

Relação entre ciclo de vida organizacional e uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial

Vanderlei dos Santos (UFSC/ UDESC) - vanderleidossantos09@gmail.com

Norton Luis Corrêa (UDESC) - nc.nortoncorrea@gmail.com

Tayse gomes (UFSC) - taysegomes_@hotmail.com

Ilse Maria Beuren (UFSC) - ilse.beuren@gmail.com

Resumo:

O estudo objetiva averiguar a relação do ciclo de vida organizacional com o uso de instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial. Uma survey foi realizada em 37 empresas industriais e aos dados aplicaram-se técnicas de estatística descritiva, análise discriminante e correlações. Os resultados mostram que a maioria dessas empresas encontra-se no estágio de nascimento e possuem diferentes anos de constituição, não seguindo uma ordem determinística conforme preconizado pela Teoria do Ciclo de Vida Organizacional. Dos instrumentos tradicionais, apenas os métodos de custeio (absorção, variável e padrão) não apresentaram relação significativa com os estágios do ciclo de vida. Tal pode decorrer da obrigatoriedade do uso do custeio por absorção e do pouco uso dos custeios variável e padrão nestas empresas. Observou-se relação negativa entre o estágio de nascimento e o uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial, mas não foram encontradas evidências com o estágio de declínio. Relação positiva foi constatada entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento com os instrumentos de Contabilidade Gerencial. O uso de instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial é maior no estágio de rejuvenescimento. Assim, conclui-se que, conforme a empresa avança nos estágios do ciclo de vida, maior é o uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial.

Palavras-chave: *Ciclo de vida organizacional. Contabilidade Gerencial. Instrumentos tradicionais. Instrumentos modernos.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Relação entre ciclo de vida organizacional e uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial

Resumo

O estudo objetiva averiguar a relação do ciclo de vida organizacional com o uso de instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial. Uma *survey* foi realizada em 37 empresas industriais e aos dados aplicaram-se técnicas de estatística descritiva, análise discriminante e correlações. Os resultados mostram que a maioria dessas empresas encontra-se no estágio de nascimento e possuem diferentes anos de constituição, não seguindo uma ordem determinística conforme preconizado pela Teoria do Ciclo de Vida Organizacional. Dos instrumentos tradicionais, apenas os métodos de custeio (absorção, variável e padrão) não apresentaram relação significativa com os estágios do ciclo de vida. Tal pode decorrer da obrigatoriedade do uso do custeio por absorção e do pouco uso dos custeios variável e padrão nestas empresas. Observou-se relação negativa entre o estágio de nascimento e o uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial, mas não foram encontradas evidências com o estágio de declínio. Relação positiva foi constatada entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento com os instrumentos de Contabilidade Gerencial. O uso de instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial é maior no estágio de rejuvenescimento. Assim, conclui-se que, conforme a empresa avança nos estágios do ciclo de vida, maior é o uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial.

Palavras-chave: Ciclo de vida organizacional. Contabilidade Gerencial. Instrumentos tradicionais. Instrumentos modernos.

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1 Introdução

O mercado competitivo e dinâmico exige das empresas a incorporação de métodos e técnicas eficientes de gestão para assegurar a sua sobrevivência e atingir os objetivos de eficiência e eficácia. A Contabilidade Gerencial, segundo Anthony e Govindarajan (2006), contribui para o alcance dos objetivos estratégicos, pois subsidia com informações o processo de gestão das empresas. Chenhall (2003) explica que a Contabilidade Gerencial representa os instrumentos de controle, como o planejamento e o orçamento, enquanto os sistemas de controle gerencial referem-se ao uso sistemático dos instrumentos da Contabilidade Gerencial para atingir os objetivos da organização.

Necyk (2008) menciona que pesquisadores utilizaram-se de várias teorias, dentre elas a Teoria Neoclássica, a Teoria da Contingência e as Teoria Institucionais, para conceber soluções e entender o processo de implementação das práticas gerenciais nas organizações. Moores e Yuen (2001) argumentam que a Teoria do Ciclo de Vida é aplicável no exame da Contabilidade Gerencial a partir de uma perspectiva dinâmica, uma vez que episódicas mudanças de características organizacionais e contextuais podem impactar significativamente os projetos dos sistemas de controle gerencial. Neste contexto, estudos relacionam o ciclo de vida organizacional e a Contabilidade Gerencial (MOORES; YUEN, 2001; AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005; LESTER *et al.*, 2008; FREZATTI *et al.*, 2010; BEUREN; RENGEL; RODRIGUES JUNIOR, 2015; SOUZA; GUERREIRO; OLIVEIRA, 2015).

Moores e Yuen (2001) constataram que existem padrões distintos de características organizacionais e de utilização de instrumentos de Contabilidade Gerencial nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional. Necyk (2008) argumenta que os estágios do ciclo de vida

afetam o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, utilizando os instrumentos existentes ou alterando-os de forma a alinhar a nova configuração do ciclo de vida. Neste aspecto, Lester, Parnell e Carraher (2003) desenvolveram um modelo de ciclo de vida organizacional que permite ser aplicado a qualquer tipo de organização, incorporando características de diversos modelos de liderança e reconhecendo a fase do declínio.

Neste sentido, a questão que norteia esta pesquisa é: Qual é a relação dos estágios do ciclo de vida preconizados por Lester, Parnell e Carraher (2003) com o uso de instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial de empresas industriais? Assim, o estudo objetiva averiguar a relação do ciclo de vida organizacional com o uso de instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial em empresas industriais. Pesquisas anteriores já relacionaram ciclo de vida organizacional e Contabilidade Gerencial, mas com algumas diferenças em relação ao propósito deste estudo. Necyk (2008) utilizou o Modelo de Miller e Friesen (1984) e relacionou-o com os atributos da Contabilidade Gerencial. Frezatti *et al.* (2010) utilizaram o modelo Lester, Parnell e Carraher (2003) e relacionaram-o com o processo de planejamento, este segregado em planejamento estratégico, orçamento e controle orçamentário. Réplicas deste estudo em diferentes amostras foram realizadas por Klann *et al.* (2012), Marques *et al.* (2014) e Faveri *et al.* (2014).

Estas pesquisas se diferem uma vez que vários instrumentos da Contabilidade Gerencial aqui considerados não foram investigados e nem segregados em tradicionais e modernos. Além disso, adotaram estratégias distintas para capturar a forma do seu uso nas empresas, por exemplo, neste estudo desenvolveu-se um glossário para os instrumentos, enquanto aquelas pesquisas apenas apresentaram um rol de instrumentos.

Portanto, esta pesquisa justifica-se como forma de contribuição aos estudos já realizados, buscando entender a relação do ciclo de vida organizacional com a Contabilidade Gerencial, pelo fato de diferenciar-se principalmente no construto de instrumentos gerenciais. Embora seja similar às pesquisas de Correia (2010) e Valeriano (2012), neste estudo foi considerado um maior número de instrumentos, além de utilizar outras técnicas para análise dos dados e outro campo de aplicação. Esta pesquisa justifica-se ainda pelo possível interesse empírico no que concerne à importância de alinhamento entre o ciclo de vida organizacional e o uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial (SOUZA; GUERREIRO; OLIVEIRA, 2015), dado que algumas questões organizacionais, como modelo de decisão, estrutura de governança, processo de tomada de decisão, estão associadas com a Contabilidade Gerencial.

