

**Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso<sup>1</sup>**  
doi: 10.4025/enfoque.v29i2.11021

**Tatiane Antonovz**

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (2010)  
Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná (2005).  
tatiane152@hotmail.com

**Laurindo Panucci-Filho**

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá (2001)  
Especialista em Contabilidade e Controladoria Empresarial pela Universidade Estadual de Londrina (2004)  
Especialista em Contabilidade e Planejamento Tributário pela FCV (2007)  
Mestre em Contabilidade, pela UFPR (2010).  
laurindopanucci@hotmail.com

**Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo**

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo -FEA/USP (2005-2008)  
Mestre em Administração pela Universidade Estadual de Londrina - UEL (2002-2004)  
Graduada em Administração pela Universidade Estadual de Maringá (1993-1997)  
Coordenadora e professora do Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná  
Docente do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná – UFPR  
Líder do grupo de pesquisa (CNPq) Laboratório de Controle Gerencial e Teorias Organizacionais Aplicadas.  
marciaespejo@usp.br

**RESUMO**

O estudo demonstra a evolução do uso dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional, investigando de acordo com o modelo delineado por Miller e Friesen (1984), que verifica a evolução da entidade, desde o nascimento até seu declínio. O modelo foi confirmado pelo trabalho de Moores e Yuen (2001), que se baseou no estudo de Miller e Friesen (1984) para verificar como a evolução dentro deste modelo interfere no uso dos artefatos da contabilidade gerencial. Quanto aos procedimentos metodológicos, utiliza-se de um estudo de caso aplicado em uma indústria de confecções do Noroeste do Paraná, conhecida como pólo industrial nessa área. Os achados do estudo evidenciam que há uma relação direta da evolução da entidade e o efetivo uso dos artefatos disponíveis, mas que nem sempre o estágio de vida em que esta se encontra confirma tal situação, ou seja, não há necessariamente uma evolução do uso dos artefatos aliados à evolução da entidade. O trabalho pode confirmar a posição da empresa com relação ao modelo escolhido, porém foi verificado que não necessariamente todos os artefatos de contabilidade gerencial evoluíram conforme o modelo de Moores e Yuen (2001).

**Palavras-chave:** Modelos de ciclo de vida. Contabilidade Gerencial. Artefatos de Contabilidade Gerencial.

**Adherence level of managerial accounting tools in the perspective of organizational life cycle: a case study**

**ABSTRACT**

This study aimed to demonstrate the evolution of the use of Management Accounting tools from the perspective of the organizational life cycle, by investigating the model outlined by Miller and Friesen (1984), based on the evolution of the human body, from birth to their decline, interferes the use of these tools. The model was confirmed by the work of Moores and Yuen (2001), which was based on the study of Management Accounting, and the understanding of the evolution of entities. Using the technique of case study, justified as the most appropriate to describe a managerial position and

<sup>1</sup> Este artigo foi submetido e apresentando no XII Semead (2009), na área temática de Administração Geral.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 2	p. 40-52	maio / agosto 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------

capable to shows a real situation. The organization chosen is an industry of clothing the Northwest side of Paraná, known as industrial pole in the area. The findings of the study show that there is a direct evolution of the organization and the effective use of available tools, but not always the stage of life when it is confirmed that situation, it means, that is not necessarily a change in the use of tools combined with the evolution of the body. The work could confirm the position of the company with respect to the model chosen, but was found not necessarily all tools of accounting management evolved as the model of Moores and Yuen (2001).

**Key words:** Life Cycle Models. Management Accounting. Management Accounting Tools.

## 1 INTRODUÇÃO

O processo dinâmico que determina a evolução das entidades, bem como as práticas de contabilidade gerencial que essas utilizam são alvo de diversos trabalhos, onde o principal enfoque é a ênfase ao ciclo de vida destas organizações (GREINER, 1998, LESTER et al., 2003). O trabalho tomado como marco teórico foi o modelo criado por Miller e Friesen (1984) e corroborado pelo artigo de Moores e Yuen (2001), que adaptaram um questionário onde transformaram as variáveis de controle por um conjunto de atributos dos Sistemas de Contabilidade Gerencial, sendo assim classificados como técnicas, ferramentas, sistemas e filosofias utilizadas pela Contabilidade Gerencial.

Neste sentido, iniciaram-se investigações que procuravam aliar a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida, ou seja, como estes eram distribuídos e variavam de acordo com o estágio em que se encontrava a entidade (SILVOLA, 2007; NECYK, 2008). Isto porque, devido ao próprio dinamismo das organizações e dos ambientes, estes artefatos evoluíram e também se desenvolvem de forma diferente em cada ciclo da vida da organização.

