

# OS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E O CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL

## THE ARTIFACTS OF MANAGERIAL ACCOUNTING AND ORGANIZATIONAL LIFE CYCLE

### RENATA ROUQUAYROL ASSUNÇÃO

Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: renatafeaac@gmail.com

### MÁRCIA MARTINS MENDES DE LUCA

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (USP). Professora do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: marciadeluca@ufc.br

### ALESSANDRA CARVALHO DE VASCONCELOS

Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professora do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: alegallon@terra.com.br.

### VANESSA INGRID DA COSTA CARDOSO

Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: nessaingrid@gmail.com

Endereço: Universidade Federal do Ceará - Avenida da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza – CE - CEP 60.020-180.

---

Recebido em: 04.07.2013. Revisado por pares em: 16.11.2014. Aceito em: 27.11.2014. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

---

**Resumo:** O presente estudo tem como objetivo geral analisar a relação entre os artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas maiores empresas de capital aberto no Brasil e as características do sistema de controle do ciclo de vida do modelo de Greiner, apresentado em seu estudo intitulado *Evolution and revolution as organizations grow* (1998). Trata-se de uma pesquisa exploratória desenvolvida por meio de um levantamento de dados secundários junto às demonstrações financeiras padronizadas e relatórios anuais de 2010, reunindo uma amostra de 98 empresas participantes do *ranking* das maiores companhias abertas da revista *Exame Melhores e Maiores*, edição 2011. Quanto aos resultados, dentre os artefatos tradicionais mais evidenciados pelas empresas, destacam-se o valor presente e o orçamento, enquanto que, em relação aos artefatos modernos, destaca-se o planejamento estratégico. Verifica-se uma maior evidência dos artefatos tradicionais no grupo de empresas mais jovens (até 25 anos) do que no restante da amostra. Em relação aos artefatos modernos, o grupo de empresas com mais de 25 anos evidencia quase 50% a mais de ferramentas, sugerindo que o seu uso ocorre com maior frequência nos estágios mais evoluídos em que se encontram as empresas. Os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman demonstram que há correlação positiva entre a idade e a evidência de artefatos. Quanto ao tamanho, medido pelo ativo total, foi possível constatar uma correlação significativa e positiva apenas com a evidência de artefatos modernos, corroborando, em linhas gerais, os pressupostos da teoria contingencial.

**Palavras-chave:** Artefatos da contabilidade gerencial. Evidência. Ciclo de vida organizacional. Teoria contingencial.

**Abstract:** *The present study aims at analyzing the relation between the artifacts of managerial accounting evidenced by Brazilian major public companies, and the characteristics of the control system of the organizational life cycle, using the Greiner model, presented in his study entitled Evolution and revolution as organizations grow (1998). It is an exploratory research developed by means of gathering secondary data from standardized financial demonstrations and annual reports of 2010, putting together a sample of 98 companies participating in the ranking of the greatest public companies in magazine Exame Melhores e Maiores, 2011 edition. The results showed that among the traditional artifacts most evidenced by companies, there is a highlight on Present Value and Budget. Concerning the disclosure of modern artifacts, there is Strategic Planning. It was possible to verify greater evidencing of traditional artifacts in companies which were younger (as old as 25 years) than the other ones in the sample. Concerning modern artifacts, the group of companies older than 25 years evidenced almost 50% more tools, suggesting that their usage occurs more frequently in most developed stages. The results of Spearman's Correlation Coefficient Analysis demonstrate that there is positive correlation*

*between age and disclosure of artifacts. As to size, measured by the total assets, it was possible to detect a significant and positive correlation only with the disclosure of modern artifacts, which corroborates, in general, with the premises of Contingency Theory.*

**Keywords:** *Artifacts of managerial accounting. Disclosure. Organizational life cycle. Contingency theory.*

## 1 INTRODUÇÃO

O cenário de negócios se caracteriza pela sua contínua transformação, devido, principalmente, à globalização dos mercados e ao aumento da competitividade. Em razão disso, a cada dia mais as organizações procuram meios para se adequar a essas mudanças, buscando elementos que venham assegurar o alcance dos objetivos institucionais. Assim, a continuidade das atividades e a eficácia organizacional dependem da capacidade das organizações de se adaptar ao ambiente.

A teoria contingencial defende que não há uma estrutura única (*the best way*) aplicável a todas as organizações, já que para cada empresa há diferentes fatores contingenciais influenciando as características e a condução organizacionais (DONALDSON, 2007). Da mesma forma, argumenta-se que não há melhor maneira de se organizar, pois isso depende tanto dos objetivos a ser atingidos quanto do meio em que a empresa está inserida (MORGAN, 1996).

Segundo Espejo e Frezatti (2008), os fatores contingenciais são variáveis que modelam as características organizacionais, podendo ter origem tanto externa quanto interna (tecnologia, estrutura, estratégia e porte). A teoria contingencial surgiu a partir dos estudos que procuravam entender como essas variáveis influenciavam as organizações, partindo da premissa de que as condições ambientais causavam transformações na estrutura organizacional. Essa teoria enfatiza ainda a necessidade das organizações de se adequar aos fatores contingenciais (GUERRA, 2007). Para Espejo (2008), além de afetar a organização, as variáveis a influenciam quanto à utilização de artefatos contábeis, considerados como técnicas de controle gerencial (FREZATTI *et al.*, 2012).

Nessa perspectiva, Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) entendem que, a partir da identificação dos fatores contingenciais presentes, é possível implementar práticas contábeis que melhor se ajustem a tais variáveis. Logo, a abordagem contingencial trouxe novos ares para a contabilidade gerencial, já que essa teoria parte da premissa de que, levando em conta os fatores contingenciais, não há sistemas e práticas de contabilidade ideais que se apliquem da mesma forma a todas as organizações.

Assim como a teoria contingencial, os estudos que abordam os modelos de ciclo de vida organizacional (CHAPMAN; ASHTON, 1914; GREINER, 1998; LEVIE; HAY, 1999; CORREIA *et al.*, 2011) trouxeram novas perspectivas para a contabilidade gerencial. O ciclo de vida organizacional busca, por exemplo, identificar o sistema de controle gerencial mais adequado para um determinado momento da organização (FREZATTI *et al.*, 2009) e pode ser entendido como o meio utilizado para compreender como os sistemas de contabilidade gerencial são demandados e modificados ao longo do tempo.