2 Referencial Teórico

2.1 Ciclo de vida organizacional

A Teoria do Ciclo de Vida estuda as características das empresas ao longo da vida e a sua capacidade de adaptação ao ambiente. Greiner (1972) explica que uma organização progride por meio de fases evolutivas e para cada fase é criada uma revolução, por exemplo, práticas centralizadas de gestão necessitam em certo momento da descentralização, ou seja, um processo evolutivo necessita de um processo de revolução para que possa atingir um novo estágio. Darwin (2003) define a evolução como um mecanismo natural de seleção dos mais fortes ou aptos a continuarem sobrevivendo. No estudo realizado sobre a origem das espécies, os seres vivos que melhor se adequaram as condições do meio, garantiram sua sobrevivência e evoluíram de geração a geração.

No processo evolutivo de uma empresa vários fatores precisam ser superados, desde o nascimento até a sua maturidade. Ao suprir uma necessidade, outra surge, fazendo com que busque soluções para a nova realidade, levando a uma nova etapa de desenvolvimento ou ao declínio. A literatura define essa característica como ciclo de vida organizacional no pressuposto de que todas as organizações precisam passar pelo ciclo para atingirem diferentes estágios. Para Lester, Parnell e Carraher (2003), o conceito de ciclo de vida biológico está associado ao ciclo de vida organizacional, elas nascem, crescem e morrem.

Contudo, Marques (1994) estabelece uma diferença entre o ciclo de vida organizacional e o ciclo de vida de um organismo vivo. O ser humano tem suas fases de vida definidas pelo tempo, enquanto na empresa não há uma idade certa para cada fase. Padrões típicos e previsíveis são esperados na medida em que organizações simples, jovens e pequenas se tornam mais complexas, grandes e velhas (NECYK; SOUZA; FREZZATTI, 2008).

Adizes (1990) sustenta que os períodos previsíveis e repetidos que as organizações enfrentam permitem a elas conhecer o período do ciclo de vida em que se encontram e que a administração tome medidas antecipadamente, enfrentando problemas futuros mais cedo ou evitando-os por completo. A identificação dos períodos é denominada de estágios e é apresentada por meio de modelos. Pesquisadores do tema (MILLER; FRIESEN, 1984; ADIZES, 1990; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003) associam os seus modelos aos estágios de nascer, crescer e morrer. Os modelos de ciclo de vida preconizados são diferentes quanto à denominação de suas fases, unidades de análises e número de estágios para a formação do ciclo (OLIVEIRA; ESCRIVÃO FILHO, 2009). Podem variar de três a dez estágios, com nomes e métodos de classificação distintos. Além dessa variação, os modelos podem também diferir-se em sua aplicação conforme o tamanho da empresa.

A literatura contempla vários modelos de ciclo de vida desenvolvidos ao longo do tempo. No entanto, Necyk, Souza e Frezatti (2008) mencionam que quatro foram os modelos fontes que deram origem aos demais modelos encontrados na literatura. Por ordem de influência: Greiner (1972), Christensen e Scott (1964), Rhenman (1973) e Lippett e Schmidt (1967). Os modelos-fontes serviram de precursores para a expansão literária e a elaboração de novos modelos, como é o caso do estudo de Quinn e Cameron (1983), que foi um dos primeiros a identificar e comparar nove modelos de ciclo de vida organizacional.

Os modelos de ciclo de vida trazidos pela literatura apresentam diferenças em relação a alguns fenômenos organizacionais, porém, todos sugerem a evolução do ciclo de vida. Cada modelo contém um estágio empresarial, um estágio de coletividade, um estágio de formalização e controle e um estágio de adaptação e elaboração da estrutura (QUINN; CAMERON, 1983). Verifica-se ainda que poucos modelos contemplam a fase do declínio, como Adizes (1979), Miller e Friesen (1984) e Lester, Parnell e Carraher (2003).

De acordo com Necyk, Souza e Frezatti (2008), o estudo de Miller e Friesen (1984) possui destaque no assunto ciclo de vida organizacional, pois sua profundidade conceitual e os testes empíricos realizados permitiu aos pesquisadores estabelecer uma tipologia que prevê diferenças entre características ambientais e organizacionais em distintos estágios de desenvolvimento. As configurações de ciclo de vida das organizações tem ajudado a entender como padrões de estratégia, estrutura, liderança e tomada de decisão variam conforme os estágios de desenvolvimento das organizações (CARVALHO *et al.*, 2010). Tal modelo serviu de base para o estudo desenvolvido por Lester, Parnell e Carraher (2003), que fundamenta esta pesquisa.

2.2 Modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003)

A noção teórica do ciclo de vida de Lester, Parnell e Carraher (2003) é claramente determinista, ou seja, parte de uma perspectiva evolutiva em que organizações passam inexoravelmente de uma fase para outra ao longo do tempo. Os autores alegam que almejavam um modelo diferente dos desenvolvidos por outros autores, assim não desenvolveram o estudo destinando-se somente a empresas de pequeno porte e nem somente a grandes organizações empresariais, o modelo é relevante para todas as organizações, pois incorpora características de vários modelos de liderança. Neste modelo, a fase de declínio é reconhecida.

O modelo apresentado sugere apoio à abordagem de cinco estágios, pautado no estudo realizado por Hanks (1990), que apresentou um resumo dos modelos de ciclo de vida existentes, observando como alguns pesquisadores posteriores sintetizaram os modelos anteriores. Esta síntese permitiu a conclusão de que as organizações são teorizadas a evoluir por meio de cinco

estágios gerais: início, expansão, consolidação, diversificação e declínio (LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

O estudo de Lester, Parnell e Carraher (2003) considerou quatro elementos organizacionais no contexto da investigação: tamanho da empresa (em relação aos concorrentes), estrutura organizacional (mecanismos de governança), processamento de informações (complexidade e utilidade do sistema de informação) e tomada de decisão (a forma como as decisões são tomadas). A configuração destas construções define a fase do ciclo de vida corrente (SOUZA; GUERREIRO; OLIVEIRA, 2015). O estudo consistiu na elaboração de uma lista com 53 afirmativas que buscava identificar o ciclo de vida organizacional da entidade.

O instrumento foi testado com 187 gerentes para garantir a validade do conteúdo. Após alguns testes, restaram 20 assertivas, cada uma refletindo um estágio do ciclo de vida e cada estágio com quatro itens. A lista foi elaborada para medir fatores de identificação dos estágios, como tamanho, propriedade, heterogeneidade dos mercados, poder, estrutura, processamento de informação, especialização e diferenciação e participação na tomada de decisão. As assertivas foram elaboradas em escala *Likert* de cinco pontos, sendo 1 total concordância e 5 total discordância. No Quadro 2 apresentam-se as principais características do modelo proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003).