Desta forma, embasado no uso dos artefatos de contabilidade gerencial, bem como do paradoxo envolvendo sua utilização prática sob a perspectiva dos estágios de ciclo de vida organizacional, a questão orientativa deste estudo empírico é: **O nível de aderência aos artefatos de contabilidade gerencial e o estágio do ciclo de vida de uma organização do setor têxtil estão em conformidade com a teoria preconizada por Miller e Friesen (1984)?** Como objetivo geral, o estudo demonstra a evolução do uso dos artefatos de

contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional, investigando de acordo com o modelo delineado por Miller e Friesen (1984), o qual verifica as características das empresas de acordo com o seu estágio de desenvolvimento. Além disso, utilizou-se como plataforma teórica o trabalho de Moores e Yuen (2001) o qual propõe que a contabilidade gerencial tem seu desenvolvimento atrelado à evolução da entidade dentro dos estágios do ciclo de vida. Adicionalmente, os objetivos específicos do trabalho visam à verificação do estágio em que se encontra a instituição, bem como a comparação do uso efetivo dos artefatos em decorrência da evolução dentro do estágio de ciclo de vida organizacional que esta se encontra.

A relevância do estudo justifica-se pelo setor alvo escolhido, o de confecções da região do Noroeste do Paraná, conforme o Grupo de Trabalho Permanente para Arranjos Produtivos Locais (APL, 2004), possui destaque no cenário nacional, pois faz parte de um grupo que engloba diversas cidades da região e que possui um produto interno bruto (PIB) de R\$6.140.663.265, contando, ainda, com 1.263 estabelecimentos que empregam 15.427 pessoas, além de possuir um volume de produção de 60 milhões de peças por ano. Especificamente a empresa escolhida possui importância neste contexto, pois destaca-se neste cenário com 700 funcionários e um faturamento mensal em torno de R\$5.000.000,00 mensais.

A abordagem metodológica utilizada é a do estudo de caso que, segundo Bonoma (1985), é a mais indicada na descrição de uma situação gerencial que, devido à limitação da pesquisa, objetiva verificar a aplicação prática dos artefatos contábeis sob a ótica do ciclo de vida, sem a intenção de

Enf.: Ref. Cont.	UEM – Paraná	v. 29	n. 2	p. 40-52	maio / agosto 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------

comparar usos e resultados e é a prática que exemplifica com precisão tal situação.

A estrutura da presente pesquisa está dividida em mais três tópicos, que englobam, no tópico 2, o arcabouço teórico relacionado com a teoria do ciclo de vida, os conceitos de contabilidade gerencial e de seus artefatos, que serão vistos no tópico 3; e no tópico 4, será delineada a metodologia da pesquisa, apresentada a estratégia e o protocolo do estudo de caso e, finalmente, no tópico 6 serão apresentados os resultados do estudo.

## 2 MODELOS DE CICLO DE VIDA

O desenvolvimento de modelos de ciclo de vida é oriundo da necessidade de se observar como as organizações se desenvolvem no tempo (NECYK, 2008). Estes modelos foram identificados e aperfeiçoados por meio de vários estudos (MILLER E FRIESEN, 1984; GREINER, 1998, MOORES; YUEN, 2001). Ainda não existe um consenso com relação ao número de estágios do ciclo de vida organizacional. Ainda segundo os autores, o modelo de cinco estágios é predominantemente utilizado, pois permite que sejam observadas as relações entre o ciclo de vida organizacional, estratégias competitivas e desempenho.

Vários são os pesquisadores que promovem estudos acerca dos modelos de ciclo de vida (MITZEMBERGER, 1984, MILLER; FRIESEN, 1984, GREINER, 1998, MOORES; YUEN 2001). Todos possuem estágios bem definidos, que podem variar com relação à duração de cada um, bem como existem variações significativas com relação ao número de estágios, podendo variar de três até dez fases cada um. Segundo Necyk et al. (2007), a maioria dos autores não considera as fases de declínio e morte, pois estes não seriam previsíveis dentro do ciclo de vida.

Apesar da convergência entre os autores, existem algumas críticas quanto à tentativa de generalização dos modelos de ciclo de vida, principalmente no que diz respeito às MPE's, pois segundo O'Farrell e Hitchens (1988) *apud* Beverland e Lockshin (2001), estes modelos têm

sidios criticados, pois não levam em consideração o fato de que muitas destas instituições não são necessariamente orientadas por lucros e crescimento, uma vez que, conforme Beverland e Lockshin (2001), a maioria dos modelos assume que o crescimento econômico é a única motivação e forma que permite a análise destas empresas.

Miller e Friesen (1984) propuseram um modelo baseado em um estudo longitudinal que, inicialmente, afirma que o ciclo de vida influencia o ambiente, a estratégia, a estrutura e também os métodos de tomada de decisões. Este modelo é composto por 5 estágios que definem as organizações desde o nascimento até o declínio das atividades. Tal modelo é frequentemente utilizado em diversos estudos (MOORES; YUEN, 2001, SILVOLA, 2008, NECYK, 2008). Isto se deve a certos fatores, conforme cita Silvola (2008), pois este caracteriza-se como um modelo natural, pois pode-se dizer que imita a natureza, com relação ao nascimento, crescimento e morte.

Adicionalmente, estes autores demonstram que as organizações não necessariamente passam por estes estágios na mesma sequência que os modelos de ciclo de vida evidenciam. Nesta mesma linha de raciocínio, Necyk (2008) salienta que o modelo de Miller e Friesen (1984) também segue a metáfora dos organismos vivos, iniciada no nascimento, aliada a uma sequência delineada de acordo com o grau de complexidade das atividades da entidade ao longo dos estágios, que pode ser melhor visualizada conforme o quadro 1.

