciclo de vida utilizou-se o modelo de Miller e Friesen (1984) e para a segmentação dos artefatos da contabilidade gerencial adotou-se a classificação de tradicionais e modernos, de Sulaiman et al. (2004), Soutes e Zen (2005) e Soutes e Guerreiro (2007). Os resultados da análise qualitativa realizada sugerem que a idade e o tamanho das empresas não estão relacionados ao uso dos artefatos da contabilidade gerencial, já que empresas mais jovens e menores divulgam de maneira análoga às mais velhas e maiores o uso dos artefatos da contabilidade gerencial nos relatórios disponibilizados publicamente.

Palavras-chave: Teoria da contingência. Ciclo de vida. Artefatos da contabilidade gerencial.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

As empresas, ao longo de sua existência, passam por fases e estágios, muitas vezes imperceptíveis. Segundo a literatura, as organizações passam por estágios e momentos de transições especialmente em função de duas variáveis contingenciais – idade e tamanho –, uma vez que, ao crescer, as empresas percebem outros fatores contingenciais e ambientais que interferem nesses estágios.

Os estudos sobre ciclo de vida organizacional iniciados nos anos 60 apresentam visões diferentes no que se refere aos estágios do ciclo de vida das organizações. Entre os diversos modelos de ciclo de vida organizacional propostos na literatura, destaca-se o de Miller e Friesen (1984) que engloba os seguintes estágios: nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento e declínio, adotado na presente pesquisa. O modelo de Miller e Friesen (1984) já foi utilizado em diversos estudos, dentre os quais se destacam os de Moores e Yuen (2001), Necyk, Souza e Frezatti (2007), Silvola (2008), Necyk (2008) e Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010).

Em resposta às mudanças ambientais, os estudos sobre ciclo de vida organizacional podem explicar os motivos pelos quais as organizações adotam certos tipos de instrumentos

gerenciais, reagindo de formas distintas, estruturando-se de maneiras diferentes (NASCIMENTO; REGINATO, 2010), possibilitando uma verificação de padrões distintos de características organizacionais, como estratégia, estrutura, liderança e estilos de tomada de decisão (MILLER; FRIESEN, 1984).

De acordo com Frezatti et al. (2009a) a análise do ciclo de vida das organizações, na área da contabilidade gerencial, tem sido utilizada para a compreensão das demandas, modificações dos sistemas e controles gerenciais, onde se inserem os artefatos. Soutes e Guerreiro (2007) consideram que os artefatos incluem as atividades, as ferramentas, os instrumentos, os modelos de gestão e os sistemas utilizados por profissionais da contabilidade gerencial para exercer a função administrativa e de controle no desenvolvimento de suas funções. Na presente pesquisa adota-se a classificação dos artefatos em tradicionais e modernos, proposta Sulaiman et al. (2004), Soutes e Zen (2005) e Soutes e Guerreiro (2007).

Considerando os argumentos de Frezatti et al. (2009a), busca-se neste estudo verificar se a idade e o tamanho das organizações têm papel fundamental no uso dos artefatos da contabilidade gerencial.

Nesse contexto, o presente estudo visa responder ao seguinte questionamento: Qual a relação entre a idade e o tamanho das empresas e a utilização de artefatos da contabilidade gerencial? Portanto, o objetivo geral deste trabalho consiste em investigar a relação entre as variáveis idade e tamanho e a utilização de artefatos da contabilidade gerencial nas empresas dos setores químico e petroquímico listadas na BM&FBovespa. Para tanto, têm-se os seguintes objetivos específicos: (i) identificar a idade e o tamanho das empresas dos setores químico e petroquímico; (ii) verificar os artefatos da contabilidade gerencial utilizados pelas empresas objeto de estudo com evidenciação nos relatórios contábeis.

O estudo se justifica pela busca em analisar os fatores contingenciais idade e tamanho e sua relação com o uso dos artefatos tradicionais e modernos da contabilidade gerencial em empresas dos setores químico e petroquímico do Brasil. A seleção do modelo de ciclo de vida organizacional de Miller e Friensen (1984) para o alcance do objetivo desta pesquisa justifica-se na medida em que o estudo de Moores e Yuen (2001) verificou como a evolução dentro deste modelo interfere no uso dos artefatos da contabilidade gerencial, fato destacado no estudo de caso desenvolvido por Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010).

2 Referencial Teórico

2.1 Ciclo de vida organizacional à luz da teoria da contingência

As organizações, sob as influências da abordagem burocrática, eram tratadas como um sistema fechado e de visão burocrática, conforme a teoria de Max Weber (GOUDLNER, 1978). Segundo a teoria weberiana, o ambiente interno das organizações prevalecia sobre o ambiente externo e através da disciplina os objetivos internos seriam alcançados, sendo os elementos externos desprezados (MORGAN, 1996). Esse tipo de visão das organizações era justificável devido a fatores externos relativamente inalteráveis na época (STONER; FREEMAN, 1995).

Sob uma perspectiva mais contemporânea, a proposição da teoria da contingência se baseia na visão da relação contínua da empresa com o ambiente externo. O alicerce da teoria contingencial originou-se de estudos empíricos realizados por vários pesquisadores que contribuíram para a teoria, como é o caso de Chandler (1990). Em sua pesquisa Chandler (1990) analisou quatro grandes organizações americanas e suas mudanças estruturais e identificou o mercado como grande influenciador nas estratégias empregadas pelas empresas pesquisadas, conforme elucidam Nascimento e Reginatto (2010).

Ao considerar a relação contínua da empresa com o ambiente externo, a teoria da contingência chama a atenção para a possibilidade de contribuições de fatores externos no

campo da contabilidade, destacando-se: o ambiente, a estratégia, o porte, a tecnologia, a estrutura e os estágios do ciclo de vida da empresa (JUNQUEIRA, 2010).

Como julga Junqueira (2010), um dos fatores contingenciais é o ciclo de vida, que é caracterizado por fases ou estágios no desenvolvimento das organizações. O ciclo de vida organizacional, independente do modelo apregoado, tem como princípio a visão de que as empresas nascem, se desenvolvem e se estabilizam com o passar do tempo ou entram em decadência e passam por descontinuação (NASCIMENTO; REGINATTO, 2010).