O ciclo de vida organizacional pode ser comparado ao ciclo de um ser vivo (CHAPMAN; ASHTON, 1914), ou seja, a empresa nasce, cresce, amadurece e morre, sendo, portanto, possível verificar a formação de estágios previsíveis nos quais se encaixa a organização, o que facilita a identificação das necessidades de acordo com a fase em que se encontra (NASCIMENTO; REGINATO, 2010). Nesse sentido, espera-se que ao longo do tempo, conforme ocorram mudanças no ambiente, as organizações venham a sofrer transformações. Ou seja, deixem de ser pequenas e jovens e passem a ser grandes e velhas. Nesse período de evolução, percorrem diferentes momentos, considerados estágios do seu ciclo de vida (NECYK; SOUZA; FREZATTI, 2007), com características próprias, a partir de variáveis contingenciais e que influenciam o uso dos artefatos da contabilidade gerencial.

Nesse contexto, e com base no modelo do ciclo de vida organizacional de Greiner (1998), o estudo investiga a seguinte questão: qual a correlação entre os artefatos da contabilidade gerencial e as características do sistema de controle do ciclo de vida organizacional, segundo Greiner (1998)? Considerando que a partir das características do sistema de controle do ciclo de vida organizacional é possível apontar em que fase de “vida” se encontra a empresa, e que com base nessa identificação pode-se observar os artefatos da contabilidade gerencial adequados àquela situação específica, a hipótese deste estudo é que há uma correlação entre os estágios evolutivos do ciclo de vida organizacional e os artefatos da contabilidade gerencial.

Constitui objetivo geral do estudo analisar a relação entre os artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas maiores empresas de capital aberto no Brasil e as características do sistema de controle dos seus ciclos de vida, com base no modelo de Greiner (1998). Constituem objetivos específicos: a) verificar a evidenciação dos artefatos, modernos e tradicionais, pelas empresas; e b) relacionar os artefatos evidenciados pelas empresas da amostra com fatores contingenciais como idade e tamanho.

Trata-se de uma pesquisa quantitativa, adotando-se o procedimento documental por meio da análise de documentos secundários – relatório anual, formulário cadastral e demonstrações financeiras padronizadas (DFP) – relativos ao exercício de 2010 de uma população representada pelas 100 maiores companhias abertas do Brasil, segundo o *ranking* da revista *Exame Melhores e Maiores*, edição 2011.

O presente estudo se justifica na medida em que contribui para a realização de outras pesquisas (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006; BARBOSA; SANTOS, 2009; FREZATTI *et al.*, 2009; ANTONOVZ; PANUCCI-FILHO; ESPEJO, 2010), voltadas para a análise das temáticas ciclo de vida organizacional e artefatos da contabilidade gerencial, além de se propor a analisar a complexidade da relação entre essas matérias à luz da teoria contingencial.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados os elementos teóricos que subsidiam o desenvolvimento do estudo, tais como: a teoria contingencial, o ciclo de vida organizacional e os artefatos da contabilidade gerencial.

### 2.1 TEORIA CONTINGENCIAL

As organizações são de tal forma influenciadas pelo ambiente, que, para se adaptar às suas contínuas mudanças, veem-se na contingência de implementar frequentes modificações internas. Diante dessa realidade, a empresa eficaz é aquela que consegue se adaptar às exigências ambientais, sob pena de ser forçada a sair do negócio ou perder clientes para a concorrência (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2000). Nesse sentido, Donaldson (2007) argumenta que as características organizacionais refletem a influência do ambiente.

A teoria contingencial utiliza a abordagem “vai depender de”, significando que a condução da gestão organizacional depende de variáveis como tamanho, idade e ambiente da organização (MINZTBERG, 2001). A partir desse entendimento, pode-se estabelecer que não há uma estrutura organizacional única (*the best way*) para todas as organizações (DONALDSON, 2007), visto que a maneira adequada depende da tarefa ou do meio em que se insere a organização (MORGAN, 1996).

Apesar de a teoria contingencial vir sendo discutida desde o final da década de 1950, somente em meados da década de 1970 foram publicados os primeiros estudos sobre os aspectos comportamentais e organizacionais relativos à contabilidade gerencial. A abordagem contingencial imprimiu um significativo desenvolvimento à teoria da contabilidade gerencial, ao possibilitar a identificação de aspectos específicos do sistema contábil associados a certas circunstâncias definidas (OTLEY, 1980).

Para construir um arranjo adequado que contribua com melhores resultados, a organização precisa identificar as variáveis que afetam a configuração organizacional (FREZATTI *et al.*, 2009), de maneira que a capacidade de reconhecer os fatores contingenciais e se adaptar a eles contribua para o sucesso e continuidade da empresa.

Em um sentido amplo, as variáveis internas e externas, que influenciam as características organizacionais e, conseqüentemente, a condução organizacional, são denominadas de fatores ou variáveis contingenciais. Pela ótica da teoria contingencial, a contabilidade gerencial sofre influência dos fatores contingenciais, e seu aprimoramento é consequência da necessidade de adequar sua estrutura diante do desenvolvimento da organização, bem como do surgimento de novas contingências.

A partir do entendimento de que não há uma estrutura ideal aplicável a todas as organizações e em todas as situações, a contabilidade gerencial passou a se preocupar com as características do sistema de contabilidade gerencial, bem como com os fatores que influenciam a sua construção (JUNQUEIRA, 2010). Os estudos pioneiros buscavam, sobretudo, entender como as variáveis contingenciais impactavam na estrutura organizacional (GUERRA, 2007).

Nos estudos que utilizam a teoria contingencial, é possível observar que há um consenso quanto ao uso de fatores contingenciais, como ambiente, estratégia, estrutura, porte e tecnologia (FISHER, 1995; MINTZBERG; QUINN, 2001; ESPEJO; FREZATTI, 2008; JUNQUEIRA, 2010). Contudo, há outras variáveis mencionadas com menor frequência, como, por exemplo, conhecimento e fatores observáveis (FISHER, 1995), idade (MINTZBERG; QUINN, 2001; ROTUNDO; MARTÍNEZ; HERNÁNDEZ, 2009), poder (MINTZBERG; QUINN, 2001) e ciclo de vida organizacional (MILLER; FRIESEN, 1984; GREINER, 1986; JUNQUEIRA, 2010).

Destarte, independentemente do contexto em que a empresa esteja inserida, é fundamental que se prepare para enfrentar mudanças provocadas por variáveis contingenciais, visto que à medida que crescem e evoluem, as organizações podem se tornar complexas, o que resultará na demanda por novos e melhores sistemas de controle.

## 2.2 CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL

Chapman e Ashton (1914) defendem que o crescimento de um negócio é aparentemente determinado da mesma maneira que o desenvolvimento de um organismo animal ou vegetal, ou seja, assim como um ser vivo, cada organização cumpre um ciclo de vida, em que nasce, cresce, amadurece e morre. Da mesma forma, Frezatti *et al.* (2009) citam que a teoria do ciclo de vida organizacional considera que uma empresa é análoga a um ser vivo, acrescentando que é possível determinar em qual momento do ciclo de vida se encontra a empresa a partir das características organizacionais.