Segundo Miller e Friesen (1984), o estágio do nascimento é configurado por estruturas simples, com controle geralmente centralizado e com uma gestão baseada, frequentemente, na intuição. Adizes (1990) caracteriza esta fase como infância, onde as ações são impulsionadas pelas oportunidades em um ambiente onde existem poucas normas, diretrizes e uma estrutura organizacional simples. Além disto, a empresa opera em um ambiente de vulnerabilidade por meio do gerenciamento de crises. Adizes (1990) ainda destaca outra característica marcante nesta fase, que é o papel do fundador como gestor e como o

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 2	p. 40-52	maio / agosto 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------

detentor do poder de delegar. Com isto, suas habilidades gerenciais são colocadas constantemente à prova, caracterizado uma peculiaridade marcante nas MPE's.

Estágio	Entidades	Condução dos negócios
Nascimento	Firmas pequenas, jovens, familiares.	Patriarcal, utilização de poucos artefatos de contabilidade.
Crescimento	Firmas médias, presença de acionistas e competitividade.	Início da formalização da estrutura da entidade
Maturidade	Firmas grandes, mais competitivas.	Estrutura formal e burocrática, centralização moderada.
Renovação	Firmas muito grandes, ambiente heterogêneo e dinâmico.	Alta diferenciação, controles, monitoramento.
Declínio	Tamanho de mercado, ambiente homogêneo e competitivo.	Estrutura formal e burocrática, diferenciação e centralização moderadas.

**Quadro 1 – Estágios do ciclo de vida**

Fonte: Adaptado de Miller e Friesen (1984).

Miller e Friesen (1984) caracterizam que o estágio do crescimento é marcado pela busca de novos mercados e inicia-se também a segmentação do negócio e o papel do sócio fundador, que começa a ser menos marcante. Este estágio pode ser bem delineado em médias entidades. A maturidade das empresas é alcançada quando as firmas tornam-se mais competitivas e este é um estágio que está mais identificado com empresas de grande porte.

Ainda segundo os autores, ao atingirem a maturidade, as entidades possuem um menor nível de inovação. Adicionalmente, a estrutura torna-se mais burocrática com centralização moderada e a figura do fundador já está completamente fora das decisões das entidades. Após esta fase, inicia-se a renovação, que é a produção de novos produtos ou serviços. Geralmente, tratam-se de firmas que possuem alta diversificação, alto nível de controle e de monitoramento.

Finalmente, o declínio compreende a fase em que as entidades já não mais respondem a estímulos do mercado ou dos gerentes, pois existe uma ausência de novas ideias, bem como certo descompasso entre o nível de controles e a capacidade de gerenciamento destes, além das crises que já não são mais resolvidas de forma hábil e que impõem à entidade certas regressões a estágios iniciais da empresa.

### 3 CONTABILIDADE GERENCIAL

Ao conceituar a contabilidade gerencial, Atkinson et al. (2000, p. 36) afirmam que “a informação

gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas”. Horngren et al. (2004, p.4) definem a contabilidade gerencial como “[...] o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”. Tendo como pressuposto básico estes conceitos, atribui-se à contabilidade gerencial a tarefa de auxiliar os gestores nas decisões mais eminentes, servindo, ainda, como norteador de ações no sentido de que as características de gestão e administrativas estejam relacionadas com o propósito da administração, em planejamento e controle.

A influência dos estágios do ciclo de vida sob a contabilidade gerencial tem sido abordada em diversos estudos (MOORES; YUEN, 2001, GRANLUND; TAIPALEENMÄKI, 2004, AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005, SILVOLA, 2007, NECYK, 2008). Nessas pesquisas, a visão de contabilidade gerencial é um elemento integrante da estrutura de gestão das organizações e que estaria relacionada com o ciclo de vida das empresas, assumindo papel evolutivo, conforme a necessidade de controles fosse evoluindo de acordo com a complexidade das operações. Neste entendimento, a contabilidade gerencial estaria se consolidando para atender as práticas decisórias das empresas.

Porém, constata-se a existência de baixa aderência da implantação e melhoria das técnicas contábeis e de conceitos de contabilidade gerencial nas empresas

(GUERREIRO et al., 2005; SOUZA et al., 2003; SOUTES; GUERREIRO, 2007; HANSEN et al., 2003; FREZATTI, 2005). Guerreiro et al. (2005) estudaram as razões pelas quais as organizações, na prática, utilizam muito pouco a base conceitual disponível na teoria sobre a contabilidade gerencial. O estudo indicou que ainda não ocorreram as institucionalizações de novos processos de contabilidade gerencial na gestão das organizações.

A adoção de técnicas avançadas de contabilidade gerencial é mais frequente em empresas de porte maior, tendo em vista a necessidade de investimentos, de pessoal, entre outras práticas de gestão (SOUTES; GUERREIRO, 2007). Nas MPE's, a disponibilidade dos recursos é mais escassa e a administração, por ser menos profissionalizada, tende a levar em conta nas decisões gerenciais, a intuição e a vivência prática. A adoção de artefatos de controle gerencial é menos formalizada, obedecendo a algumas especificações decisórias, tais como formação do preço de venda, custo unitário de venda e lucro obtido (SILVA, 2002).