Quadro 2 – Características dos estágios de ciclo de vida de Lester, Parnell e Carraher (2003)

Estágios do ciclo de vida organizacional	Características
Existência (Nascimento)	Organizações neste estágio tendem a promulgar ou seus próprios ambientes. A estrutura é informal, o estilo de tomada de decisão é centralizado e a estratégia é do tipo prospectora.
Sobrevivência (Crescimento)	Nesse estágio a situação da organização é mais competitiva, a estrutura é funcional com algumas formalidades, o estilo de tomada de decisão tem poucas delegações e a estratégia é de diferenciação.
Sucesso (Maturidade)	Nesse estágio a situação da organização é heterogênea, a estrutura é formal e burocrática, o estilo de tomada de decisão se dá por processamento de informações e a estratégia é o controle de segmento.
Renovação (Rejuvenescimento)	Nessa fase a colaboração e o trabalho em equipe fomentam a inovação e a criatividade. Esta criatividade é, por vezes, facilitada por meio do uso de uma estrutura de matriz, e tomada de decisão é muito descentralizada. A organização ainda é grande e burocrática, mas os membros da organização são incentivados a trabalhar dentro da burocracia, sem acrescentar a ela. Nessa fase o estilo de tomada de decisão se dá por controles sofisticados e a estratégia é a diferenciação.
Declínio	Embora as empresas podem sair do ciclo de vida em qualquer estágio, o estágio de declínio pode provocar a morte. Nesse estágio a situação da organização é um ambiente homogêneo, a estrutura é principalmente formal e burocrática, o estilo de tomada de decisão é centralizado de informações e a estratégia é do tipo reatora.

Fonte: Adaptado de Lester, Parnell e Carraher (2003).

Considerando as características expostas no Quadro 2, os resultados do estudo revelaram que o modelo permite aos gestores a identificação do estágio do ciclo de vida de sua organização, o que viabiliza lhes fazer as mudanças necessárias para mover a empresa à frente ou para uma forma mais inovadora. Lester, Parnell e Carraher (2003) concluíram que a estratégia atual e o desempenho são fatores-chave do ciclo de vida organizacional. A fase do ciclo de vida é influenciada na seleção de uma estratégia, pois empresas que participaram da pesquisa estavam em determinadas fases do ciclo de vida devido à estratégia adotada. No entanto, por sua característica inovadora de fornecer um quadro do ciclo de vida para todas as organizações, os autores declararam que um ponto fraco do modelo é que ele não consegue captar os vários subestágios que as pequenas empresas passam.

2.3 Relação entre ciclo de vida organizacional e instrumentos gerenciais

Cada fase do ciclo de vida, de acordo com Miller e Friesen (1984), demanda de uma

estrutura diferente. Miller e Friesen (1984) argumentam que as organizações tendem a mudar seus atributos de forma a aprofundar as características de uma dada configuração ou se mover rapidamente para uma nova, preservada por um período de tempo. Necyk, Souza e Frezatti (2008) constataram que a Contabilidade Gerencial é influenciada pelo estágio do ciclo de vida da organização, em especial, quanto a sua formalização.

Carvalho *et al.* (2010) realizaram um estudo bibliométrico com o intuito de verificar as contribuições da Teoria do Ciclo de Vida Organizacional sobre a pesquisa em Contabilidade Gerencial. Carvalho *et al.* (2010, p. 127) constataram que “à medida que as empresas evoluem, elas necessitam de informações mais detalhadas para saber o melhor retorno de seus investimentos e se os resultados estão em consonância com os objetivos estratégicos de curto e longos prazos”. Também observaram que a literatura propaga que no estágio de nascimento, algumas empresas não dedicam esforços na aquisição de sistemas gerenciais. No outro extremo, Frezatti *et al.* (2010) constataram em seu estudo que o Planejamento Estratégico foi utilizado apenas no estágio da maturidade.

Na pesquisa realizada por Miller e Friesen (1984) foi observado o seguinte: (i) quanto mais a empresa se encontra num estágio inicial do ciclo de vida, menor o uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial; (ii) no estágio de nascimento, as empresas utilizam métodos primitivos de processamento de informação e tomada de decisão, apresentam estrutura simples e pouco formalizada; (iii) no estágio do crescimento há formalização dos procedimentos; (iv) no estágio de maturidade ocorre significativa melhora no processo de planejamento e também torna a empresa mais burocrática; (v) no estágio de rejuvenescimento, para acompanhar a expansão da empresa, o controle, monitoramento e processamento de informações tornam-se mais sofisticados; e (vi) no estágio do declínio ocorre a diminuição na utilização de artefatos de planejamento resultando restrição dos instrumentos de controle.

Na pesquisa realizada por Faveri *et al.* (2014) foi constatado que existe uma correlação negativa entre os estágios de nascimento e declínio e a utilização dos artefatos de planejamento e há uma correlação positiva entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento. Klann *et al.* (2012) constataram que os instrumentos de planejamento são utilizados de modo distinto, dependendo do estágio de desenvolvimento da empresa. Para Beuren, Rengel e Rodrigues Junior (2015, p. 77), “as empresas diferenciam-se no uso desses atributos gerenciais à medida que evoluem de um estágio de ciclo de vida para outro”. Desse modo, formularam-se as hipóteses a seguir enunciadas:

H₁: Há relação entre os estágios de ciclo de vida organizacional e o uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial.

H_{1a}: Existe uma associação negativa entre os estágios de nascimento e de declínio com os instrumentos de Contabilidade Gerencial.

H_{1b}: Existe uma associação positiva entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento com os instrumentos de Contabilidade Gerencial.

H₂: O uso de instrumentos tradicionais ou modernos de Contabilidade Gerencial aumenta com a evolução da organização nos estágios de ciclo de vida.

H_{2a}: Não há uso de instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial no estágio de nascimento e declínio.

H_{2b}: O uso de instrumentos modernos ou tradicionais de Contabilidade Gerencial é maior no estágio de rejuvenescimento do ciclo de vida organizacional.

3 Metodologia da Pesquisa

Estudo de natureza descritiva foi realizado por meio de pesquisa de levantamento com abordagem quantitativa. A população da pesquisa compreendeu as empresas industriais de uma cidade da região Sul do Brasil, listadas no cadastro geral da Prefeitura Municipal. Da população, foram excluídos os microempreendedores individuais, as microempresas e aquelas com atividades que não tem representatividade no universo de empresas, resultando em uma

população final de 162 empresas. Após algumas tentativas via *e-mail* e telefone, obteve-se a resposta de 37 empresas, uma amostra por acessibilidade de 22,84% da população ajustada.

3.1 Construto e instrumento da pesquisa

A relação entre ciclo de vida organizacional e uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial foi analisada a partir das variáveis expostas no construto da pesquisa (Quadro 3).