Na literatura são apresentadas diversas estruturas de modelos de ciclo de vida das organizações (GREINER, 1972; QUINN; CAMERON, 1983; MITZEMBERGER, 1984; MILLER; FRIESEN, 1984; ADIZES, 1990; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003, dentre outros), com o objetivo de caracterizar, entender e identificar os estágios organizacionais. Entre os modelos de ciclo de vida organizacional, Nascimento e Reginato (2010) destacam os de Quinn e Cameron (1983) e Miller e Friesen (1984) como os mais adequados para a análise das características da área da contabilidade gerencial.

Quinn e Cameron (1983), por meio de um estudo comparativo de nove modelos de ciclo de vida, identificaram etapas comuns entre os modelos. O objetivo principal do estudo dos autores foi a verificação das características organizacionais e mudanças em relação a cada estágio. Os resultados da pesquisa demonstram que há evidências de que as pressões do ambiente externo influenciam nas etapas do ciclo de vida organizacional.

Por sua vez, o modelo de ciclo de vida das organizações de Miller e Friesen (1984) destaca-se pela profundidade e testes empíricos realizados, sendo um dos modelos mais referenciados na produção acadêmica sobre ciclo de vida no Brasil (NECYK; SOUZA; FREZATTI, 2007; FROHLINCH; ROSSETTO; SILVA, 2007; NECYK, 2008; FREZATTI et al., 2009a, 2009b; CARVALHO et al., 2010; ALMEIDA; DA LUZ, 2010). Em seu estudo longitudinal, Miller e Friesen (1984) buscaram estabelecer uma tipologia que pudesse ser utilizada para prever diferenças entre características ambientais e organizacionais em distintos estágios de desenvolvimento.

A análise bibliométrica de Carvalho et al. (2010) sobre as principais pesquisas sobre ciclo de vida constatou que o modelo de Miller e Friesen (1984) encontra-se entre os modelos mais citados na literatura, provavelmente por que considera o confronto das práticas gerenciais com o desenvolvimento contínuo das organizações.

Diante da sua relevância no presente estudo adota-se a abordagem do ciclo de vida proposta por Miller e Friesen (1984) que estabelece atributos para classificar cinco estágios do ciclo de vida, tendo como base os fatores: situação organizacional, estrutura e estratégia e estilo de tomada de decisão, conforme destacado no Quadro 1.

| Estágio | Crítérios |
|------------------|---|
| Nascimento | Inferior a 10 anos de idade; Estrutura informal; Dominada pelo proprietário-gerente |
| Crescimento | Crescimento de vendas superior a 15%; Estrutura funcionalmente organizada; Múltiplos acionistas; Ambiente mais heterogêneo e competitivo |
| Maturidade | Crescimento de vendas inferior a 15%; Organização com nível maior de burocratização; Propriedade dispersa; Ambiente ainda mais heterogêneo e competitivo |
| Rejuvenescimento | Crescimento de vendas superior a 15%; Ambiente muito heterogêneo, competitivo e dinâmico; Diversificação das linhas de produtos; Uso de controles sofisticados e sistemas de planejamento |
| Declínio | Sem crescimento; Baixa taxa de inovação de produtos; Queda de rentabilidade |

Fonte: adaptado de Miller e Friesen (1984).

Quadro 1 – Modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984)

Conforme evidenciado, diversos fatores contingenciais influenciam na adaptação da empresa aos fatores externos e são influenciadores do estágio do ciclo de vida em que se encontram as organizações. Nessa perspectiva, Nascimento e Reginato (2010) consideram que

cabe a Controladoria o importante papel de gerenciar as necessidades de cada estágio, por meio do uso adequado de ferramentas gerenciais em cada fase do ciclo de vida. Os autores ainda julgam que a tomada de decisão pelo corpo diretivo somente é possível a partir das informações geradas pela Controladoria, que deve estar atenta às influências externas da economia, política e legislação (NASCIMENTO; REGINATTO, 2010).

2.2 Artefatos da Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial é definida por Atkinson et al. (2008) como um processo de identificação, mensuração, relato e análise das informações sobre os eventos econômicos das organizações. Dessa forma, a informação gerencial contábil, constitui fonte informacional primária para a tomada de decisão e o controle das empresas, ajudando empregados, gerentes e executivos a tomar decisões e empregar de forma eficaz os recursos, aperfeiçoando o desempenho da organização.

Segundo Padoveze (2008, p. 35) “o ponto fundamental da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para a administração”. Por sua vez, Atkinson et al. (2008) mencionam que a informação contábil gerencial influencia várias funções nas empresas, como o controle operacional, o custeio do produto e do cliente, o controle administrativo e o controle estratégico, reportando informações financeiras e de custos, além de indicadores de desempenho, com o intuito de reduzir os riscos na tomada de decisão para atingir o objetivo da organização.

Estas informações são obtidas mediante a aplicação de instrumentos denominados “artefatos”, os quais foram conceituados por Soutes e Guerreiro (2007) como as atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que podem ser usados na execução de suas atividades pelos profissionais da contabilidade gerencial.

O Quadro 2 apresenta os conceitos dos principais artefatos tradicionais e modernos da contabilidade gerencial classificados de acordo com Sulaiman et al. (2004), Soutes e Zen (2005) e Soutes e Guerreiro (2007), cuja classificação será usada neste artigo.