Os estudos sobre ciclo de vida procuram explicar as mudanças das características das organizações ao longo do tempo (CORREIA *et al.*, 2011). Nascimento e Reginato (2010) afirmam que por meio do ciclo de vida é possível explicar os motivos que levam uma organização a adotar certos tipos de instrumento gerencial, reagir de formas distintas às mudanças ambientais e se estruturar internamente de maneiras diferentes.

A teoria do ciclo de vida organizacional procura compreender as evoluções organizacionais e sistematizá-las em modelos delineados de acordo com as características de cada uma das etapas do ciclo de vida organizacional. Segundo Necyk, Souza e Frezatti (2008), os autores desses modelos defendem que as mudanças organizacionais ocorrem em padrões previsíveis, caracterizados por estágios de desenvolvimento, e que, conseqüentemente, a evolução das organizações ocorre por meio de transições típicas, sendo natural que as organizações simples, jovens e pequenas se tornem mais complexas, velhas e grandes.

Desse modo, assim como na teoria contingencial, o ciclo de vida organizacional visa definir as características organizacionais, mas, nesse caso, atrelando-as aos estágios de vida da empresa, com o objetivo de atender as demandas das organizações de acordo com a fase na qual se encontra.

Para a elaboração de um modelo de desenvolvimento empresarial, alguns aspectos são essenciais e básicos. O tempo de existência de uma empresa, por exemplo, é um aspecto evidente, já que o decurso do tempo é um processo natural e esperado. Também tende a provocar mudanças quanto aos métodos empresariais adotados, considerando que durante certo período é possível mantê-los, mas não permanentemente e durante toda a existência da empresa (GREINER, 1998).

Além da transição gerada pelo crescimento natural da organização, há outro aspecto a ser analisado, no caso, o porte da empresa, dada a tendência das organizações de aumentar o volume de vendas, bem como o número de empregados, o que as torna gradualmente maiores, e, caso isso não venha a ocorrer, é até possível que mantenham os mesmos métodos durante longo período. Assim, a idade e o tamanho da empresa são aspectos essenciais, porquanto afetam a configuração organizacional ao longo do tempo (GREINER, 1998). Para Baker e Cullen (1993), as variáveis tamanho e idade são os catalisadores ou inibidores que podem permitir mudanças no ciclo de vida para aumentar ou reduzir os níveis de organização administrativa.

Cabe destacar que, levando em conta os preceitos da teoria contingencial, entende-se que as organizações sofrem influência dos fatores contingências, os quais modificam as características e a estrutura das organizações. Por outro lado, somente a partir desses aspectos é que se torna possível definir as fases de um modelo de ciclo de vida organizacional. Dessa forma, por meio das características organizacionais, que por sua vez são influenciadas pelos fatores contingenciais, é que são definidas as etapas do ciclo de vida organizacional. Compreende-se, portanto, que os fatores que influenciam as características das empresas (à luz da teoria contingencial) devem ser os mesmos utilizados para definir as características das etapas do ciclo de vida organizacional (à luz da teoria do ciclo de vida organizacional).

Em relação aos modelos que tratam do ciclo de vida organizacional, verifica-se que há uma vasta literatura dedicada ao assunto. Em um levantamento que fizeram na literatura acadêmica sobre os modelos de ciclo de vida das organizações do período de 1960 a 1996, Levie e Hay (1999) identificaram 63 versões. Essa análise levou-os a concluir que o modelo de cinco fases distintas de evolução e revolução, proposto, em 1972, por Larry E. Greiner, seria o mais influente.

O modelo de ciclo de vida organizacional desenvolvido por Greiner propõe que as organizações se desenvolvem em ciclos de evolução, intercalados por uma série previsível de crises (revoluções), de modo que cada etapa é caracterizada por um período de crescimento, cujo término é marcado por um período de turbulência e mudança organizacional substancial. A natureza da solução da fase de revolução determina se a empresa evoluirá (ou não) para a sua próxima etapa de crescimento, gozando de um período de crescimento até que venha a surgir uma nova crise (GREINER, 1986).

Embora o modelo fosse inicialmente focado em empresas industriais e de bens de consumo, estudos posteriores constataram que as empresas de serviços também passam por essas fases de evolução e revolução (GREINER, 1998). O Quadro 1 mostra os principais aspectos apresentados por Greiner (1986; 1998) quanto às práticas da administração.

Quadro 1 – Práticas da administração nas cinco etapas de crescimento

Categoria	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3	Etapa 4	Etapa 5
<b>Atenção da direção</b>	Fabricar e vender	Eficiência das operações	Expansão do mercado	Consolidação da organização	Solução de problemas e inovação
<b>Estrutura da organização</b>	Informal	Centralizada e funcional	Descentralizada e geográfica	Grupo de linha <i>staff</i> de produtos	Matriz de equips
<b>Estilo da alta direção</b>	Individualista e empresarial	Orientador	Delegador	Vigiador	Participador
<b>Sistema de controle</b>	Resultados do mercado	Padrões e bases de custo	Relatórios e base de lucros	Planos e bases de investimentos	Estabelecimento mútuo de metas
<b>Ênfase da direção em recompensas</b>	Propriedade	Aumentos de salários por mérito	Bonificações individuais	Participação nos lucros e opção de compra de ações	Bonificações por equipe

Fonte: Elaborado a partir de Greiner (1986, 1998).

O modelo de Greiner (1986; 1998) prevê que após a empresa sobreviver a uma crise, a nova fase de evolução pode ainda conter características da fase anterior, já que, apesar da introdução de novas abordagens, outras permanecem em uso, porquanto não são abandonadas imediatamente. O autor menciona a tecnologia da informação como sendo uma ferramenta útil, que não deixa de ser utilizada, mas que passa por mudanças para se adequar às fases seguintes. Na etapa 2, por exemplo, a estrutura organizacional requer dados relativos às receitas e aos centros de custos, enquanto que na etapa 3, caracterizada como descentralizada, há a necessidade de informações sobre o desempenho do centro de lucro (GREINER, 1986, 1998).

Os estágios de transição do ciclo de vida organizacional são geralmente turbulentos, devido à relutância dos administradores em adotar novos métodos, pelo fato de haver obtido sucesso na fase anterior. Os gestores acreditam que, ao manter as mesmas estratégias, estrutura, cultura e tecnologia digital, a empresa repetirá o sucesso alcançado na etapa anterior (FAYET, 2009). Entretanto, a dificuldade de superar essas crises reside no fato de não ser fácil “[...] encontrar um conjunto de métodos empresariais que se torne a base para administrar o período seguinte de expansão evolutiva” (GREINER, 1986, p. 104), assim como na necessidade de os gestores estar preparados para abandonar as práticas atuais e substituí-las por novos sistemas. Dentre essas práticas, destacam-se os artefatos da contabilidade gerencial que são diretamente associados às características da categoria sistema de controle do modelo de ciclo de vida organizacional de Greiner (1998), conforme evidenciado no Quadro 1.