Quadro 3 - Construto da pesquisa

Variáveis	Finalidade	Mensuração
Ciclo de vida organizacional Lester, Parnell e Caraher (2003)	Identificar os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas	Foram expostas 20 assertivas em escala de 1 a 5 (discordo totalmente a concordo totalmente) para identificar e caracterizar em qual estágio do ciclo de vida organizacional a empresa se encontra. Para cada estágio (nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento e declínio) foram apresentadas quatro questões, relativas a situação/tamanho da empresa, estrutura, estilo de tomada de decisão e estratégia adotada.
Instrumentos de Contabilidade Gerencial Soutes (2006), Correia (2010) e Valeriano (2012)	Averiguar quais são os instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas empresas	Foram expostas 20 assertivas em escala de 1 a 5 (discordo totalmente a concordo totalmente) para identificar os instrumentos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas empresas. Para tanto, foi apresentado o conceito do instrumento em detrimento do seu nome. Os conceitos foram extraídos de Soutes (2006), Correia (2010) e/ou Valeriano (2012). Por exemplo, para verificar o uso do orçamento foi exposta a seguinte assertiva: Anualmente é elaborado um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização. Desta forma, a empresa tem elaborado para o ano seguinte, o orçamento de vendas, produção, compras, despesas, investimentos, caixa, e projeção da demonstração de resultado e do balanço patrimonial.
Ciclo de vida organizacional e instrumentos de Contabilidade Gerencial Lester, Parnell e Caraher (2003), Soutes, 2006, Correia (2010) e Valeriano (2012)	Verificar a relação entre os estágios de ciclo de vida organizacional e os instrumentos de Contabilidade Gerencial.	Aplicação da técnica estatística de correlações após a classificação dos estágios de ciclo de vida organizacional determinado por meio da análise discriminante.

Fonte: Elaboração própria.

O instrumento de pesquisa consistiu de um questionário direcionado aos gestores, contadores ou responsáveis pelo controle gerencial. Com ele procurou-se identificar os estágios do ciclo de vida organizacional em que as empresas se encontram e quais os instrumentos de Contabilidade Gerencial são utilizados, com o intuito de estabelecer relações entre estas variáveis. As assertivas das questões foram extraídas das pesquisas Lester, Parnell e Caraher, (2003), Soutes (2006), Correia (2010) e Valeriano (2012), conforme Quadro 3.

O bloco de questões referente ao ciclo de vida organizacional foi desenvolvido a partir de um modelo teórico já testado empiricamente, estruturado em cinco estágios, definidos por Lester, Parnell e Carraher (2003). De acordo com Correia (2010) a adoção deste modelo justifica-se por apresentar uma escala estatística validada, passível de ser aplicado em qualquer tipo de organização, independente do porte ou tamanho, além de incorporar características dos principais modelos e reconhecer a fase de declínio.

Para identificar o uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial, foram expostos 20 instrumentos, extraídos dos estudos de Soutes (2006), Correia (2010) e Valeriano (2012), conforme Quadro 3. Os instrumentos foram apresentados com as respectivas definições no formato de um glossário, em que o respondente foi solicitado a indicar o seu grau de concordância quanto ao uso de cada um na sua empresa.

3.2 Procedimentos de análise dos dados

Uma vez definidos o método e os procedimentos de pesquisa, a etapa seguinte consistiu em coletar os dados, conforme ensinamentos de Sampieri, Collado e Lucio (2006). A coleta dos dados iniciou-se com o envio dos questionários aos gestores, contadores ou responsáveis pelas informações gerenciais das 162 empresas da população ajustada da pesquisa. Os dados dos questionários, respondidos pelas 37 empresas que compõem a mostra por acessibilidade, foram tabulados em planilha Excel e posteriormente analisados.

O critério utilizado para a determinação do estágio do ciclo de vida foi o de somar os valores individuais de cada assertiva para cada estágio do ciclo de vida organizacional, constituindo dessa forma cinco somas para cada empresa participante. A maior soma entre as cinco caracterizava o estágio do ciclo de vida da empresa. No caso de ocorrer a classificação em mais de um ciclo, ou seja, mesmo valor de soma para dois ou mais estágios, utilizou-se como critério de desempate a escolha do menor ciclo.

Para fins de análise dos dados, utilizaram-se as técnicas de estatística descritiva e de análise discriminante, essa última para a classificação das empresas nos estágios do ciclo de vida organizacional. E também utilizou-se a técnica de correlações para analisar as relações entre os estágios de ciclo de vida e o uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial, sendo que estes, foram segregados em instrumentos tradicionais e modernos.

4 Descrição e Análise dos Dados

4.1 Identificação dos estágios de ciclo de vida organizacional

Nesta seção identificam-se os estágios de ciclo de vida organizacional das empresas analisadas. Primeiramente faz-se a classificação sem a aplicação da análise discriminante. Em seguida, apresenta-se a classificação com a aplicação da técnica, demonstrando as divergências ocorridas. Por fim, demonstra-se um comparativo entre o tempo de constituição das empresas e a respectiva classificação nos estágios do ciclo de vida organizacional.

4.1.1 Estágios do ciclo de vida organizacional sem aplicação da análise discriminante

Na análise das respostas às assertivas elaboradas para identificar o estágio do ciclo de vida, constatou-se que as empresas apresentam características em todas as fases, mas algumas possuem características mais fortes em algumas fases, o que determinou em qual classificação do ciclo de vida organizacional se encontra. Na Tabela 1 mostra-se quantas empresas foram enquadradas em cada estágio e qual a frequência em relação ao total da amostra.

Tabela 1 - Classificação das empresas nos estágios do ciclo de vida

Estágios do ciclo de vida	Número de empresas	%
Nascimento	26	70,27
Crescimento	1	2,70
Maturidade	4	10,81
Rejuvenescimento	2	5,41
Declínio	4	10,81
Total	37	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1 que 70,27% das empresas respondentes, equivalente a 26 empresas das 37 da amostra, foram classificadas no estágio do ciclo de vida inicial, o nascimento. Na sequência, quatro empresas na maturidade, quatro no estágio de declínio, duas no rejuvenescimento e apenas uma empresa foi classificada no estágio de crescimento.

Segundo Lester, Parnell e Carraher (2003), o estágio de nascimento marca o início do desenvolvimento organizacional e tem como características principais: ser pequena quando comparada aos concorrentes, centralização do poder decisório no fundador ou proprietário, estrutura organizacional e processamento das informações simples. Destaca-se que as características dos estágios de nascimento e declínio são próximas, em que o controle é centralizado nas mãos do fundador ou de poucas pessoas. Na classificação dos estágios

obtiveram-se quatro empresas que somaram as mesmas pontuações para o estágio de nascimento e para o declínio, as quais foram classificadas na fase de nascimento por se tratar do menor ciclo.

4.1.2 Estágios do ciclo de vida organizacional com aplicação da análise discriminante

Para confirmar a classificação nos estágios de ciclo de vida, utilizou-se a técnica multivariada denominada análise discriminante, com auxílio do *software* SPSS. De acordo com Fávero *et al.* (2009, p. 401) “a análise discriminante é uma técnica multivariada utilizada quando a variável dependente é categórica, ou seja, qualitativa (não métrica) e as variáveis independentes são quantitativas (métricas)”. Ela serve para auxiliar o pesquisador na classificação ou pré-classificação de um elemento de um determinado grupo (FÁVERO *et al.*, 2009). Para garantir a consistência dos resultados da pesquisa, testaram-se os pressupostos de normalidade multivariada, linearidade, ausência de *outlier* e ausência de multicolinearidade.