| Artefatos Tradicionais | Conceitos |
|-------------------------------------|--|
| Custeio variável | Considera como dos produtos todos os custos variáveis e nas demonstrações contábeis os custos fixos (FREZATTI et al., 2009b) |
| Custeio por absorção | Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados (FREZATTI et al., 2009b) |
| Custeio padrão | Consiste em um sistema de controle de custos, no qual é definido um padrão como objetivo a ser perseguido (ATKINSON et al., 2008) |
| Preço de transferência | É o valor obtido pelo método de mensuração de receita dos produtos e serviços transferidos internamente, mediante critérios, dentre os quais o mais adequado seria o valor de mercado (PADOVEZE, 2008) |
| Retorno sobre investimento (ROI) | É o relacionamento entre a rentabilidade e o investimento exigido para gerar tal rentabilidade (ATKINSON et al., 2008) |
| Moeda constante | É utilizada para possibilitar que os demonstrativos sejam passíveis de comparação a qualquer tempo (MONTEIRO; MARQUES, 2006) |
| Valor presente | É o valor no momento inicial, atual, do fluxo monetário futuro (PADOVEZE, 2008) |
| Orçamento | Instrumento que permite acompanhar o desempenho da empresa e assegurar que os desvios do plano sejam analisados e adequadamente controlados (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2002) |
| Artefatos Modernos | Conceitos |
| Custeio baseado em atividades (ABC) | Os custos são rastreados a partir das atividades executadas, permitindo uma análise detalhada das mesmas e reduzindo os problemas de alocação de custos indiretos (ATKINSON et al., 2008) |
| Custeio meta | Utiliza o custo-meta como orientação, sendo este definido pela diferença entre o preço-meta de venda e a margem de lucro projetada, entendendo que o custo é |

| | |
|------------------------------------|---|
| | determinado pelo mercado (ATKINSON et al., 2008) |
| <i>Benchmarking</i> | Processo de estudar e comparar como outras empresas desempenham atividades e processos similares (ATKINSON et al., 2008) |
| Custeio <i>Kaizen</i> | Tem como missão reduzir custo sendo seu enfoque de redução na fabricação do ciclo total de vida de um produto (ATKINSON et al., 2008) |
| <i>Just in time</i> | Processo que deve ser abastecido com os itens e quantidades necessárias, no momento necessário sem geração de estoque (ROSSETI et al., 2008) |
| Teoria das restrições | Baseia-se no princípio de que existe uma causa comum para muitos efeitos e isso nos leva a uma visão sistêmica da empresa (NASCIMENTO; REGINATO, 2010) |
| Planejamento estratégico | É a identificação dos objetivos primários e secundários das empresas que devem ser executados e monitorados (ATKINSON et al., 2008) |
| Gestão baseada em atividades (ABM) | Representa os processos administrativos que usam as informações fornecidas por uma análise de custo baseado em atividades (ATKINSON et al., 2008) |
| Gestão baseada em valor | É a 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). |
| Gestão econômica (GECON) | Significa administração por resultado que tem o objetivo de otimizar os resultados por meio da melhoria da produtividade e da eficiência operacional (CATELLI, 1999) |
| <i>Economic value added</i> (EVA) | Medida de desempenho ligada diretamente a criação de riqueza ao acionista. (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2002) |
| Simulação | Ferramenta que cria sistema em um ambiente controlado, que permite compreender, ou verificar seu desempenho seguramente e a custos menores (VACCARO, 1999). |
| <i>Balanced scorecard</i> | Sistema de gerenciamento e de avaliação que vê o desempenho do negócio sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, do processo interno e da aprendizagem e conhecimento. (ATKINSON et al., 2008) |

Fonte: elaborado pelos autores a partir da revisão da literatura.

Quadro 2 – Conceitos dos principais artefatos da contabilidade gerencial

De acordo com o *Institute of Management Accountants* – IMA (1998), os artefatos tradicionais são aqueles relacionados aos dois primeiros estágios e os artefatos modernos relacionados aos outros dois estágios. Segundo o instituto, no primeiro estágio (até 1950) a contabilidade gerencial tinha como foco a determinação do custo e controle financeiro; no segundo estágio (de 1950 até 1965), a contabilidade gerencial volta-se para o fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial; no terceiro estágio (de 1965 até 1985) as ferramentas gerenciais focaram a redução de perdas de recursos nos processos; e no último estágio (de 1985 até os dias atuais) o foco da contabilidade gerencial volta-se para a geração e/ou criação de valor por meio do efetivo uso dos recursos (IMA, 1998).

Nesta pesquisa adota-se a segregação dos artefatos da contabilidade gerencial em tradicionais e modernos proposta por Sulaiman et al (2004), Soutes e Zen (2005), Soutes (2006) e Soutes e Guerreiro (2007), relacionados aos estágios apontados pelo IMA (1998).

3 Metodologia

Para atender ao objetivo do estudo, esta pesquisa se classifica como descritiva, que conforme Collis e Hussey (2005, p. 24) “é usada para identificar e obter informações sobre características de um determinado problema ou questão”. Em termos de procedimentos de coleta, o estudo utiliza a pesquisa documental, que de acordo com Medeiros (1999) abrange a investigação de documentos que podem ser localizados em arquivos públicos ou de empresas particulares. Quanto à natureza, apresenta abordagem qualitativa dos dados. Segundo Creswell (2010, p. 26) pesquisa dessa natureza “envolve as questões e os procedimentos que emergem os dados tipicamente coletados no ambiente participante”.

Para responder a questão-problema da pesquisa, foram selecionadas as empresas dos setores químico e petroquímico listadas na BM&FBovespa, conforme evidencia o Quadro 3.

| Descrição | Sigla | Subsetor | Segmento econômico |
|-----------|-------|----------|--------------------|
|-----------|-------|----------|--------------------|

| | | | |
|--------------|------|-------------------------|----------------------------|
| BRASKEM | BRKM | Químicos | Petroquímico |
| ELEKEIROZ | ELEK | Químicos | Petroquímico |
| FER HERINGER | FHER | Químicos | Fertilizantes e defensivos |
| GPC PART | GPCP | Químicos | Petroquímico |
| M G POLIEST | RHDS | Químicos | Petroquímico |
| MILLENNIUM | TIBR | Químicos | Químicos diversos |
| NUTRIPLANT | NUTR | Químicos | Fertilizantes e defensivos |
| PARANAPANEMA | PMAM | Siderurgia e metalurgia | Artefatos de cobre |
| QGN PARTIC | QGNP | Químicos | Químicos diversos |
| UNIPAR | UNIP | Químicos | Petroquímico |

Fonte: adaptado de Miller e Friesen (1984).