### 2.3 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Há evidências de que em todos os setores da economia as empresas enfrentam um ambiente de crescente competitividade, razão pela qual precisam mudar a forma como operam. Em particular, essas alterações têm ocorrido na natureza dos sistemas de contabilidade gerencial que fazem parte do Sistema de Controle Gerencial (SCG) (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003). O SCG é utilizado pela administração para controlar as atividades da organização. Já o controle gerencial é entendido como o processo pelo qual os gestores influenciam outros membros da organização a respeitar as estratégias estabelecidas, as quais têm por finalidade viabilizar o alcance dos objetivos da organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Sob essa perspectiva, a adoção dos artefatos da contabilidade tem por intuito organizar melhor os elementos do controle gerencial, considerados, portanto, criações humanas para auxiliar no desempenho das tarefas (FREZATTI *et al.*, 2009). Para Soutes e Guerreiro (2007), os artefatos abrangem atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas passíveis de utilização na contabilidade gerencial. Espejo (2008) entende que, por se basear na otimização dos recursos, os artefatos da contabilidade gerencial proporcionam o alcance dos objetivos organizacionais.

Estudos anteriores (FREZATTI, 2005; SOUTES; GUERREIRO, 2007; TEIXEIRA *et al.*, 2011) evidenciam que ocorre um considerável uso dos artefatos de controle gerencial pelas empresas de grande porte no Brasil. Assim, levando em conta os estágios evolutivos da contabilidade gerencial definidos pelo Institute of Management Accountants (IMA),

bem como a divisão proposta por Sulaiman *et al.* (2004), os estudos de Soutes e Zen (2005) e Soutes e Guerreiro (2007) classificam 22 artefatos em tradicionais e modernos, conforme o Quadro 2.

Quadro 2 – Artefatos tradicionais e modernos da contabilidade gerencial

<b>Tradicionais</b>
Custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.
<b>Modernos</b>
Custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta ( <i>target costing</i> ), <i>benchmarking</i> , <i>kaizen</i> , <i>just in time</i> (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), Gecon, <i>economic value added</i> (EVA), simulação, <i>balanced scorecard</i> e gestão baseada em valor (VBM).

Fonte: Elaboração própria a partir Soutes e Zen (2005) e Soutes e Guerreiro (2007).

A classificação apresentada no Quadro 2 considera que os artefatos tradicionais têm base na determinação do custo e controle financeiro através do orçamento e da contabilidade de custos, assim como no fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial, por meio da utilização da análise de decisão e responsabilidade contábil. Já em relação aos artefatos modernos, há ênfase na análise de processos e gerenciamento de custos relacionados à redução de perdas de recursos nos processos e também à geração de valor através do uso efetivo de metas (IMA, 1998; SOUTES; GUERREIRO, 2007). Para Chenhall e Langfield-Smith (1998), os artefatos tradicionais têm foco em questões internas e financeiramente orientadas enquanto que os artefatos modernos combinam informação financeira e não financeira, com foco explícito na estratégia organizacional.

Com base na classificação desses artefatos, ao estabelecer que os fatores contingenciais influenciam a adoção dos artefatos, é possível, por meio da abordagem contingencial retro mencionada, compreender os motivos da escolha deste ou daquele artefato (FREZATTI *et al.*, 2009). Nessa perspectiva, Guerreiro, Pereira e Rezende (2006, p. 88) afirmam que “[...] a partir do momento que se tenha consciência dos fatores contingenciais presentes, pode-se implementar as práticas contábeis que melhor se encaixem a tais fatores”, ou seja, adotar as ferramentas adequadas para atender aos propósitos para os quais foram escolhidas.

Barbosa e Santos (2009) compreendem que para cada estágio do ciclo de vida são necessários diferentes artefatos da contabilidade gerencial, porquanto em cada fase haverá uma estrutura diferente estabelecida, assim como os objetivos financeiros para cada um dos estágios do ciclo de vida organizacional são consideravelmente diferentes (BACK; DUTRA; CASAGRANDE, 2012). Em seu estudo, Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010) constataram que o uso dos artefatos não necessariamente está relacionado à evolução da empresa.

Assim, diante do exposto, e considerando as diferenças de resultados encontradas em estudos que relacionam ciclo de vida organizacional com os artefatos da contabilidade gerencial, destaca-se a contribuição da presente pesquisa na medida em que se procura analisar, levando em conta fatores contingenciais das empresas – nessa pesquisa, representados pela idade e tamanho, considerados como essenciais no modelo de ciclo de vida organizacional de Greiner (1998) –, a relação entre esses temas nas maiores empresas de capital aberto no Brasil, a partir de procedimentos metodológicos específicos, conforme adiante apresentado.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este artigo se trata de um estudo exploratório, pois busca o entendimento da natureza do problema (AAKER; KUMAR; DAY, 2001) delineado por uma pesquisa bibliográfica sobre teoria contingencial, ciclo de vida organizacional e artefatos da contabilidade gerencial. A fundamentação teórica possibilitou apresentar a relação entre a teoria contingencial, o modelo de ciclo de vida organizacional de Greiner (1998) e os artefatos da contabilidade gerencial – no presente estudo adotam-se os artefatos e sua classificação conforme apontado nos estudos de Soutes e Zen (2005) e Soutes e Guerreiro (2007).

Para efeito deste estudo considerou-se exclusivamente a categoria sistema de controle apresentada no modelo de ciclo de vida organizacional de Greiner (1998), evidenciada no Quadro 1. A partir das práticas da administração estabelecidas nas cinco etapas desse modelo, foi possível associar a categoria sistema de controle aos artefatos, previamente classificados em tradicionais e modernos (Quadro 2). Essa associação foi feita por meio da análise das definições atribuídas aos tipos de artefatos e dos aspectos específicos estabelecidos para cada etapa da categoria sistema de controle, apresentadas no estudo de Greiner (1998).

A categoria sistema de controle foi segmentada em dois grupos, de forma a contemplar os artefatos da contabilidade gerencial apresentados pela literatura (Quadro 3). O primeiro grupo corresponde às etapas 1 e 2 de crescimento e está relacionado aos artefatos tradicionais. O segundo grupo, compreendendo as demais etapas, está relacionado aos artefatos modernos.