Ao realizar o teste *One-Sample Kolmogorov-Smirnov*, com nível de significância de 5%, foi constatado que os dados estão distribuídos de forma normal, atendendo ao primeiro pressuposto da técnica de análise discriminante. Também foi examinado o diagrama de dispersão e verificou-se que há linearidade entre as variáveis independentes, que atende o segundo pressuposto da análise discriminante. Para identificar a presença de *outliers*, procedeu-se à análise dos gráficos de caixa (*Boxplot*), fornecidos pelo SPSS, em que não foram identificados *outliers* nas variáveis, atendendo assim ao terceiro pressuposto da análise discriminante.

Em seguida analisou-se o quarto pressuposto, ausência de multicolinearidade. A multicolinearidade ocorre quando duas ou mais variáveis independentes do modelo que explicam o mesmo fato exibem informações parecidas. Para avaliar a relação entre as variáveis utilizam-se os resultados obtidos das matrizes de covariância e correlação (FÁVERO *et al.*, 2009). Para Hair Jr *et al.* (2009), valores elevados, maiores ou iguais a 0,90 de correlação, indicam presença de multicolinearidade. Ao aplicar o teste, verificou-se que não há multicolinearidade entre as variáveis, e, portanto, o quarto pressuposto está atendido.

Além disso, observou-se correlação entre os estágios de nascimento e declínio (0,587) e também nos estágios de crescimento e rejuvenescimento (0,697), já os estágios que menos se correlacionam estão entre a maturidade e o declínio (0,043). A correlação entre o nascimento e o declínio pode ser explicada, conforme Lester, Parnell e Carraher (2003), pela centralização das decisões, da estrutura e dos processos. Entre o crescimento e o rejuvenescimento está a descentralização, competitividade e necessidade dos clientes.

Além desses pressupostos, foi verificado se há homogeneidade das matrizes de variância e covariância para os grupos, no qual observou-se que não há diferenças significativas entre os grupos, ou seja, há igualdade das dispersões entre os grupos. Por fim, processou-se a análise discriminante com o intuito de confirmar a correta classificação das empresas quanto ao ciclo de vida organizacional. As empresas que tinham sido classificadas em mais de um estágio, nas somas dos grupos, foram classificadas anteriormente no estágio menos avançado encontrado.

Após a análise discriminante, constatou-se que as classificações iniciais mostraram-se satisfatórias, atingindo 86,5% dos casos agrupados corretamente, exceto para as empresas 10 e 15, que estavam classificadas no estágio de nascimento e passaram a ser classificadas em maturidade e declínio, respectivamente. A empresa 23 havia sido classificada no estágio de maturidade e passou para o estágio de nascimento, a empresa 12 passou do estágio de rejuvenescimento para o de nascimento e, por fim, a empresa 8 saiu do estágio de declínio e passou para o nascimento. Portanto, obtiveram-se cinco alterações de estágio na análise discriminante. Na Tabela 2 apresenta-se a quantidade de empresas classificadas por estágio do ciclo de vida após a aplicação da análise discriminante.

Tabela 2 - Número de empresas classificadas por estágio após aplicação da análise discriminante

Estágios do ciclo de vida	Número de empresas	%
---------------------------	--------------------	---

Nascimento	27	72,97
Crescimento	1	2,70
Maturidade	4	10,81
Rejuvenescimento	1	2,70
Declínio	4	10,81
Total	37	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao comparar a Tabela 2 com os resultados obtidos na Tabela 1, nota-se que a quantidade de empresas de nascimento aumentou, passando de 26 para 27, enquanto a quantidade de empresas no rejuvenescimento diminuiu de duas para uma empresa. Os demais estágios do ciclo de vida se mantiveram inalterados.

4.1.3 Comparativo entre o tempo de constituição das empresas e os estágios do ciclo de vida

Na Tabela 3 demonstra-se o tempo de constituição das empresas e o estágio do ciclo de vida em que se encontram.

Tabela 3 - Tempo de constituição da empresa *versus* estágio do ciclo de vida

Empresas	Tempo de constituição	Estágios do ciclo de vida organizacional	Empresas	Tempo de constituição	Estágios do ciclo de vida organizacional
E2	1	Nascimento	E16	18	Nascimento
E4	1	Nascimento	E15	19	Declínio
E13	1	Nascimento	E8	20	Nascimento
E25	1	Nascimento	E30	22	Maturidade
E14	2	Nascimento	E1	23	Nascimento
E20	3	Nascimento	E18	23	Nascimento
E24	4	Nascimento	E27	23	Nascimento
E37	6	Nascimento	E28	23	Nascimento
E6	7	Nascimento	E35	23	Nascimento
E10	7	Maturidade	E7	24	Maturidade
E17	7	Declínio	E19	24	Rejuvenescimento
E5	8	Declínio	E26	24	Nascimento
E3	9	Nascimento	E32	27	Crescimento
E9	10	Nascimento	E23	33	Nascimento
E21	13	Maturidade	E12	34	Nascimento
E33	13	Nascimento	E34	34	Nascimento
E22	14	Nascimento	E31	38	Nascimento
E36	16	Nascimento	E11	55	Declínio
E29	17	Nascimento			

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 3 que as empresas do nascimento possuem diferentes anos de constituição, não seguindo uma ordem determinística. Uma empresa classificada no estágio de rejuvenescimento possui 24 anos de constituição e a empresa com maior tempo de constituição da amostra, com 55 anos, está classificada no estágio do declínio. Tais resultados corroboram com a literatura sobre o tema, a qual preconiza que não há uma idade certa para as organizações iniciarem determinados estágios do ciclo de vida organizacional.

Desta forma, tamanho, estrutura organizacional, estratégia são alguns dos itens que diferenciam as organizações em diferentes estágios de ciclo de vida organizacional. Nota-se que há empresas no estágio de nascimento, desde um ano de constituição até 38 anos. Lester, Parnell e Carraher (2003) observaram que as organizações na fase do nascimento eram pequenas, com estrutura simples e informal e dependente do fundador, e que não mostraram preferência por nenhuma estratégia. Estas são as características das empresas analisadas.

Observa-se ainda que há três empresas com sete anos de constituição, estando em distintos estágios de ciclo de vida organizacional: nascimento, maturidade e declínio. O mesmo ocorre com empresas com 13 e 24 anos. Tais resultados ensejam pesquisas aprofundadas nestas

empresas, para entender melhor sua evolução, uso de instrumentos gerenciais, estratégia e estrutura empregada. Estes resultados convergem com Marques (1994), que menciona que tamanho e tempo não são causas de crescimento e envelhecimento.

4.2 Relação entre ciclo de vida organizacional e instrumentos de Contabilidade Gerencial

Para analisar a relação entre as variáveis do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de Contabilidade Gerencial, foi utilizado o coeficiente de correlação de Pearson. Conforme Figueiredo Filho e Silva Jr (2009, p. 4), “o coeficiente de correlação de Pearson (r) é uma medida de associação linear entre variáveis”. De acordo com os autores, é necessário entender a associação e a linearidade, ou seja, a correlação significa dizer que duas variáveis estão associadas e guardam semelhanças dos seus escores.