Quadro 3 – Amostra da pesquisa

Para atender aos objetivos específicos da pesquisa, iniciou-se a coleta e análise dos seguintes dados: **Idade:** extraída do Formulário Cadastral das empresas identificando a data de constituição e a data de registro na CVM (Comissão de Valores Mobiliários). O Formulário Cadastral das empresas está disponível no portal da BM&FBovespa; **Tamanho:** extraído do Ativo Total consolidado das empresas disponibilizado no Balanço Patrimonial dos anos de 2010 e 2011, integrante das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs) das empresas disponíveis no portal da BM&FBovespa; e **Artefatos da contabilidade gerencial:** análise de conteúdo do Relatório Anual, Relatório de Administração e Notas Explicativas das empresas dos anos de 2010 e 2011 disponíveis no portal das empresas.

Após a definição do universo amostral do estudo e coleta das variáveis contingenciais das empresas (idade e tamanho), partiu-se para a análise do conteúdo dos Relatórios Anuais, Relatórios de Administração e Notas Explicativas das empresas referentes aos anos de 2010 e 2011. Quanto à análise de conteúdo, foram observadas as três fases do método, conforme Bardin (2004): (1) pré-análise; (2) exploração do material, que, nesse caso, compreendeu os relatórios de sustentabilidade; e (3) tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

Destaca-se que os resultados deste estudo estão condicionados a amostra observada, partindo-se do pressuposto que os artefatos da contabilidade gerencial utilizados pelas empresas são evidenciados nos relatórios selecionados. Cabe destacar que a coleta de dados secundários constitui uma limitação desta pesquisa.

4 Descrição e análise dos resultados

4.1 Idade e tamanho das empresas

Para descrever a idade das empresas dos setores químico e petroquímico selecionadas foram coletadas as datas de constituição e de registro na CVM constantes no Formulário Cadastral disponível no portal da BM&FBovespa, conforme apresenta a Tabela 1.

Tabela 1 – Idade das empresas

| Empresa | Data de constituição | Data de registro na CVM |
|--------------|----------------------|-------------------------|
| PARANAPANEMA | 15/05/1961 | 20/07/1977 |
| MILLENNIUM | 25/01/1966 | 23/12/1970 |
| UNIPAR | 28/05/1969 | 08/12/1971 |
| ELEKEIROZ | 10/07/1969 | 18/08/1971 |
| QGN PARTIC | 12/08/1971 | 29/07/1982 |
| BRASKEM | 12/01/1972 | 18/12/1978 |
| NUTRIPLANT | 16/10/1979 | 11/02/2008 |
| M G POLIEST | 29/12/1986 | 08/09/1994 |
| GPC PART | 01/10/1997 | 20/11/1997 |
| FER HERINGER | 10/10/2006 | 10/04/2007 |

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com as informações da Tabela 1, verifica-se que não existe alinhamento entre a idade de todas as empresas em termos de tempo de constituição e de tempo de registro (ou de emissão pública de valores mobiliários) na CVM. Nota-se que empresas mais antigas em termos de constituição, como a Paranapanema, com 51 anos, tem 16 anos de registro na CVM. Por sua vez, a Nutriplant, com 33 anos de constituição, tem 29 anos de registro.

A Tabela 2 expõe as empresas dos setores químico e petroquímico objeto de análise segundo o tamanho, avaliado pelo valor do Ativo Total dos exercícios de 2010 e 2011.

Tabela 2 – Tamanho das empresas

| Descrição | Ativo Total (R\$ mil) | |
|--------------|-----------------------|------------|
| | 2011 | 2010 |
| BRASKEM | 34.477.491 | 37.354.161 |
| PARANAPANEMA | 3.776.337 | 3.643.161 |
| FER HERINGER | 2.022.844 | 2.594.203 |
| M G POLIEST | 1.714.944 | 1.576.525 |
| UNIPAR | 889.822 | 1.009.445 |
| GPC PART | 815.238 | 773.270 |
| ELEKEIROZ | 653.537 | 633.216 |
| MILLENNIUM | 499.844 | 463.362 |
| QGN PARTIC | 89.464 | 90.020 |
| NUTRIPLANT | 46.108 | 49.417 |

Fonte: dados da pesquisa.

Com base nas informações evidenciadas na Tabela 2, observa-se que as empresas dos setores químico e petroquímico analisadas apresentam Ativo Total em 2010 e 2011 bem heterogêneo. Não se verifica relação entre o segmento econômico (Petroquímico, Fertilizantes e defensivos, Químicos diversos e Artefatos de cobre) já que das quatro empresas com maior Ativo Total duas não pertencem ao segmento Petroquímico que representa 50% do Ativo Total das 10 empresas selecionadas.

Quando se compara as informações sobre a idade (Tabela 1) e o tamanho (Tabela 2) das empresas com o intuito de verifica-se que não há harmonia entre as variáveis contingenciais em análise, ou seja, não se pode afirmar que as empresas mais antigas são as maiores. Entretanto, cabe destacar que há maior alinhamento entre a idade medida pela data de registro na CVM do que a idade medida pela data de constituição e o tamanho das empresas. Como exemplo tem-se a empresa Nutriplant que foi a última a realizar emissão pública de valores mobiliários, no caso em 2008, e é a que apresenta o menor valor de Ativo Total entre as empresas analisadas. No estudo de Gimenez et al. (1999) os autores concluíram que o tamanho e idade podem estar associados em relação a estratégias utilizadas para o desempenho organizacional das empresas.

A seguir, buscou-se classificar as empresas nos estágios de ciclo de vida proposto no modelo de Miller e Friesen (1984), levando-se em consideração a idade e o tamanho das mesmas. No respectivo modelo os estágios apresentam três características ou fatores diferentes: situação organizacional, estrutura e estratégia e estilo de tomada de decisão, mas somente na fase da “situação organizacional” Miller e Friesen (1984) consideraram as variáveis idade (jovem, velha e muito velha) – considerando a data de registro da empresa na CVM – e tamanho (pequena, média e grande). Justifica-se a escolha desse parâmetro da idade uma vez que notou-se maior alinhamento entre a idade medida pela data de registro na CVM e o tamanho das empresas do que do que a idade medida pela data de constituição.