Necyk (2008) estudou o desenvolvimento da contabilidade gerencial no contexto do ciclo de vida das empresas, partindo de suposições que, em cada estágio do ciclo, são necessárias decisões específicas e que o sistema de contabilidade gerencial deveria acompanhar esse desenvolvimento.

O autor adotou o modelo de Miller e Friesen (1984) para o ciclo de vida e Moores e Yuen (2001) para os estudos sobre a contabilidade gerencial numa empresa com mais de 40 anos de vida e concluiu que no período analisado (1994-2006), as características do sistema de informação gerencial estavam compatíveis com o ciclo de vida descritos no referencial teórico, mas que os estágios do ciclo de vida afetam o desenvolvimento da contabilidade gerencial. No estudo, o autor observou que os estágios propostos por Miller e Friesen (1984) foram atendidos enquanto que, apenas parcialmente, os sugeridos por Moores e Yuen (2001).

Esta investigação serviu para nortear as

expectativas de que a contabilidade gerencial está presente em todas as organizações, independente de porte e tamanho. Mas cada uma possui características e peculiaridades distintas e apresenta-se desuniforme em termos de padronização e estruturação como processo de sistema de gestão.

#### 4 ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DO CICLO DE VIDA

No contexto da contabilidade gerencial, Frezatti (2005) considera os artefatos de contabilidade como sistemas de informação, modelos e estruturas organizacionais, bem como filosofias adotadas pela empresas, sistemas de custeio, entre outros. Moores e Yuen (2001) destacam o impacto que a evolução das empresas, sob a ótica do ciclo de vida, provoca na utilização destes artefatos contábeis.

Estudos também comprovam que as características externas da organização, bem como a maneira como elas operam em um contexto externo, mudam de acordo com os estágios de ciclo de vida, sendo que estas características das entidades acabam por alterar estes estágios (AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005; SILVOLA, 2008). Miller e Friesen (1984), por exemplo, caracterizam um aumento na formalização do processamento das informações que evoluem juntamente com o estágio em que a entidade se encontra.

Soutes e Guerreiro (2007) investigaram o uso dos artefatos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras com o intuito de verificar se as maiores empresas adotam artefatos de contabilidade gerencial e se a utilização desses artefatos está relacionada com o desempenho das mesmas. Tais autores constataram que a maioria (57%) utiliza os artefatos de contabilidade gerencial classificados como modernos; contudo, os dados da pesquisa não foram suficientes para relacionar o porte, setor econômico, controle acionário e utilização dos artefatos.

Nessa pesquisa, os artefatos de contabilidade gerencial considerados como tradicionais foram: "custeio por absorção, custeio variável, custeio

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 2	p. 40-52	maio / agosto 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------

padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização”. E os artefatos de contabilidade gerencial considerados modernos foram:

Custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (*target costing*), *benchmarking*, *kaizen*, *just in time* (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), GECON, EVA (*Economic Value Added*), simulação, *Balanced Scorecard* e gestão baseada em valor (VBM) (SOUTES; GUERREIRO, 2007, p. 4).

Hall et al. (2008) fizeram um estudo visando verificar o grau de conhecimento e utilização das ferramentas contábeis para tomada de decisões pelas micro e pequenas empresas da cidade de Dourados/MS, aplicando um questionário em trinta e cinco empresas do ramo do vestuário. O estudo revelou que as empresas não utilizavam as informações da contabilidade nas suas decisões, pois a maioria delas terceirizava os serviços contábeis e utilizavam as informações contábeis meramente para atendimento às obrigações legais.

Silva (2002) fez um estudo em uma empresa de médio porte abordando a relação entre a opção estratégica, aptidões dominantes e estágio do ciclo de vida nas organizações, a fim de compreender o processo evolutivo das organizações. A pesquisa revelou a presença marcante de aptidões dominantes que interferiam na evolução do ciclo de vida da empresa e na passagem de um ciclo para outro. Este aspecto foi levantado tomando-se como referência o fato de que a centralização das decisões estratégicas concentrava-se sob controle do gestor principal, enquanto que os gestores de níveis inferiores pouco tinham liberdade para tomarem decisões, mesmo que menos importantes no contexto da gestão.

O estudo de Silva (2002) identificou, ainda, a necessidade de profissionalização dos gestores existentes ou a contratação de novos, formalização dos procedimentos administrativos e a existência de pensamentos estratégicos antagônicos entre empresário e colaboradores. Fatores como esses levaram à conclusão da

pesquisa de que a empresa não se encontra em nenhum estágio do ciclo de vida específico, estando dispersa entre eles, dificultando a adoção de ações que permitam o equilíbrio entre as características da empresa como pertencente de um grupo dentro do estágio do ciclo de vida.