O coeficiente de correlação de Pearson (r) varia de -1 a 1. O sinal indica direção negativa ou positiva do relacionamento e força entre as variáveis. Quanto mais próximo dos extremos, maior a correlação. Como classificação dos escores Figueiredo Filho e Souza Jr (2009) citam em sua pesquisa o trabalho de Dancey e Reidy (2005) que apontam a seguinte classificação, se $r=0,10$ até $0,30$ (fraco); $r=0,40$ até $0,60$ (moderado) e $r=0,70$ até 1 (forte).

A análise dos dados foi subdividida em instrumentos tradicionais e instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial. Neste sentido, na Tabela 4 apresenta-se a correlação entre ciclo de vida organizacional e instrumentos tradicionais de Contabilidade Gerencial.

Tabela 4 - Associação do ciclo de vida organizacional e instrumentos tradicionais de Contabilidade Gerencial

Instrumentos de Contabilidade Gerencial	Nascimento	Crescimento	Maturidade	Rejuvenescimento	Declínio
Custeio de ciclo de vida do produto	-,298	,405*	,291	,487**	-,233
Custeio absorção	-,014	,126	,241	,052	-,237
Custeio variável	,251	,049	-,131	,105	,253
Custeio padrão	,078	,182	,232	,145	,182
Descentralização	-,217	,509**	,239	,524**	-,034
DFC	-,384*	,420**	,240	,499**	,069
Orçamento	-,452**	,638**	,436**	,570**	-,175
Planejamento tributário	-,447**	,452**	,303	,360*	-,141
Preço de transferência	-,153	,419**	-,135	,426**	,202
Retorno sobre investimento	-,139	,367*	,183	,415*	-,107
Valor presente	-,360*	,464**	,404*	,558**	-,303

Obs.: A correlação é significativa *ao nível de 5% e **ao nível de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 4, correlação negativa e significativa do estágio de nascimento com o seguintes instrumentos tradicionais: Orçamento (-0,452), Planejamento Tributário (-0,447), DFC (-0,384) e Valor Presente (-0,360). A correlação negativa indica que quanto mais a empresa apresentar características desse estágio, menor é o uso dos instrumentos listados.

Lester, Parnell e Carraher (2003) descrevem que na fase de nascimento, o foco é identificar a viabilidade dos negócios, a tomada de decisão é centralizada nas mãos do fundador e o ambiente organizacional é ordenado pela própria organização. Miller e Friesen (1984) aduzem que existem poucos controles formais e sistema de informação, os projetos não são detalhados e as opiniões não são consideradas.

Os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento obtiveram correlações positivas com os instrumentos tradicionais de Contabilidade Gerencial. Os estágios de crescimento e rejuvenescimento os que apresentaram maiores coeficientes de correlação com: custeio do ciclo de vida do produto, descentralização, DFC, orçamento, planejamento tributário, preço de transferência, retorno sobre o investimento e valor presente. Lester, Parnell e Carraher (2003) descrevem que a fase de crescimento é marcada pela formalização da estrutura e dos procedimentos, em que são estabelecidas metas e objetivos para gerar receita suficiente para a continuidade de suas operações e manterem-se competitivas.

Nota-se que no estágio de crescimento o orçamento (0,638) e planejamento tributário (0,452) apresentam correlações moderadas, o que coaduna com Dancy e Reidy (2005). O uso do orçamento nos estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento convergem com os achados de Marques *et al.* (2014), que também obtiveram classificação positiva neste instrumento em sua pesquisa. Miller e Friesen (1984) também reforçam que uma das características associadas ao estágio do crescimento é a formalização dos procedimentos.

O planejamento tributário obteve nível de uso de 54,05% pelas empresas e correlação positiva com crescimento, maturidade e rejuvenescimento, indicando que a escolha do regime de tributação é uma preocupação das empresas, em especial no estágio do crescimento. Segundo Lester, Parnell e Carraher (2003), é o estágio em que a empresa procura manter-se competitiva. O rejuvenescimento apresenta características semelhantes ao crescimento, marcado pela inovação e criatividade. As decisões são descentralizadas e a necessidade dos clientes é colocada acima dos sócios (LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

A descentralização apontada por Lester, Parnell e Carraher (2003) pode ser confirmada com a forte correlação nos instrumentos descentralização (0,524) e preço de transferência (0,426) para a fase do rejuvenescimento. O estágio de maturidade apresentou correlação positiva no orçamento (0,436). De acordo com Miller e Friesen (1984) nessa fase ocorre melhora no planejamento e a empresa se torna mais burocrática. Já a fase do declínio é marcada pelas restrições no uso dos instrumentos de controle, o que pode ser comprovado na correlação, pois nenhum instrumento apresenta significância.

Na Tabela 5 evidencia-se a correlação entre o ciclo de vida organizacional e os instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial.

Tabela 5 - Associação do ciclo de vida organizacional e instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial

Instrumentos de Contabilidade Gerencial	Nascimento	Crescimento	Maturidade	Rejuvenescimento	Declínio
<i>Benchmarking</i>	,238	,006	,440**	-,137	,033
BSC	-,314	,525**	,426**	,587**	-,219
Custeio ABC	-,338*	,473**	,089	,584**	-,152
EVA®	-,121	,402*	,055	,598**	,160
<i>Just in time</i>	,003	,310	,015	,398*	,133
<i>Kaizen</i>	-,014	,185	,018	,221	-,089
Planejamento estratégico	-,328*	,563**	,196	,582**	-,210
Simulação	-,170	,172	,085	,165	-,301
Teoria restrições	-,061	,392*	,147	,598**	,252

Obs.: A correlação é significativa *ao nível de 5% e **ao nível de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 5 que a correlação com os instrumentos modernos também apresentou coeficiente negativo no estágio de nascimento para custeio ABC e planejamento estratégico. O estágio de declínio não apresentou nenhuma correlação, e como o nível de significância foi maior que 0,05, não permitiu sua análise.

O *Benchmarking* apresentou correlação positiva significativa com o estágio de maturidade e foi o instrumento que obteve o maior índice de uso na pesquisa, com 75,68%, tanto entre os artefatos tradicionais quanto modernos. Este índice chegou próximo ao de Soutes (2006) que constatou 85% de uso. Lester, Parnell e Carraher (2003) mencionam que uma das características da maturidade é partir para novos mercados e manter o que já foi conquistado, o que pode estar alinhado com o uso desse instrumento de controle.

O BSC obteve um coeficiente de correlação de 0,587 no estágio de rejuvenescimento, em que o processo decisório é bastante descentralizado e a inovação e criatividade são características fortes. Para Miller e Friesen (1984), essa é a fase em que os controles, monitoramento, comunicação e processamento de informações são sofisticados. De acordo com

Soutes (2006), a implantação desse instrumento melhora o desempenho das empresas, aumenta a lucratividade e rentabilidade do patrimônio líquido e do ativo. Trata-se de um instrumento de controle cujas características se aproximam das exigidas para a fase de rejuvenescimento segundo Miller e Friesen (1984).