Assim, para classificar as empresas nos respectivos estágios adotou-se como critérios a idade de constituição e o ativo total consolidado com a seguinte estratificação para a idade: jovem (até 25 anos), velha (entre 25 e 40 anos) e muito velha (acima de 40 anos) e para o tamanho (medido pelo Ativo Total): pequena (até R\$ 300 mil), média (entre R\$ 300 mil e R\$ 3 milhões) e grande (acima de 3 milhões).

Desse modo, por meio das variáveis contingenciais idade e tamanho, relacionadas ao fator situação organizacional do modelo de Miller e Friesen (1984), foi possível construir a classificação das empresas nos estágios de ciclo de vida, conforme elucida o Quadro 4.

| Estágios | Nascimento | | Crescimento | | Maturidade | |
|--------------|-----------------|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------------|
| | Empresa pequena | Empresa jovem | Empresa média | Empresa velha | Empresa grande | Empresa muito velha |
| BRASKEM | | | | | X | X |
| PARANAPANEMA | | | X | | | X |
| FER HERINGER | | X | X | | | |
| M G POLIEST | | X | X | | | |
| UNIPAR | | | X | | | X |
| GPC PART | | X | X | | | |
| ELEKEIROZ | | | X | | | X |
| MILLENNIUM | | | X | | | X |
| QGN PARTIC | X | | | | | X |
| NUTRIPLANT | X | | | X | | |
| Total | 2 | 3 | 7 | 1 | 1 | 6 |

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 4 – Classificação das empresas nos estágios do ciclo de vida de Miller e Friesen (1984)

Apesar das limitações da análise, no Quadro 4, ao considerar as variáveis idade e tamanho das empresas, relacionadas ao fator situação organizacional do modelo de Miller e Friesen (1984), nota-se uma concentração das empresas pesquisadas nos estágios de crescimento e maturidade. As empresas pesquisadas, em geral, estão passando pelos três ciclos de vida iniciais do modelo de Miller e Friesen (1984).

Na mesma linha de raciocínio, mas em análise diferenciada da que se apresenta, com o intuito de relacionar os estágios do ciclo de vida com a idade e tamanho, o estudo de Frezatti, Junqueira, Nascimento e Relvas (2009) buscou analisar empresas em relação ao processo de planejamento associado ao ciclo de vida e constatou que existe correlação entre os estágios de vida organizacional e o perfil de formalização do planejamento.

4.2 Artefatos da contabilidade gerencial das empresas

Nesta pesquisa foi adotada a classificação apresentada do Quadro 2, em conformidade com Sulaiman et al (2004), Soutes e Zen (2005), Soutes (2006) e Soutes e Guerreiro (2007). De acordo com Soutes e Guerreiro (2007) têm-se oito artefatos tradicionais e 13 artefatos modernos. Para o alcance do objetivo proposto na presente pesquisa foi realizada uma análise de conteúdo dos Relatórios de Administração, Relatórios Anuais e das Notas Explicativas dos anos de 2010 e 2011 das empresas da amostra cujos resultados do número de vezes que foram mencionados pelas empresas estão dispostos na Tabela 3.

Tabela 3 – Artefatos da contabilidade gerencial utilizados e evidenciados pelas empresas

| Artefatos tradicionais | Empresas que evidenciaram (em 2010 e/ou 2011) | Ano | | Total |
|--|---|------|------|-------|
| | | 2011 | 2010 | |
| Custeio por absorção | BRASKEM, UNIPAR e MILLENNIUM | 3 | 3 | 6 |
| Custeio variável | - | 0 | 0 | 0 |
| Custeio padrão | - | 0 | 0 | 0 |
| Preço de transferência | UNIPAR, MILLENNIUM, QGN PARTIC e PARANAPANEMA | 3 | 4 | 7 |
| Retorno sobre o investimento | FER HERINGER | 1 | 0 | 1 |
| Rentabilidade sobre o patrimônio líquido médio | ELEKEIROZ e FER HERINGER | 2 | 1 | 3 |
| Moeda constante | - | 0 | 0 | 0 |

| Valor presente | BRASKEM, PARANAPANEMA, FER HERINGER, M G POLIEST, UNIPAR, GPC PART, ELEKEIROZ, MILLENNIUM, QGN PARTIC e NUTRIPLANT | 9 | 10 | 19 |
|-----------------------------------|--|-----------|-----------|-----------|
| Orçamento | ELEKEIROZ e QGN PARTIC | 1 | 1 | 2 |
| Total | | 19 | 19 | 38 |
| Artefatos modernos | Empresas que evidenciaram (em 2010 e/ou 2011) | Ano | | Total |
| | | 2011 | 2010 | |
| Custeio baseado em atividades | - | 0 | 0 | 0 |
| Custeio meta | - | 0 | 0 | 0 |
| <i>Benchmarking</i> | - | 0 | 0 | 0 |
| Custeio <i>Kaizen</i> | ELEKEIROZ | 0 | 1 | 1 |
| <i>Just in time</i> | - | 0 | 0 | 0 |
| Teoria das restrições | - | 0 | 0 | 0 |
| Planejamento estratégico | BRASKEM, PARANAPANEMA, ELEKEIROZ e NUTRIPLANT | 3 | 4 | 7 |
| Gestão baseada em atividades | M G POLIEST | 0 | 1 | 1 |
| GECON | - | 0 | 0 | 0 |
| EVA - <i>Economic Value Added</i> | - | 0 | 0 | 0 |
| Simulação | - | 0 | 0 | 0 |
| Balanced Scorecard | - | 0 | 0 | 0 |
| Gestão baseada em valor | - | 0 | 0 | 0 |
| Gestão de risco | BRASKEM, ELEKEIROZ, M G POLIEST, UNIPAR, MILLENNIUM, QGN PARTIC e PARANAPANEMA | 4 | 7 | 11 |
| EBITDA | BRASKEM, PARANAPANEMA, FER HERINGER, M G POLIEST, UNIPAR, GPC PART, ELEKEIROZ, MILLENNIUM, QGN PARTIC e NUTRIPLANT | 8 | 10 | 18 |
| Total | | 15 | 23 | 38 |

Fonte: dados da pesquisa.