Borinelli (1998) fez um estudo em um grupo de pequenas empresas, a fim de identificar por meio das demonstrações contábeis em qual estágio do ciclo de vida elas se encontravam. A pesquisa identificou, num primeiro instante, certo grau de evolução das empresas por meio da coleta de dados em entrevistas e análise de balanços. O autor concluiu, na pesquisa, que não é possível identificar o ciclo de vida puramente analisando as demonstrações contábeis. O próprio autor relata a infelicidade da pesquisa em razão da amostra utilizada, sendo um dos limitantes da pesquisa.

Frente a essas explanações, a necessidade informacional desempenha papel de importância na gestão das empresas, a tal ponto que muitas delas encontram limitações variadas na condução do negócio em virtude da ausência de regras estabelecidas e formalizadas categoricamente com o fim específico da manutenção do negócio.

Na abordagem sobre o uso da contabilidade gerencial relacionada ao ciclo de vida das empresas, observa-se, ainda, que a identificação de técnicas contábeis mais profissionalizadas aparece nas maiores empresas, sem levar em conta o período de existência, enquanto que, nas empresas menores, a impossibilidade de identificação do uso desses artefatos contábeis está mais relacionada à presença marcante do principal gestor no negócio, que tem convicções intuitivas que suprimem o desenvolvimento de artefatos adequados à necessidade de outros gestores e do estágio do ciclo de vida da empresa.

## 5 METODOLOGIA

Segundo a classificação proposta por Cooper e Schindler (2003), a coleta dos dados será o método de interrogação/comunicação por meio

Enf.: Ref. Cont.	UEM – Paraná	v. 29	n. 2	p. 40-52	maio / agosto 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------

de um questionário anteriormente validado, que avaliará o ciclo de vida da entidade, bem como a aderência dos artefatos de contabilidade gerencial, de acordo com o estágio em que esta se encontra.

Ao verificar como a evolução da empresa afeta o uso destes artefatos, a pesquisa caracteriza-se, conforme os autores, como causal. Com relação à dimensão do tempo, a presente pesquisa é caracterizada como transversal. Foi realizado um trabalho de campo, com observações de uma rotina real, que proporciona ao estudo uma maior veracidade, pois permite que sejam verificadas atividades do dia-a-dia e, conseqüentemente, a validação do estudo.

Como estratégia de pesquisa, foi utilizado o método do estudo de caso que, segundo diversos autores (BONOMA, 1985; YIN, 2005; MARTINS, 2006), serve para demonstrar como a teoria é aplicada na prática, ou seja, por meio do objeto deste projeto é possível verificar como estas ferramentas filosofias e técnicas de Contabilidade Gerencial são utilizadas e interpretadas. Complementarmente, Yin (2005) afirma que são necessários três testes para validar a pesquisa: validade do constructo, validade interna e validade externa, que foram construídas e testadas ao longo deste trabalho.

### 5.1 ESTRATÉGIA DE ESTUDO DE CASO

Segundo Yin (2005), para que seja possível o melhor desenvolvimento de um estudo de caso, é necessário que sejam respeitadas algumas condições: tipo de questão de pesquisa proposta, extensão do controle que o pesquisador tem sobre eventos comportamentais efetivos e grau de enfoque em acontecimentos históricos em oposição aos contemporâneos.

Acerca da extensão de controle, conforme Cooper e Schindler (2003) serão apenas relatados fatos que aconteceram ou que estão acontecendo, então a pesquisa, trabalhando com o estudo de caso, utiliza-se de um estudo não experimental ou *ex-post facto*, ou seja, quando não há nenhuma manipulação dos dados, sendo que somente serão feitas observações e não

interferências nos fatos.

### 5.2 PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

Segundo Yin (2005), o trabalho que envolve o estudo de caso exige que seja seguido um protocolo, que é uma ferramenta para o auxílio da criação de uma linha lógica no projeto, ou seja, uma maneira de testar a confiabilidade dos dados que serão estudados para que exista a certeza do que deve ser seguido.

Ainda segundo o autor, este protocolo do estudo funciona como uma "grande caixa de lembretes", onde o pesquisador deverá anotar diversos aspectos de sua pesquisa, fazendo assim um *checklist*, que deverá conter, além de planilhas com tabelas, para que sejam feitas análises e cruzamentos de informações, os seguintes dados:

- Nomes de possíveis entrevistados;
- Tipos de documentos a serem consultados;
- Observações de fatos;
- Roteiros de entrevistas;
- Questionários;
- Agendamentos, entre outros.

### 5.3 COLETA DE DADOS

Para a coleta de dados em um projeto que envolve o estudo de caso, foi desenvolvido um plano formal. Além disso, este tipo de estudo exige que, basicamente, o pesquisador que desenvolve o trabalho seja o responsável pela coleta de dados e, adicionalmente, que ele seja um ouvinte atento e que seja flexível e adaptável para que possa extrair o maior número de informações possível (MARTINS, 2006).