Quadro 3 – Adaptação do modelo de Greiner (1998) e os artefatos da contabilidade gerencial para fins do presente estudo

Categoria	Grupo 1		Grupo 2		
	Etapas 1 e 2	Etapas 3 e 4	Etapas 5 e 6	Etapas 7 e 8	Etapas 9 e 10
<b>Sistema de controle (GREINER, 1998)</b>	Resultados do mercado	Padrões e bases de custo	Relatórios e base de lucros	Planos e bases de investimento	Estabelecimento mútuo de metas
<b>Artefatos da contabilidade gerencial (SOUTES; ZEN, 2005; SOUTES; GUERREIRO, 2007)</b>	Tradicionais		Modernos		

Fonte: Elaboração própria.

Para atender aos objetivos da pesquisa, foram analisados os formulários cadastrais, as demonstrações financeiras padronizadas (DFP) e os relatórios anuais – ainda que com denominações diversas, como, por exemplo, Relatório de Sustentabilidade – do exercício de 2010 das 100 maiores companhias abertas do país, segundo a revista *Exame Melhores e Maiores*, edição 2011. A amostra final totalizou 98 empresas, já que duas companhias deixaram de disponibilizar os dados necessários para a pesquisa. Os formulários cadastrais e as DFPs foram coletados através do *website* da BM&FBovespa, enquanto os relatórios anuais foram consultados nos *websites* das próprias empresas. A coleta se deu em maio de 2012.

Os artefatos da contabilidade gerencial foram pesquisados nos relatórios anuais e nas DFPs, por meio da análise de conteúdo, ou seja, de análise objetiva e sistemática, de modo que foi possível fazer uma codificação, o que viabilizou a análise quantitativa (COLLIS; HUSSEY, 2005). Ressalta-se que os artefatos que foram evidenciados uma única vez, ou nenhuma, foram excluídos da base de dados.

Foram adotados como fatores contingenciais as variáveis idade e tamanho, que, segundo Greiner (1998), representam aspectos essenciais e básicos que influenciam as características das empresas, que, por sua vez, determinam as particularidades das fases do ciclo de vida organizacional e, conseqüentemente, a adoção dos artefatos da contabilidade gerencial. Destarte, a idade das empresas foi calculada com base nas respectivas datas de constituição, registradas nos formulários cadastrais, e o tamanho das empresas foi definido com base nos valores de ativo total, coletados nos seus balanços patrimoniais.

Para cada artefato evidenciado, foi imputado o valor “1”, atribuindo-se o valor “0” nos casos de artefato não evidenciado. Como a pesquisa utilizou as informações do exercício de 2010, a idade de cada organização foi calculada a partir da diferença entre 2010 e o ano de sua constituição. Para efeito de análise, as empresas foram, inicialmente, agrupadas em quatro faixas etárias: a) empresas com no máximo 10 anos; b) empresas com idade entre 11 e 25 anos; c) empresas com idade entre 26 e 50 anos; d) empresas com mais de 50 anos. Em seguida, e considerando que o modelo de ciclo de vida organizacional adotado no presente estudo não estabelece uma faixa etária para classificação das empresas em suas diferentes etapas, elas foram classificadas em dois grandes grupos: grupo A, reunindo as empresas com idade até 25 anos; e grupo B, reunindo as demais. Para normalizar os dados referentes ao tamanho de cada organização e permitir sua comparação, foram utilizados os logaritmos dos correspondentes valores de ativo total.

Após a coleta dos dados, procedeu-se à análise de correlação para se verificar a relação entre os artefatos da contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional, adotando as variáveis contingenciais idade e tamanho. Constatada a não normalidade dos dados, por meio do teste de Kolmogorov-Smirnov, utilizou-se a correlação de Spearman (STEVENSON, 1981). Segundo Appolinário (2006), o coeficiente de correlação varia entre -1 e +1, possibilitando a análise de duas vertentes da correlação: a força e a direção. Quanto à direção, quando o coeficiente for menor do que zero, a correlação é classificada como negativa; no caso contrário, a correlação será positiva. Quanto à força, uma correlação pode ser absoluta (igual a 1 em módulo), muito forte (entre 0,81 e 0,99), forte (entre 0,60 e 0,80), moderada (entre 0,31 e 0,59), fraca (entre 0,11 e 0,30), muito fraca (entre 0,01 e 0,10) ou nula. Os dados foram tratados com o auxílio do *software* Statistical Package for the Social Sciences (SPSS), versão 20.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente são apresentados os resultados da análise dos artefatos (tradicionais e modernos) associados às etapas de crescimento do modelo de ciclo de vida organizacional de Greiner (1998), de acordo com a categoria sistema de controle (Tabelas 1, 2 e 3).

Os dados da Tabela 1 revelam as quantidades de artefatos evidenciados, ou seja, a frequência de evidenciação de cada artefato em seu respectivo grupo representativo das etapas do modelo. Analisando-se o grupo 1, verifica-se que metade dos artefatos evidenciados corresponde ao valor presente, e que apenas uma empresa deixou de mencioná-lo. É provável que as alterações da legislação societária brasileira (BRASIL, 2009, 2007), que tornaram obrigatório o ajuste a valor presente (AVP), tenham influenciado esse resultado, pois até recentemente (antes da Lei nº 11.638/2007), o valor presente poderia ser representado exclusivamente como ferramenta da contabilidade gerencial nas empresas brasileiras. Destaca-se ainda o CPC 12, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2008), que apresenta algumas diretrizes a serem consideradas sobre o AVP e sua evidenciação pelas empresas.

Considerado por Anthony e Govindarajan (2002, p. 461) “[...] um instrumento importante para o planejamento e o controle das empresas a curto prazo [...]”, o orçamento foi, entre os artefatos tradicionais, o segundo mais evidenciado pelas empresas (42%). De acordo com Greiner (1998), os orçamentos são adotados na segunda fase do seu modelo, de modo que isso reforça positivamente a classificação adotada para este estudo, apresentada no Quadro 3. A despeito disso, Frezatti *et al.* (2010) compreendem que, tanto no começo, quanto no final do ciclo de vida, a existência dessa ferramenta é essencial para a entidade, por ser considerada uma base para a gestão, razão pela qual defendem o seu uso de forma permanente e indiscriminada. Covaleski *et al.* (2007) defendem que a explicação da prática do orçamento em uma organização depende não só de qual a prática que se enquadra em um determinado ambiente, mas também do tempo que a organização leva para se adaptar às mudanças ambientais.