Cabe destacar que além dos 21 artefatos apresentados no Quadro 2, por meio da análise de conteúdo dos relatórios das empresas, foi possível identificar mais três artefatos da contabilidade gerencial utilizados pelas empresas, conforme apresentado na Tabela 3, a saber: Rentabilidade sobre o patrimônio líquido (ROE), classificado como tradicional, Gestão de risco e *Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization* (EBITDA), classificados como artefatos modernos.

Do total de 24 artefatos da contabilidade gerencial analisados, os cinco mais evidenciados pelas empresas nos relatórios analisados nos dois anos pesquisados foram: Valor presente e Custeio por absorção, artefatos tradicionais, e Gestão de risco, Planejamento estratégico e EBITDA, artefatos modernos.

Dos nove artefatos tradicionais listados na Tabela 3, o Custeio variável, o Custeio padrão e a Moeda constante não foram citados por nenhuma empresa. No caso dos artefatos modernos, 10 dos 15 elencados na Tabela 3 não foram evidenciados pelas empresas, a saber: Custeio baseado em atividades, Custeio meta, *Benchmarking*, *Just in time*, Teorias das restrições, GECON, EVA, Simulação, *Balanced Scorecard* e Gestão baseada em valor.

Por meio da análise da quantidade de artefatos da contabilidade gerencial das empresas considerando o tipo de segmento econômico (Petroquímico, Fertilizantes e defensivos, Químicos diversos e Artefatos de cobre) foi possível constatar que dos 76 divulgados entre 2010 e 2011, as empresas do segmento Petroquímico destacaram-se com a maior quantidade de artefatos, com 40 menções (ou 53% do total), seguidas pelas empresas do segmento Químico diversos, com 14 menções (ou 18% do total). No entanto, pelas limitações da análise realizada, não se pode inferir que o segmento econômico da empresa possa ser um fator indicativo do maior uso ou evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial. Estes resultados contrapõem-se ao estudo empírico de Teixeira, Gonzaga e Santos (2009) cujo objetivo foi identificar se as empresas do Estado do Espírito Santo utilizam

artefatos modernos de contabilidade gerencial e constatou que não há associação entre o setor econômico e os artefatos da contabilidade gerencial utilizados pelas empresas.

De qualquer forma, a Tabela 4 exibe os artefatos tradicionais e modernos da contabilidade gerencial utilizados e evidenciados por empresa nos anos de 2010 e 2011.

Tabela 4 – Tipos de artefatos da contabilidade gerencial evidenciados por empresa

| Segmento econômico | Empresa | Número de artefatos evidenciados | | | | |
|----------------------------|--------------|----------------------------------|--------------|-----------|--------------|-----------|
| | | Total | Ano: 2011 | | Ano: 2010 | |
| | | | Tradicionais | Modernos | Tradicionais | Modernos |
| Petroquímico | ELEKEIROZ | 10 | 3 | 1 | 2 | 4 |
| Petroquímico | UNIPAR | 10 | 3 | 2 | 3 | 2 |
| Artefatos de cobre | PARANAPANEMA | 10 | 2 | 3 | 2 | 3 |
| Petroquímico | BRASKEM | 9 | 2 | 2 | 2 | 3 |
| Químicos diversos | MILLENNIUM | 9 | 3 | 1 | 3 | 2 |
| Petroquímico | M G POLIEST | 7 | 1 | 2 | 1 | 3 |
| Fertilizantes e defensivos | FER HERINGER | 6 | 3 | 1 | 1 | 1 |
| Fertilizantes e defensivos | NUTRIPLANT | 6 | 1 | 2 | 1 | 2 |
| Químicos diversos | QGN PARTIC | 5 | - | - | 3 | 2 |
| Petroquímico | GPC PART | 4 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Total | | 76 | 19 | 15 | 19 | 23 |

Fonte: dados da pesquisa.

Com base na Tabela 4, verifica-se que algumas empresas se destacam pelo número de artefatos da contabilidade gerencial evidenciados e que todas as empresas da amostra utilizam pelo menos quatro artefatos, apesar de não contemplarem todos os artefatos tradicionais e modernos constantes do Quadro 2. Nota-se que algumas empresas reduziram a evidenciação dos artefatos modernos no período em análise, permanecendo os tradicionais em equilíbrio.

Em linhas gerais, dos nove artefatos tradicionais pesquisados eles foram evidenciados em média 21%, enquanto que dos 15 artefatos modernos analisados as empresas apresentaram uma média de 15% em 2010 e de 10% em 2011.

4.3 Relação entre as variáveis contingenciais do ciclo de vida e os artefatos da contabilidade gerencial das empresas

As Tabela 5 e 6 apresentam o confronto entre as variáveis idade e tamanho das empresas e os artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas empresas da amostra.

Tabela 5 – Idade de constituição e de registro na CVM versus artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas empresas

| Empresa | Idade (constituição) | Idade (registro CVM) | Número de artefatos evidenciados | | | | |
|--------------|----------------------|----------------------|----------------------------------|--------------|----------|--------------|----------|
| | | | Total | Ano: 2011 | | Ano: 2010 | |
| | | | | Tradicionais | Modernos | Tradicionais | Modernos |
| NUTRIPLANT | 33 | 29 | 6 | 1 | 2 | 1 | 2 |
| PARANAPANEMA | 51 | 16 | 10 | 2 | 3 | 2 | 3 |
| QGN PARTIC | 41 | 11 | 5 | - | - | 3 | 2 |
| M G POLIEST | 25 | 8 | 7 | 1 | 2 | 1 | 3 |
| BRASKEM | 41 | 7 | 9 | 2 | 2 | 2 | 3 |
| MILLENNIUM | 47 | 5 | 9 | 3 | 1 | 3 | 2 |
| UNIPAR | 43 | 3 | 10 | 3 | 2 | 3 | 2 |
| ELEKEIROZ | 43 | 2 | 10 | 3 | 1 | 2 | 4 |
| FER HERINGER | 5 | 1 | 6 | 3 | 1 | 1 | 1 |
| GPC PART | 14 | 0 | 4 | 1 | 1 | 1 | 1 |

| | | | | | |
|--------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Total | 76 | 19 | 15 | 19 | 23 |
|--------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|

Fonte: dados da pesquisa.