Ainda dentro dos procedimentos de coleta de dados, uma parte importante é o perfil do pesquisador, as habilidades que ele deverá ter para que possa conduzir um bom trabalho, sendo que não é possível dizer exatamente quais seriam essas habilidades, mas segundo Yin (2005), elas podem ser incluídas numa lista básica:

- Um bom pesquisador deve ser capaz de

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 2	p. 40-52	maio / agosto 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------

fazer boas perguntas;

- O pesquisador deverá ser um bom ouvinte, adaptável e flexível;
- As questões que serão levantadas deverão ser de profundo conhecimento do pesquisador;
- O pesquisador deverá ser imparcial em relação a noções preconcebidas.

### 5.3.1 Entrevista

Foi realizada uma pré-entrevista com o respondente, que ocupa uma vaga de diretoria na empresa, sendo também o responsável pelas principais decisões na ausência do proprietário. É também o componente da mesa diretiva que promove o elo entre o proprietário e os demais integrantes da administração, tanto que foi o indicado para responder ao intento desta pesquisa. Essa pré-entrevista, inicialmente objetivou a verificação da possibilidade de aplicação do questionário, bem como da divulgação de certas informações relacionadas à empresa. Cooper e Schindler (2003) identificam este tipo de atitude como um compartilhamento do máximo de informações possível. Desta forma, foram expostos os objetivos e a justificativa do estudo.

### 5.3.2 Questionário

O questionário, preenchido na presença dos pesquisadores, é composto de perguntas fechadas e baseado no trabalho de Moores e Yuen (2001). Este possui três blocos, sendo que no primeiro bloco as questões são relativas à avaliação do estágio do ciclo de vida. Já na segunda parte, estão delineadas questões relativas à identificação dos atributos de contabilidade gerencial e na parte três estão relacionados dados relativos à identificação dos artefatos de contabilidade gerencial. O respondente é uma pessoa-chave dentro da estrutura organizacional e que possui amplo conhecimento do funcionamento da entidade, contando com diversos anos de experiência dentro desta.

Na primeira parte foi utilizada uma escala do tipo

*Likert* de 5 pontos, variando desde “discordo totalmente” a “concordo totalmente”, que elencava diversas situações que evidenciam o ciclo de vida atual da organização, bem como mudanças que possam ter ocorrido nesta. Também foram feitas perguntas que auxiliaram a compreensão sobre o ramo de atuação e histórico da empresa, número de empregados, faturamento, porte, entre outras características que delineavam o perfil da empresa e que serviram para analisar dados e prover informações complementares que influenciavam o objeto de estudo.

O questionário foi preenchido em uma primeira etapa, que não obteve todas as informações necessárias para a obtenção do perfil da mesma; em uma segunda etapa foram efetuadas perguntas mais específicas como, por exemplo, qual o sistema de custeio utilizado especificamente, profundidade nos atributos de contabilidade gerencial, entre outros. E já na terceira etapa, foram coletadas evidências relativas ao porte, funcionários, faturamento e histórico da mesma.

## 6 ANÁLISE DADOS

A seguir, serão apresentados os dados e resultados obtidos por meio da interpretação do estudo de caso.

### 6.1 A EMPRESA ESTUDADA

A empresa estudada situa-se no Noroeste do Estado do Paraná e possui dois sócios fundadores, há 22 anos. Conta, atualmente, com um capital social de aproximadamente R\$7.200.000,00 e com, aproximadamente, 700 funcionários. O faturamento está em torno de R\$5.000.000,00 mensais.

A produção é voltada principalmente para calças, bermudas, jaquetas, saias e *shorts*, com um volume total de produção de aproximadamente 100.000 peças por mês. Esta capacidade produtiva atende todo o território nacional, apresentando maior concentração de vendas nas regiões Sul e Sudeste do Brasil. Pela qualidade reconhecida nos seus produtos e conceito de sua



marca, também confecciona produtos para marcas consagradas no mercado nacional.

Quando criada, seu fundador e principal administrador já atuava como representante comercial também no setor do vestuário, motivo que lançou olhares ao mercado que oferecia boas oportunidades para o início de uma atividade “por conta própria”. Assim, concluiu que poderia produzir e vender seu próprio produto. Comprou tecido e contratou as primeiras costureiras para produzir os mostruários e comercializar os primeiros produtos da sua fábrica. A empresa atua, principalmente, na industrialização e comércio de confecções e tem como foco a produção de roupas em *jeans*. A partir de 1999, começou a atuar também no segmento de malhas e camisas.

Com relação a suas características, a empresa apresenta em sua administração gestão familiar, pois mantém em importantes cargos de chefia e decisão, parentes próximos. O sócio fundador, julgando-se como um “administrador com visão empreendedora”, à medida que sua empresa se expandia para novas atividades, procurou manter controles gerenciais de forma organizada como suporte em suas decisões.

Dentre as medidas tomadas para a expansão, a contabilidade, que era terceirizada, passou a ser realizada por um contador interno que hoje ocupa a função de *controller*, bem como a identificação de outros colaboradores que possuem perfil de gestão para ocupar cargos de direção, gerência e coordenação de diversas áreas vitais.

A empresa tem sua estrutura departamentalizada. Isso foi necessário para melhor controlar o emprego de recursos. Esse controle compreende recursos financeiros e a divisão de funções. Essa estrutura departamental tem, ainda, a função de auxiliar a alta administração na gerência dos objetivos definidos, deixando de ser apenas instrumentos de execução. Isto pode ser verificado por meio das divisões apresentadas na empresa, que possui algumas peculiaridades, tais como diversos níveis de acesso e diversos níveis de responsabilidade. A administração está dividida

em: presidente; vice-presidente; diretores; gerentes.