Dentre os artefatos modernos evidenciados, destaca-se o planejamento estratégico (47%). Nesse aspecto, é compreensível que as empresas do grupo 2 (etapas 3, 4 e 5) preocupadas em se expandir e se consolidar (GREINER, 1998) façam uso desse artefato, já que ele é o processo pelo qual se decidem os programas que a empresa adotará nos vários anos seguintes (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). A etapa 4 do modelo de Greiner (1998) se caracteriza por procedimentos formais de planejamento, em que está previsto estabelecer e revisar com frequência esses processos. Esse resultado fortalece ainda mais o agrupamento proposto neste estudo, em que os artefatos modernos foram associados às etapas 3, 4 e 5 do modelo de cinco fases de Greiner (1998). Além disso, o resultado apresentado é similar ao obtido pelo estudo de Almeida e Luz (2010), que confirma a predominância do planejamento estratégico (43%) em relação aos demais artefatos modernos.

Tabela 1 – Artefatos evidenciados e o ciclo de vida organizacional

Artefatos tradicionais	Grupo 1 (etapas 1 e 2)		Artefatos modernos	Grupo 2 (etapas 3, 4 e 5)	
	Nº	Proporção (%)		Nº	Proporção (%)
Preço de transferência	2	1	<i>Benchmarking</i>	21	19
Retorno sobre investimento (ROI)	8	4	<i>Kaizen</i>	4	3
Moeda constante	2	1	Planejamento estratégico	53	47
Valor presente	97	50	<i>Economic value added (EVA)</i>	5	4
Orçamento	81	42	Simulação	12	11
Descentralização	4	2	<i>Balanced scorecard (BSC)</i>	18	16
<b>Total</b>	<b>194</b>	<b>100</b>	<b>Total</b>	<b>113</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A verificação das proporções das demais ferramentas modernas elencadas no grupo 2 chamou a atenção pelo baixo nível de evidenciação. Analisando-se sob a perspectiva dos artefatos utilizados para a mensuração de desempenho (BSC,

*benchmarking* e EVA), verificou-se que, assim como em pesquisas anteriores (SOUTES; ZEN, 2005; TEIXEIRA *et al.*, 2011), destaca-se o *benchmarking* (19%).

A partir da análise da Tabela 1, é possível ainda inferir que a quantidade de artefatos tradicionais evidenciados é quase 70% superior à de artefatos modernos. Apesar de esse número ser elevado, destaca-se que a análise aqui efetuada foi realizada a partir da evidenciação dos artefatos pelas empresas nos documentos já mencionados, o que não necessariamente significa que as empresas não os utilizem. Destaca-se, porém, que nos achados da pesquisa de Suliman *et al.* (2004) realizada em empresas de países asiáticos foi observada ausência na utilização de artefatos modernos, reforçando, portanto, que o cenário encontrado na Tabela 1, isto é, baixa evidenciação dos artefatos modernos quando comparada à dos tradicionais, não está restrito às empresas da amostra.

A Tabela 2 apresenta os resultados da evidenciação dos artefatos associada à variável idade, de acordo com as faixas etárias estabelecidas nos procedimentos metodológicos. Assim, cabe destacar que fazem parte dessa análise 19 empresas na primeira faixa de idade (com no máximo 10 anos), 34 na segunda faixa (com idade entre 11 e 25 anos), 20 na terceira (com idade entre 26 e 50 anos) e 25 na quarta faixa de idade (com mais de 50 anos). Era de se esperar que, quando as empresas deixassem de ser jovens e passassem a ser maduras, algumas ferramentas que não tivessem mais utilidade fossem abandonadas e substituídas por outras mais adequadas à nova realidade. Entretanto, observou-se uma maior quantidade de artefatos tradicionais evidenciados na segunda faixa de idade. A evidenciação do ROI foi crescente, em consonância com a idade; já a da descentralização sofreu um declínio a partir da segunda faixa de idade; a do orçamento evoluiu na segunda fase, mas teve uma redução na terceira e quarta faixas de idade; a do preço de transferência se verificou na terceira e na quarta faixa; e, a da moeda constante, só ocorreu na quarta faixa.

Tabela 2 - Acumulações discricionárias por meio do modelo de Jones

Artefatos	Idade							
	Faixa 1		Faixa 2		Faixa 3		Faixa 4	
Tradicionais	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Preço de transferência	0	0	0	0	1	5	1	4
Retorno sobre investimento (ROI)	1	5	2	6	2	10	3	12
Moeda constante	0	0	0	0	0	0	2	8
Valor presente	19	100	33	97	20	100	25	100
Orçamento	12	63	30	88	18	90	21	84
Descentralização	0	0	2	6	1	5	1	4
<b>Total de artefatos tradicionais</b>	<b>32</b>	<b>100</b>	<b>67</b>	<b>100</b>	<b>42</b>	<b>100</b>	<b>53</b>	<b>100</b>
Modernos								
<i>Benchmarking</i>	3	16	5	15	5	25	8	32
<i>Kaizen</i>	2	11	0	0	2	10	0	0
<i>Planejamento estratégico</i>	7	37	16	47	15	75	15	60
<i>Economic value added (EVA)</i>	1	5	0	0	0	0	4	16
Simulação	0	0	4	12	3	15	5	20
<i>Balanced scorecard (BSC)</i>	4	21	4	12	6	30	4	16
<b>Total de artefatos modernos</b>	<b>17</b>	<b>100</b>	<b>29</b>	<b>100</b>	<b>31</b>	<b>100</b>	<b>36</b>	<b>100</b>
<b>Total de artefatos</b>	<b>49</b>	<b>100</b>	<b>96</b>	<b>100</b>	<b>73</b>	<b>100</b>	<b>89</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A literatura propõe que, nos estágios mais evoluídos do ciclo de vida, as empresas adotem artefatos mais robustos (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006; BARBOSA; SANTOS, 2009). Apesar de os resultados relacionados a todos os artefatos modernos analisados (Tabela 2) não seguirem fielmente essa lógica, pode-se dizer que há certa tendência na evolução dos artefatos evidenciados ao longo das faixas de idade, em especial, no artefato simulação.

Ao confrontar esses resultados com a pesquisa realizada por Frezatti *et al.* (2010), que utilizou o modelo de ciclo de vida organizacional de Lester *et al.* (2003), constata-se algumas divergências: a) ausência do artefato orçamento na fase de

nascimento; e b) não existência do controle orçamentário na fase seguinte, que, segundo os autores, durante o crescimento, a empresa se preocupa menos com o controle, pois valoriza o crescimento do negócio. Dessa forma, na contramão dos resultados de Frezatti *et al.* (2010), observa-se, na Tabela 2, um crescimento constante da ferramenta orçamento nas três primeiras idades.