O custeio ABC apresentou uma correlação de 0,584 com o estágio rejuvenescimento, assim como o EVA® (0,598), *Just in Time* (0,398), Planejamento Estratégico (0,582) e Teoria das Restrições (0,598). Isso reforça o preconizado para o estágio de rejuvenescimento definido por Miller e Friesen (1984) e Lester, Parnell e Carraher (2003), de que é a fase de maior controle da organização. A necessidade dos clientes está acima dos sócios, o foco da administração está no planejamento estratégico e o processo decisório é descentralizado.

4.3 Síntese dos resultados e confirmação das hipóteses da pesquisa

A partir dos resultados evidenciados nas Tabelas 4 e 5, observa-se na que há maior associação do uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial no estágio de rejuvenescimento, o que converge com os resultados da pesquisa de Frezatti *et al.* (2010), de que nos estágios de nascimento e declínio há uma relação negativa com os artefatos. Constata-se um aumento no coeficiente de correlação entre os instrumentos pesquisados e os estágios conforme a organização avança no ciclo de vida. Isso pode sinalizar de que a adoção e aumento na intensidade de uso dos instrumentos gerenciais acontece conforme a evolução nos estágios do ciclo de vida organizacional.

Nota-se que dos 11 instrumentos tradicionais, apenas três deles (Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Padrão) não apresentaram relação significativa com os estágios do ciclo de vida organizacional. O Custeio por Absorção é obrigatório para todas as empresas industriais, independente do estágio em que se encontra. Destaca-se que o custeio por absorção foi indicado como um dos instrumentos de maior uso nas empresas pesquisadas, enquanto que o custeio variável apresenta baixo uso. Estes resultados podem constituir-se em elementos explicativos para a inexistência de relação com os estágios do ciclo de vida.

Verifica-se ainda que o estágio de declínio não apresentou relação negativa e nem positiva com os instrumentos, o que não permite inferir que há relação negativa entre o estágio de declínio e o uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial. No estágio de nascimento, há correlações negativas e significativas com quatro instrumentos tradicionais. No estágio de crescimento ocorreu relação com oito instrumentos, na maturidade com dois e no rejuvenescimento com oito, igualando-se ao estágio de crescimento, porém, as correlações foram mais fortes. Todas as correlações foram moderadas, não houve correlação fraca e/ou forte. Diante dos resultados apresentados nas Tabelas 4 e 5, pode-se inferir que:

- a) dos 20 instrumentos analisados, cinco – Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, *Kaizen* e Simulação – não apresentaram evidências de relação com os estágios do ciclo de vida, uma vez que apresentaram *p-value* superior a 0,05;
- b) o estágio de nascimento apresentou relação negativa e significativa com seis instrumentos: Demonstração dos Fluxos de Caixa, Orçamento, Planejamento Tributário, Valor Presente, Custeio ABC e Planejamento Estratégico. Assim, quanto mais as empresas apresentarem características nesse estágio, menor o nível de uso destes instrumentos, ou seja, o estágio em que a empresa se encontra (nascimento) está relacionado negativamente com os instrumentos supracitados;
- c) o estágio de crescimento apresentou relação positiva e significativa com 13 instrumentos, sendo oito tradicionais e cinco modernos. Neste estágio, as empresas indicaram uso do Orçamento, Planejamento Estratégico, BSC, Planejamento Tributário, entre outros;
- d) o estágio de maturidade apresentou correlações positivas e significativas com Orçamento, Valor Presente, *Benchmarking* e BSC;
- e) o estágio de rejuvenescimento apresentou correlações positivas com 14

instrumentos, sendo oito tradicionais e seis modernos. Estas correlações foram maiores do que nos demais estágios, principalmente nos instrumentos modernos, e nesses foram superiores a 0,58, exceto para o *Just in Time*;

- f) o estágio de declínio não apresentou correlações significativas com nenhum instrumento gerencial pesquisado.

Diante do exposto, os resultados permitem aceitar de forma parcial a H_{1a} : Existe uma associação negativa entre os estágios de nascimento e de declínio com os instrumentos de Contabilidade Gerencial. Observou-se que há associação negativa com os estágios de nascimento, porém, não foram encontradas evidências com o estágio de declínio. Por sua vez, é possível aceitar a H_{1b} : Existe uma associação positiva entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento com os instrumentos de Contabilidade Gerencial.

Também aceita-se a H_{2a} : Não há uso de instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial no estágio de nascimento e declínio, uma vez que não foram encontradas associações positivas nestes estágios com os instrumentos de Contabilidade Gerencial. Ainda aceita-se a H_{2b} : O uso de instrumentos modernos ou tradicionais de Contabilidade Gerencial é maior no estágio de rejuvenescimento do ciclo de vida organizacional. Constatou-se maior relação dos instrumentos com este estágio, além do que, as relações existentes são maiores comparativamente aos outros estágios. Assim, verifica-se que há relação entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de Contabilidade Gerencial, exceto no estágio do declínio, em que os resultados não permitiram realizar tal inferência.

5 Conclusões

O estudo averiguou a relação do ciclo de vida organizacional pautado no modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) com o uso de instrumentos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial. Os resultados apontaram que a maioria das empresas investigadas encontra-se nos estágios iniciais do ciclo de vida, principalmente no nascimento, o que implica uma estrutura informal, tomada de decisão centralizada, processamento das informações de forma simples e preocupação com a viabilidade do negócio. Estes resultados convergem com as pesquisas realizadas por Beuren, Rengel e Hein (2012), Klann *et al.* (2012), Marques *et al.* (2014), Favari *et al.* (2014).

O estudo também sinalizou que há dois grupos de empresas classificadas neste estágio, aquelas, com tempo de vida inicial, constituídas entre um a seis anos, assim como, empresas que já estão constituídas entre 15 a 38 anos. Neste aspecto, uma investigação mais parcimoniosa pode ser pertinente para compreender os fatores que impedem uma organização avançar do estágio de nascimento, além da análise de outras características, como desempenho organizacional. Ressalta-se que as pesquisas citadas anteriormente também foram realizadas em empresas do estado de Santa Catarina, o que evidencia, de certa forma, características das organizações deste Estado, instigando investigações adicionais.

Os resultados também demonstraram que o uso de instrumentos, tanto tradicionais quanto modernos, aumenta no decorrer dos estágios do ciclo de vida organizacional, apresentando correlações mais elevadas para o estágio de rejuvenescimento. Observaram-se correlações negativas entre os instrumentos e o estágio de nascimento, e relação positiva com os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento. Além disso, constatou-se que o uso dos instrumentos modernos é maior no estágio de rejuvenescimento.

Os testes de hipóteses apresentaram evidências para aceitar a H_{1b} : Existe uma associação positiva entre os estágios de crescimento, maturidade e rejuvenescimento com os instrumentos de Contabilidade Gerencial. Além disso, para aceitar a H_{2a} : Não há uso de instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial no estágio de nascimento e declínio. Também para aceita a H_{2b} : O uso de instrumentos modernos ou tradicionais de Contabilidade Gerencial é maior no estágio de rejuvenescimento do ciclo de vida organizacional. Por fim, aceita-se de forma parcial a H_{1a} : Existe uma associação negativa entre os estágios de nascimento e de declínio com os

instrumentos de Contabilidade Gerencial.