Cada representante desses departamentos tem um papel na administração, embora todos estejam interligados entre si e podem resolver assuntos de seus departamentos diretamente, sem precisar recorrer à estrutura formal da empresa. Os diversos níveis de acesso encontrados representam a interação da alta administração com o pessoal da fábrica, sejam elas em nível gerencial ou em nível de execução.

Em levantamento interno, foi constatado que é uma vontade do diretor presidente proporcionar até ele, livre acesso de todos os funcionários. Isto, a seu ver, é importante para que a estrutura formal não limite funcionários subalternos em termos de criação e soluções. Os níveis de responsabilidade tendem a ser importantes porque o pessoal de cada nível desses tende a ser mais especializado em cada etapa, produzindo soluções mais aprimoradas ao processo de gestão da empresa.

## 6.2 ANÁLISES

O trabalho procurou identificar, por meio de um questionário composto de três blocos de perguntas que englobam, primeiramente, a avaliação do estágio do ciclo de vida da empresa, na segunda parte a identificação dos atributos de contabilidade gerencial, que abrange modelos de trabalho, questões relacionadas a relatórios e também à tempestividade que estes são manipulados. Finalmente, na terceira parte, o questionário abordou questões que permitiam a identificação dos artefatos de contabilidade gerencial.

Na análise da primeira parte do questionário, onde se determinava a posição da empresa nos estágios de ciclo de vida, foram abordadas 20 questões que, analisadas sob a influência do modelo adotado Miller e Friesen (1984), possibilitam a evidenciação o perfil da empresa.

Um primeiro indício da posição que a empresa ocupa no estágio do ciclo de vida pode ser delineado na abordagem de uma questão que

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 2	p. 40-52	maio / agosto 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------

comparava o tamanho que esta representa se comparada às principais concorrentes, e constatado que esta não é pequena em tamanho dentro do universo das outras empresas da cidade no setor de vestuário. Outro fator que confirma isto é o fato de haver a afirmativa de que, apesar de ainda poder crescer mais, a empresa possui um tamanho maior do que o de seus concorrentes.

Apesar de o sócio fundador ainda possuir papel de destaque na indústria, o poder já não está totalmente centralizado em suas mãos, pois dentro do seu quadro funcional, apresenta divisões, onde é possível identificar a atuação de diretores e gerentes, além da presença de outros profissionais como contadores e profissionais especializados, demonstrando conforme Miller e Friesen (1984), o início da descentralização do poder.

Ainda conforme as análises são apresentados indícios da formalização da entidade, fato que caracteriza a fase do crescimento e pode ser delineada na afirmação positiva, porém parcial de que a estrutura da empresa está baseada na visão departamental e funcional, evoluindo para um controle mais formal. Além disso, o fato do respondente não concordar nem discordar plenamente do fato de que a estrutura da empresa pode ser considerada simples e a forte discordância em relação ao fato de possuir poucos controles – observação feita na coleta de dados e no questionário - demonstram que a empresa se encontra em evolução.

Com relação ao processo das informações, este pode ser definido como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos e, também, como um processo sofisticado e necessário para a produção eficiente no alcance dos resultados requeridos, atuando, ainda, sem muita complexidade.

O processo decisório ainda é centralizado, mesmo que parcialmente, nas mãos da alta administração. Sendo que a maioria das decisões são tomadas por grupos de gestores de nível intermediário. Outro fator que confirma a identificação da entidade no estágio do crescimento é o papel destes gestores que ainda têm uma abordagem conservadora com relação

ao processo decisório.

A evolução da entidade também pode ser verificada pela identificação dos atributos de contabilidade gerencial, que combinam modelos de decisão, como por exemplo, de ponto de equilíbrio, simulações e previsões. Delineando uma vez mais o estágio de crescimento, as combinações de relatórios tantos contábeis quanto de interações entre as áreas, com o uso de centros de custo são exemplos de novos processos e inovações da entidade.

O trabalho de Moores e Yuen (2001) confirma esta evolução dentro dos estágios do ciclo de vida, processo este que não é caracterizado somente pela variação do tamanho da empresa, número de empregados e faturamento, mas também por algumas mudanças e alterações dos padrões dos atributos dos Sistemas de Contabilidade Gerencial (SCG).

Analisando, ainda, os resultados obtidos por meio da aplicação da segunda parte do questionário, verifica-se a evolução do uso das informações contábeis com a combinação de informações gerenciais aliadas ao uso daquelas destinadas ao fisco (contabilidade financeira), bem como de reflexões e análises de informações históricas, porém, aliadas e transformadas em bases para projeções ao futuro.

Adicionalmente, a tempestividade dos relatórios também pode evidenciar a evolução da entidade, quando identifica-se que esses relatórios são rapidamente disponibilizados, seguido de automação em constante melhoria. Outro fator preponderante é que estes sejam atualizados de acordo com a necessidade dos analistas ou tomadores de decisão, o que é verificado na empresa em questão.