Com base nas informações evidenciadas na Tabela 5 não se pode afirmar que empresas com mais tempo de registro na CVM) apresentam um maior número de artefatos da contabilidade gerencial. A média de evidenciação dos artefatos entre as empresas mais velhas é de 7,0 e nas empresas mais jovens de 7,85, ou seja, basicamente não existe diferença.

Apesar das limitações da análise realizada, quando a idade é mensurada pelo tempo de constituição da empresa, os resultados sugerem que as empresas consideradas como muito velhas (acima de 40 anos) apresentam maior quantidade de artefatos evidenciados que as empresas consideradas como jovens (até 25 anos), com média de 8,33 para o primeiro grupo de empresas e de 5,75 para o grupo das mais novas.

Com base no exposto, não se pode afirmar que não existe relação entre a idade e a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial das empresas. Estes resultados não apresentam sintonia com os de Soutes (2006) que constatou que 66% das empresas do prêmio FIFECABI e 52% das 500 maiores em vendas utilizavam artefatos modernos. Cardoso et al. (2008) sinalizaram em seu estudo que, em linhas gerais, há um receio para adoção dos artefatos da contabilidade gerencial entre as 27 empresas de médio e grande porte analisadas.

A Tabela 6 mostra a relação entre o tamanho das empresas, medido pelo Ativo Total no ano de 2011, e a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial.

Tabela 6 – Tamanho *versus* artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas empresas

| Empresas | Ativo Total | Relação % Ativo Total | Total | Número de artefatos evidenciados | | | |
|--------------|-------------------|-----------------------|-----------|----------------------------------|-----------|---------------|-----------|
| | | | | Ano: 2011 | | Ano: 2010 | |
| | | | | Tradicionalis | Modernos | Tradicionalis | Modernos |
| BRASKEM | 34.477.491 | 76,64% | 9 | 2 | 2 | 2 | 3 |
| PARANAPANEMA | 3.776.337 | 8,39% | 10 | 2 | 3 | 2 | 3 |
| FER HERINGER | 2.022.844 | 4,50% | 6 | 3 | 1 | 1 | 1 |
| M G POLIEST | 1.714.944 | 3,81% | 7 | 1 | 2 | 1 | 3 |
| UNIPAR | 889.822 | 1,98% | 10 | 3 | 2 | 3 | 2 |
| GPC PART | 815.238 | 1,81% | 4 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| ELEKEIROZ | 653.537 | 1,45% | 10 | 3 | 1 | 2 | 4 |
| MILLENNIUM | 499.844 | 1,11% | 9 | 3 | 1 | 3 | 2 |
| QGN PARTIC | 89.464 | 0,20% | 5 | - | - | 3 | 2 |
| NUTRIPLANT | 46.108 | 0,10% | 6 | 1 | 2 | 1 | 2 |
| Total | 44.985.629 | 100,00% | 76 | 19 | 15 | 19 | 23 |

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 6, que o tamanho das empresas também não é fator indicativo para a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial, já que quatro das empresas com Ativo Total mais representativos, com 93,34% do Ativo Total das empresas pesquisas, divulgam em média oito artefatos, enquanto as outras seis empresas com ativos menores divulgam em média sete artefatos. Estes resultados contrapõem-se aos achados de Gonzaga *et al.* (2010) que identificaram em seu estudo que há associação entre o tamanho das empresas e algumas das ferramentas da contabilidade gerencial.

A Tabela 7 exhibe o estágio do ciclo de vida das empresas, considerando idade e tamanho, e os artefatos da contabilidade gerencial com evidenciação no período em análise.

Tabela 7 – Estágios do ciclo de vida (idade e tamanho) *versus* artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas empresas

| Empresas | Estágios do Ciclo de Vida | Número de artefatos evidenciados | | | | Total |
|----------|---------------------------|----------------------------------|----------|---------------|----------|-------|
| | | Ano: 2011 | | Ano: 2010 | | |
| | | Tradicionalis | Modernos | Tradicionalis | Modernos | |

| | | | | | | |
|--------------|--------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| PARANAPANEMA | Crescimento e Maturidade | 2 | 3 | 2 | 3 | 10 |
| UNIPAR | Crescimento e Maturidade | 3 | 2 | 3 | 2 | 10 |
| ELEKEIROZ | Crescimento e Maturidade | 3 | 1 | 2 | 4 | 10 |
| BRASKEM | Maturidade | 2 | 2 | 2 | 3 | 9 |
| MILLENNIUM | Crescimento e Maturidade | 3 | 1 | 3 | 2 | 9 |
| M G POLIEST | Nascimento e Crescimento | 1 | 2 | 1 | 3 | 7 |
| FER HERINGER | Nascimento e Crescimento | 3 | 1 | 1 | 1 | 6 |
| NUTRIPLANT | Nascimento e Crescimento | 1 | 2 | 1 | 2 | 6 |
| QGN PARTIC | Nascimento e Maturidade | - | - | 3 | 2 | 5 |
| GPC PART | Nascimento e Crescimento | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 |
| Total | | 19 | 15 | 19 | 23 | 76 |

Fonte: dados da pesquisa.

Apesar das limitações da análise realizada, de modo geral, verifica-se que as empresas que estão nas fases de Crescimento e Maturidade evidenciam uma maior quantidade de artefatos da contabilidade gerencial, apesar da diferença para as empresas das fases de Nascimento e Crescimento não ser representativa. Tal resultado diverge da sinalização do estudo de Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010) que demonstrou a evolução do uso dos artefatos da contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional do modelo de Miller e Friesen (1984) ao constatar que há uma associação direta da evolução da entidade e o efetivo uso dos artefatos disponíveis. Por sua vez, destaca-se que os autores advertem que nem sempre o estágio de vida em que esta se encontra a empresa confirma tal situação, ou seja, não há necessariamente uma evolução do uso dos artefatos da contabilidade gerencial aliados à evolução da entidade (ANTONOVZ; PANUCCI-FILHO; ESPEJO, 2010).

Contrariando as expectativas iniciais da presente pesquisa, e considerando os resultados obtidos, por meio da análise qualitativa realizada, sugerem que a idade e o tamanho das empresas não estão relacionados ao uso dos artefatos da contabilidade gerencial, já que empresas mais jovens e menores divulgam de maneira análoga às mais velhas e maiores o uso dos artefatos da contabilidade gerencial nos relatórios disponibilizados publicamente.