Por outro lado, analisando-se as faixas de idade segmentadas em dois grupos, esse resultado pode ser percebido de forma diferente. A partir da Tabela 3, que apresenta os resultados levando em conta dois grupos de faixa de idade – grupo A (até 25 anos) e grupo B (acima de 25 anos) –, é possível sinalizar que há uma relação quanto à evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial e ao ciclo de vida organizacional, pois se verifica que, ao longo das duas faixas de idade (grupos A e B), as empresas passam a adotar novas ferramentas. A Tabela 3 mostra que as empresas com até 25 anos (grupo A) evidenciaram 99 artefatos tradicionais, enquanto as da fase mais madura (grupo B) evidenciaram 95. Mostra também que as empresas do grupo A evidenciaram 46 artefatos modernos, enquanto as do grupo B evidenciaram 67, assinalando uma diferença de quase 50%.

Tabela 3 – Artefatos evidenciados e faixas de idade (grupos A e B)

Artefatos	Faixa etária: grupo A (até 25 anos)		Faixa etária: grupo B (mais de 25 anos)	
	Nº	Proporção (%)	Nº	Proporção (%)
<b>Tradicionais</b>				
Preço de transferência	0	0	2	4
Retorno sobre investimento (ROI)	3	6	5	11
Moeda constante	0	0	2	4
Valor presente	52	98	45	100
Orçamento	42	79	39	87
Descentralização	2	4	2	4
<b>Total de artefatos tradicionais evidenciados</b>	<b>99</b>	<b>100</b>	<b>95</b>	<b>100</b>
<b>Modernos</b>				
<i>Benchmarking</i>	8	15	13	29
<i>Kaizen</i>	2	4	2	4
<i>Planejamento estratégico</i>	23	43	30	67
<i>Economic value added (EVA)</i>	1	2	4	9
Simulação	4	8	8	18
<i>Balanced scorecard (BSC)</i>	8	15	10	22
<b>Total de artefatos modernos evidenciados</b>	<b>46</b>	<b>100</b>	<b>67</b>	<b>100</b>
<b>Total de artefatos evidenciados</b>	<b>145</b>	<b>100</b>	<b>162</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nesse contexto, a grande maioria dos artefatos (83%) passou a ser mais evidenciada pelas empresas nas fases mais evoluídas do seu ciclo de vida, exceto a descentralização e o *kaizen*, que não sofreram alteração. Assim, à medida que crescem e evoluem para uma fase do ciclo de vida mais avançada, as organizações farão mais uso de artefatos modernos, porquanto, ao se tornar mais complexas, passam a exigir novos sistemas de controle.

Diante desse cenário, levando em conta exclusivamente o fator idade, pode-se afirmar que este acaba por influenciar a adoção dos artefatos da contabilidade gerencial. Esse resultado contraria os achados de Junqueira (2010, p. 126), visto que “[...] aparentemente, o CVO é um fator contingencial que não possui influência nos atributos do SCG das empresas pesquisadas”.

A Tabela 4 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre os artefatos evidenciados e as variáveis idade e tamanho das 98 empresas da amostra. É possível inferir que há correlação positiva entre a idade e a evidenciação de artefatos pelas empresas. De forma mais específica, percebe-se que o coeficiente de correlação de Spearman para a relação entre idade e divulgação dos artefatos tradicionais pode ser considerado muito baixo, e que é fraca a relação entre a idade e a divulgação de artefatos modernos.

Tabela 4 – Análise dos artefatos evidenciados e as variáveis idade e tamanho

Artefatos / Variáveis		Idade	Tamanho	Total artefatos	Total tradicional	Total modernos
Idade	Coeficiente de correlação	1,000	0,186	0,334**	0,309**	0,277**
	Sig.	.	0,067	0,001	0,002	0,006
Tamanho	Coeficiente de correlação	0,186	1,000	0,366**	0,109	0,397**
	Sig.	0,067	.	0,000	0,284	0,000
Total de artefatos	Coeficiente de correlação	0,334**	0,366**	1,000	0,592**	0,923**
	Sig.	0,001	0,000	.	0,000	0,000
Total tradicional	Coeficiente de correlação	0,309**	0,109	0,592**	1,000	0,257*
	Sig.	0,002	0,284	0,000	.	0,011
Total modernos	Coeficiente de correlação	0,277**	0,397**	0,923**	0,257*	1,000
	Sig.	0,006	0,000	0,000	0,011	.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Nota: \* Correlação significativa a 5%; \*\* Correlação significativa a 1%.

Percebe-se, também, que é significativa a relação entre o tamanho das empresas e a divulgação de artefatos modernos, já que se observou uma relação positiva e moderada entre essas variáveis. Verifica-se, ainda, com base na Tabela 4, que não há relação entre o tamanho das empresas e a divulgação de artefatos tradicionais, já que não foi verificada significância estatística nessa relação. Adicionalmente, percebe-se que, apesar da ausência de relação entre o tamanho e a divulgação de artefatos tradicionais, identifica-se relação positiva e moderada entre o tamanho e o total de artefatos (tradicionais e modernos), fato que corrobora os pressupostos da teoria contingencial.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao se optar pela utilização do modelo do ciclo de vida organizacional de Greiner (1998), objetivou-se analisar a relação entre os artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas maiores empresas de capital aberto no Brasil, segundo o *ranking* da revista *Exame Melhores e Maiores*, edição 2011, e as características do sistema de controle do ciclo de vida desse modelo. Dessa forma, a análise dos dados levantados, à luz da teoria contingencial, possibilitou tecer algumas considerações acerca dos temas ciclo de vida organizacional e artefatos da contabilidade gerencial associados à literatura já existente.

A partir do prévio conhecimento das características dos artefatos tradicionais e modernos, foi possível associá-los às respectivas fases do modelo de Greiner (1998), adotado no presente estudo. O modelo de Greiner (1998) foi ajustado de forma a contemplar as cinco fases, distribuídas em dois grupos, levando em conta a categoria sistema de controle, em que os artefatos da contabilidade gerencial poderiam estar representados. Dentre os artefatos tradicionais mais evidenciados pelas empresas, destacam-se o valor presente e o orçamento. Quanto à evidenciação dos artefatos modernos, destacou-se o planejamento estratégico, em consonância com os estudos já apresentados sobre o uso dessa ferramenta. Destaca-se, ainda, que os artefatos orçamento e planejamento estratégico, classificados respectivamente nos grupos 1 e 2, são mencionados respectivamente na segunda e na quarta fase do modelo de Greiner (1998), o que reforça a classificação das fases do ciclo de vida organizacional estabelecida para fins deste estudo.