No estágio de crescimento constatou-se o uso de um maior número de instrumentos, com maior probabilidade de uso Planejamento Estratégico, Orçamento, *Balanced Scorecard* e Descentralização. No estágio da maturidade já ocorre o uso do instrumento considerado moderno de *Benchmarking*. Por fim, no estágio de rejuvenescimento ocorre a consolidação no uso destes instrumentos, principalmente os que são considerados modernos, tais como: EVA®, Teoria das Restrições, Custeio ABC, Planejamento Estratégico e BSC. Este estágio também é o único a possuir relação com a filosofia *Just in Time*. Cabe destacar que os métodos de custeio (absorção, variável e padrão) não apresentaram relação com nenhum estágio do ciclo de vida. A obrigatoriedade do uso do custeio por absorção pelas empresas industriais, assim como, o baixo uso dos custeios variável e padrão por parte da amostra podem representar elementos elucidativos para estes resultados.

De forma geral, conclui-se que os instrumentos de Contabilidade Gerencial são utilizados de modo distinto em cada um dos estágios do ciclo de vida organizacional. À medida que as empresas se desenvolvem e avançam nos estágios do ciclo de vida, maior é o uso destes instrumentos para auxiliar na gestão. Destaca-se que a classificação nos estágios não está relacionada com o tempo de constituição das empresas.

Ressalta-se como principal limitação da pesquisa a aplicação de um questionário para a coleta dos dados, que se fundamentou na percepção dos respondentes. Assim, aspectos subjetivos podem estar presentes, direcionando o respondente para uma situação que não reflita a realidade da empresa. Assim, recomenda-se a realização de estudos de caso ou multi casos com as empresas analisadas nesta pesquisa, principalmente, com aquelas que possuem o mesmo tempo de constituição e estão classificadas em distintos estágios do ciclo de vida, a fim de aprofundar-se nas características de cada uma e o uso dos instrumentos gerenciais.

Referências

- ADIZES, I. Organizational passages—diagnosing and treating lifecycle problems of organizations. **Organizational Dynamics**, v. 8, n. 1, p. 3-25, 1979.
- 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.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.
- AUZAIR, S. M.; LANGFIELD-SMITH, K. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 4, p. 399-421, 2005.
- BEUREN, I. M.; RENGEL, S.; HEIN, N. Ciclo de vida organizacional pautado no modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e na lógica fuzzy: classificação de empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. **Revista de Administração**, v. 47, n. 2, p. 197-216, 2012.
- BEUREN, I. M.; RENGEL, S.; RODRIGUES JUNIOR, M. M. Relação dos atributos da contabilidade gerencial com os estágios do ciclo de vida organizacional. **Innovar**, v. 25, n. 57, p. 63-78, 2015.
- CARVALHO, K. L.; SARAIVA JUNIOR, A. F.; FREZATTI, F.; COSTA, R. P. A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 11, n.4 p. 1-10, 2010.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2, p. 127-168, 2003.
- CHRISTENSEN, C. R.; SCOTT, B. R. Summary of course activities. In: SCOOT, B.R. **Stages of corporate development - part 1**. 1971. Case note nº. 9-371- 294. Boston: HBS Case Services, 1964.
- CORREIA, R. B. **Ciclo de vida organizacional e instrumento de gestão: uma investigação nas empresas baianas**. 2010. 236f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2010.
- DARWIN, C. R. **A origem das espécies**. Porto: Lello & Irmão, 2003.
- FAVERI, D. B.; CUNHA, P. R.; SANTOS, V.; LEANDRO, D. A. Relação do ciclo de vida organizacional com o planejamento: um estudo com empresas prestadoras de serviços contábeis do estado de Santa Catarina. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, n. 4, p. 382-402, 2014.

- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- FIGUEIREDO FILHO, D. B.; SILVA JÚNIOR, J. A. Desvendando os mistérios do coeficiente de Correlação de Pearson (r). **Política Hoje**, v. 18, p. 115-146, 2009.
- FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. R.; BIDO, D. S. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. **Revista de Administração**, v. 45, n. 4, p. 383-399, 2010.
- HAIR JR., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. São Paulo: Bookman, 2009.
- KLANN, R. C.; KLANN, P. A.; POSTAI, K. R.; RIBEIRO, M. J. Relação entre o ciclo de vida organizacional e o planejamento em empresas metalúrgicas do município de Brusque-SC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 16, p. 119-142, 2012.
- LAVARDA, C. E. F.; PEREIRA, A. M. Uso dos sistemas de controles de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional. **Revista Alcance**, v. 19, n. 4, p. 497-518, 2012.
- LESTER, D. L.; PARNELL, J. A.; CARRAHER, S. Organizational life cycle: a five-stage empirical scale. **International Journal of Organizational Analysis**, v. 11, n. 4, p. 339-354, 2003.
- LESTER, D. L.; PARNELL, J. A.; CRANDALL, W. R.; MENEFE, M. L. Organizational life cycle and performance among SMEs: Generic strategies for high and low performers. **International Journal of Commerce and Management**, v. 18, n. 4, p. 313-330, 2008.
- LIPPETT, G. L.; SCHMIDT, W. H. **Crises in a developing organization**. Harvard Business Review, v. 45(6), p. 102-112, 1967.
- MARQUES, A. C. F. **Deterioração organizacional: Como detectar e resolver problemas de deterioração e obsolescência organizacional**. São Paulo: Makron Books, 1994.
- MARQUES, L.; CUNHA, P. R.; FAVERI, D. B.; WALTER, F. M. Relação entre o ciclo de vida organizacional e o processo orçamentário em empresas metal mecânicas do alto e médio Vale do Itajaí. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 33, n. 2, p. 1-18, 2014.
- MILLER, D.; FRIESEN, P. H. A longitudinal study of the corporate life cycle. **Management Science Global**, v. 30, n. 10, p. 1.161, 1984.
- MOORES, J. C. R.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organization and Society**, v. 26, n. 4-5, p.351-389, 2001.
- NECYK, G. A. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. 2008. 187f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- NECYK, G. A.; SOUZA, B. C.; FREZATTI, F. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 27, n. 1, p. 09-22, 2008.
- NECYK, G. A.; FREZATTI, F. A contabilidade gerencial: uma perspectiva de ciclo de vida de seu desenvolvimento nas organizações. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. ??, p. 1-20, 2010.
- OLIVEIRA, J.; ESCRIVÃO FILHO, E. Ciclo de vida organizacional: Alinhamento dos estágios das pequenas empresas em quatro dimensões. **Revista Gestão Industrial**, v. 5, n. 1, p. 155-176, 2009.
- 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, 1983.
- RHENMAN, E. **Organization theory for long-range planning**. London: Wiley, 1973.
- SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.
- SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- SOUZA, R. P.; GUERREIRO, R.; OLIVEIRA, M. P. V. Relationship between the maturity of supply chain process management and the organisational life cycle. **Business Process Management Journal**, v. 21, n. 3, p. 466-481, 2015.
- VALERIANO, C. E. B. **Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial: uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010**. 2012. 124f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.