5 Considerações Finais

A presente pesquisa teve por objetivo investigar a relação entre as variáveis idade e tamanho e a utilização de artefatos da contabilidade gerencial nas empresas dos setores químico e petroquímico listadas na BM&FBovespa. Para tanto, a idade e o tamanho das empresas foram mensurados, respectivamente, a partir dos dados do Formulário Cadastral e os artefatos da contabilidade gerencial das informações evidenciadas no Relatório Anual, Relatório de Administração e Notas Explicativas de 2010 e 2011 das empresas.

Em linhas gerais os resultados da presente pesquisa contrariam as indicações de alguns estudos empíricos anteriores já que não é possível afirmar que a idade e o tamanho das empresas objeto de estudo estão relacionados a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial das empresas do setor selecionado. Por sua vez, tona-se importante mencionar que, apesar das limitações da análise realizada, quando a idade é mensurada pelo tempo de constituição da empresa, os resultados sugerem que as empresas consideradas como muito velhas (acima de 40 anos) apresentam maior quantidade de artefatos evidenciados que as empresas consideradas como jovens (até 25 anos), com média de 8,33 para o primeiro grupo de empresas e de 5,75 para o grupo das mais novas.

Por meio da análise realizada, constatou-se que as empresas pesquisadas que se encontram nos estágios de Nascimento e Crescimento do ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), considerando as variáveis idade e tamanho, já utilizam e têm a prática de evidenciar os artefatos da contabilidade gerencial em seus relatórios.

Os resultados da análise referente ao tamanho das empresas também não corroboram com as conclusões do estudo de Gonzaga et al. (2010) que identificou uma associação entre o

tamanho e algumas das ferramentas da contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas.

De forma geral os resultados apontam que a idade e o tamanho das empresas não estão relacionados ao uso dos artefatos da contabilidade gerencial, já que empresas mais jovens e menores divulgam de maneira análoga às mais velhas e maiores o uso dos artefatos da contabilidade gerencial nos relatórios disponibilizados publicamente, contrariando os pressupostos da teoria da contingência.

Por fim, diante das limitações do estudo recomenda-se, para pesquisas futuras, considerar um maior número de empresas, utilizar dados primários e realizar análise quantitativa para possibilitar a identificação de fatores determinantes do uso dos artefatos da contabilidade gerencial pelas empresas em seus respectivos estágios do ciclo de vida.

Referências

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

ALMEIDA, A. S.; DA LUZ, A.T.M. Associação entre ciclo de vida e estrutura do sistema de controle gerencial. In: CONGRESSO ANPCONT, 4., 2010, Natal/RN, **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2010.

ANTONOVZ, T.; PANUCCI-FILHO, L.; ESPEJO, M. M. S. B. Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 29, n. 2 p. 40-52, maio/ago. 2010.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2004.

CARVALHO, K. L. et al. A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. **Revista de Administração da Mackenzie**, v. 11, n. 4, p. 98-130, jul./ago. 2010.

CARDOSO, R. L. et al. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.

CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999.

CHANDLER, A.D. **Strategy and structure**: chapters in the story of the industrial enterprise. Massachusetts: MIT. Press, 1990.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. **Avaliação de empresas**: valuation. São Paulo: Makron Books, 2000.

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

XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013

FREZATTI, F, et al. Análise do perfil de planejamento associado ao ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2009a.

FREZATTI, F. et al. **Controle gerencial:** uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009b.

FROHLINCH, L.; ROSSETTO, C. R.; SILVA, A. B. Implicações das práticas de gestão no ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. **Revista Análise**, v. 18, n. 1, p. 139-160, jan./jun. 2007.

GIMENEZ, F. A. P. et al. Estratégias em pequenas empresas: uma aplicação do modelo de Miles e Snow. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 3, n. 2, p. 53-74, maio/ago. 1999.

GONZAGA, R. P. et al. Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. In: CONGRESSO ANPCONT, 4., 2010, Natal/RN, **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2010.

GOULDNER, A. Conflitos da Teoria de Weber. In: COELHO, E.C. (Org.). **Sociologia da Burocracia**. Rio de Janeiro: Zahar, 1978.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. **Harvard Business Review**, n. 6, p. 37-46, 1972.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

MEDEIROS, J. B. **Redação científica:** a prática de fichamentos, resumos, resenhas, estratégias de estudo e de leitura, como redigir monografias, normas para publicações científicas. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MILLER, D.; FRIESEN P. H. Longitudinal study of the corporate life cycle. **Management Science**, Montreal, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, Oct. 1984.

MINTZBERG, H. Power and organization life cycles. **Academy of Management Review**. v. 9, n. 2, p. 207-224, 1984.

MONTEIRO, P. R. A.; MARQUES, J. A. V. da Costa. Análise comparativa das demonstrações contábeis elaboradas pela legislação societária e em moeda constante: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 11, n. 1, p. 1-15, jan./jun. 2006.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria:** instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010.

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

_____; SOUZA, B. C.; FREZATTI, F. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. In: CONGRESSO ANPCONT, 1., 2007, Gramado/RS, **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2010.

OLIVEIRA, M. O.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

QUINN, R. E.; CAMERON K. Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: some preliminary evidence. **Management Science**, v. 29, n. 1, p. 33-51, Jan. 1983.

ROSSETI, E. K. Sistema just in time: conceitos imprescindíveis. **Revista Qualitas**, v. 7, n. 2, p. 1- 6, 2008.

SILVOLA, H. **Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm**. 2008. Department of Accounting and finance, University of Oulu, Finland, 2008.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro, **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

SOUTES, D. O.; ZEN, M. J. C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

SULAIMAN, M. et al. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, n. 19, v. 4, p. 493-508, 2004.

STONER, J. A. F.; FRE EMAN, R. E. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS; A. V. S. M.. Utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do espírito santo. In: CONGRESSO ANPCONT, 3., 2009, São Paulo, **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2009.

VACCARO, G. L. R. **Modelagem e análise de dados em simulação**. 1999. 129 f. Tese (Doutorado), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.