Cabe ressaltar que na análise do fator contingencial idade, em relação aos artefatos evidenciados, foi possível verificar a ocorrência de maior evidenciação dos artefatos tradicionais no grupo de empresas mais jovem (até 25 anos) do que no grupo da faixa de idade seguinte (mais de 25 anos). Em relação aos artefatos modernos, o grupo de empresas com mais de 25 anos evidenciou quase 50% a mais de ferramentas do que as empresas mais jovens, confirmando que a

divulgação desses instrumentos – artefatos modernos – ocorre com maior frequência nas empresas que se encontram nos estágios mais evoluídos. Além disso, a redução de evidenciação dos artefatos tradicionais no grupo de empresas com mais idade confirma a teoria de que ao longo do tempo essas ferramentas são abandonadas pelas organizações.

Por meio da análise do coeficiente de correlação de Spearman, verificou-se que há relação entre a idade e a evidenciação de artefatos, confirmando-se a hipótese inicial da pesquisa de que há uma correlação entre os estágios evolutivos do ciclo de vida organizacional e os artefatos da contabilidade gerencial. Quanto ao tamanho das empresas, medido pelo valor do ativo total, verifica-se uma relação significativa apenas com a evidenciação de artefatos modernos, não se observando relação com a divulgação de artefatos tradicionais.

Considerando as limitações da pesquisa, por ter se baseado na divulgação dos artefatos da contabilidade gerencial, recomenda-se a realização de novos estudos com dados primários, coletados junto às empresas, de forma que se tenha uma análise da relação entre os artefatos efetivamente utilizados e os respectivos ciclos de vida organizacionais para confirmar os resultados demonstrados neste estudo exploratório. Além disso, sugere-se a utilização de outros modelos de ciclo de vida organizacional propostos na literatura, para uma comparação dos resultados.

## REFERÊNCIAS

- AAKER, D. A.; KUMAR, V.; DAY, G. S. *Pesquisa em marketing*. Tradução Reynaldo Cavalheiro Marcondes. São Paulo: Atlas, 2001.
- ALMEIDA, A. S.; LUZ, A. T. M. Associação entre ciclo de vida e estrutura do sistema de controle gerencial. In: CONGRESSO ANPCONT, 4., 2010, Natal. *Anais...* São Paulo: Anpcont, 2010.
- ANTHONY, R.; GOVINDARAJAN, V. *Sistema de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.
- 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. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 29, n. 2, p. 40-52, maio/ago. 2010.
- APPOLINÁRIO, F. *Metodologia da ciência: filosofia e prática da pesquisa*. São Paulo: Thomson, 2006.
- BACK, L.; DUTRA, A.; CASAGRANDE, J. L. Estruturação do balanced scorecard (BSC) para uma empresa do segmento varejista, com foco na avaliação do desempenho da ação estratégica de marketing promocional. *Revista Contexto*, v. 12, n. 22, p. 7-25, 2º sem. 2012.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 7-8, p. 675-698, 2003.
- BAKER, D. D.; CULLEN, J. B. Administrative reorganization and configurational context: the contingent effects of age, size, and change in size. *Academy of Management Journal*, v. 36, n. 6, p. 1251-1277, 1993.
- BARBOSA, R. V. N.; SANTOS, R. P. Contabilidade gerencial, ciclo de vida e poder: à luz da biopolítica de Foucault. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM PESQUISA E ADMINISTRAÇÃO, 33., 2009, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: Anpad, 2009.
- BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 dez. 2007.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento

ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 maio 2009.

CHAPMAN, S. J.; ASHTON, T. S. The sizes of businesses mainly in the textile industries. *Journal of the Royal Statistical Society*, v. 77, n. 5, p. 469-555, 1914.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, v. 9, n. 1, p. 1-19, 1998.

COVALESKI, M. A. *et al.* Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. In: CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. (Org.). *Handbook of management accounting research*. Oxford: Elsevier, 2007. v. 2. p. 587-624.

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

CORREIA, R. B. *et al.* Um estudo empírico sobre ciclo de vida e estágios organizacionais In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento técnico CPC n. 12 - Ajuste a valor presente*, de 5 de dezembro de 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_12.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_12.pdf)>. Acesso em: 12 dez. 2012.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. *Handbook de estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 2007. v. 1. p. 104-131.

ESPEJO, M. M. S. B. *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. 229 f. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

ESPEJO, M. M. S. B.; FREZATTI, F. A contabilidade gerencial sob a perspectiva contingencial: influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário modelado por equações estruturais. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM PESQUISA E ADMINISTRAÇÃO, 32., 2008, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: Anpad, 2008.

FAYET, E. A. *Marco teórico para um modelo de gestão à luz do ciclo de vida das organizações*. 2009. 182 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

FISHER, J. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, v. 14, p. 24-53, 1995.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a filed study. *Brazilian Administrative Review*, v. 2, n.1, p. 73-87, Jan./June 2005.

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

FREZATTI, F. *et al.* Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração da USP*, v. 45, n. 4, p. 383-399, 2010.

- FREZATTI, F. *et al.* Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. *Brazilian Business Review*, v. 9, n. 1, p. 134-155, 2012.
- GREINER, L. E. *Evolução e revolução no desenvolvimento das organizações*. São Paulo: Nova Cultural, 1986. (Coleção Harvard de Administração, v. 21). p. 95-120.
- \_\_\_\_\_. Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, v. 76, n. 3, p. 55-67, May/June 1998.
- GUERRA, A. R. *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. 135 f. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.
- INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. *International Management Accounting Practice Statement (IMAP-1): management accounting concept*. New York: Financial and Management Accounting Committee; IFAC, 1998.
- JUNQUEIRA, E. R. *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. 147 f. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- LEVIE, J.; HAY, M. *Progress or just proliferation? A historical review of stages models of early corporate growth*. London: London Business School, 1999. (Working Paper).
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MILLER, D.; FRIESEN, P. H. A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.
- MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. *O processo da estratégia*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MORGAN, G. *Imagens das organizações*. São Paulo: Atlas, 1996.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. *Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório*. São Paulo: Atlas, 2010.
- NECYK, G. A.; SOUZA, B. C.; FREZATTI, F. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. In: CONGRESSO ANPCONT, 1., 2007, Gramado. *Anais...* São Paulo: Anpcont, 2007.
- \_\_\_\_\_. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 27, n. 1, p. 9-22, jan./abr. 2008.
- OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.
- ROTUNDO, G. J. Z.; MARTÍNEZ, A. M.; HERNÁNDEZ, A. Modelo teórico conceptual de la estructura organizativa: un análisis contingente. *Ciencia y Sociedad*, v. 34, n. 4, p. 618-640, 2009.

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

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: Anpad, 2007.

STEVENSON, W. J. *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

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

TEIXEIRA, A. J. C. *et al.* A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *Brazilian Business Review*, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. *Administração estratégica: conceitos*. São Paulo: Atlas, 2000.