Na última parte, que aborda o uso dos artefatos de contabilidade gerencial, verifica-se que o respondente possui o conhecimento básico da maioria das técnicas, ferramentas, sistemas de custeio e filosofias. O respondente tem o conhecimento de técnicas de planejamento formal estratégico, apesar de não utilizar esta ferramenta, o que se aplica também ao

orçamento de capital e o orçamento anual.

Relativo ao sistema de custeio constata-se a adoção do custeio por absorção, o qual Soutes e Guerreiro (2007) classificam como um artefato tradicional, demonstrando assim o que caracteriza uma vez mais a fase do crescimento com o desenvolvimento inicial de processamento formal de informações (MILLER; FRIESEN, 1984).

Entre as medidas de desempenho apresentadas, estavam análises das variações do orçamento, resultado gerenciável, resultado divisional, lucro residual (Eva®), retorno sobre o patrimônio líquido, fluxo de caixa dos investimentos, medidas não financeiras, desempenho do grupo, atitudes dos funcionários e medidas qualitativas. Sendo itens efetivamente utilizados: retorno sobre o patrimônio líquido, medidas não financeiras e medidas qualitativas.

Análises relacionadas ao ponto de equilíbrio, ciclo de vida e lucratividade dos produtos denotam uma preocupação com questões relacionadas a uma possível ampliação do escopo e novas medidas incrementais nas linhas de produtos, sendo esta outra característica marcante da fase do crescimento, onde a empresa adota uma opção diferenciada com relação à inovação e estratégia.

Adicionalmente, confirma-se esta fase de crescimento com o uso de *benchmarking*, ou seja, a busca de melhores práticas para que seja alcançado um desempenho superior e evolução dentro dos estágios evolutivos, com a confirmação, pelo respondente, do uso de melhorias nas características dos produtos, processos operacionais, gerenciais e prioridades estratégicas, com aplicação também destas melhorias voltada à organização internamente e buscando sua melhoria externamente.

## 7 CONCLUSÕES

O estudo de caso delineado demonstra que a empresa, devido ao seu porte, características, uso efetivo e conhecimento dos atributos e dos artefatos de contabilidade gerencial, pode encontrar-se no estágio do crescimento,

caracterizado por empresas médias; quanto ao seu porte, mais velhas, pois já atua no mercado há mais de 20 anos e que atua em condições heterogêneas e competitivas.

Adicionalmente, denota-se o início de formalização da estrutura da empresa, bem como o início da descentralização do poder na empresa e o início da diferenciação moderada, o que impacta no desenvolvimento inicial de um processamento formal com relação às informações e métodos de tomada de decisões.

Além disso, a preocupação com inovações e melhorias relacionadas à linha e ciclo de vida dos produtos corrobora com a afirmação quanto ao provável posicionamento no estágio do crescimento do ciclo de vida. Conforme constatado com análises adicionais, o ciclo operacional da empresa mantém um sistema de informações razoavelmente adequando para a tomada de decisões, visto que existem alguns relatórios gerenciais desenvolvidos e servem de base para a tomada de decisões e avaliação financeira internamente. Esses relatórios apresentam-se estruturados de forma a refletir a necessidade dos gestores de cada área, os quais obedecem aos princípios contábeis geralmente aceitos e outros não necessariamente.

Outro fator que demonstra esta fase de crescimento é a crescente preocupação com a qualidade dos produtos e a diversificação dos mesmos, bem como a atenção ao processo fabril e o controle de custos, o que evidencia características relevantes do estágio do crescimento.

Apesar de Moores e Yuen (2001) confirmarem a evolução dos atributos de contabilidade gerencial juntamente com a evolução da entidade pelos estágios de ciclo de vida, foi possível constatar que nem todos os artefatos controles e situações gerenciais evoluíram na mesma razão e estão condizentes com o estágio predominantemente identificado, ou seja, alguns dos artefatos, como por exemplo, o sistema de custeio que ainda é feito por absorção, devido à evolução da entidade poderia ter sido substituído por um que fornecesse as informações mais apuradamente.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 2	p. 40-52	maio / agosto 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------

Outro aspecto importante a ser ressaltado é a questão cultural intrínseca aos modelos de Ciclo de Vida, uma vez que o modelo utilizado foi o adaptado de Miller e Friesen (1984) e não necessariamente reflete a realidade brasileira (NECYK, 2008). Sendo assim, o trabalho permite que sejam levantadas futuras conclusões diferentes das que aqui foram apresentadas e que podem variar de acordo com o momento atual da situação da mesma e até do país.

## REFERÊNCIAS

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

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

AUZAIR, Sofia Md and LANGFIELD-SMITH Kim. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. **Management Accounting Research**, v. 16, p. 399-421, 2005.

BONOMA, Thomas.V. Case research in marketing: opportunities, problems and process. **Journal of Marketing Research**, v. 22, May, 1985.

BEVERLAND, Michael; LOCKSHIN Lawrence. Organizational Life Cycles in Small New Zealand Wineries. **Journal of Small Business Management**, v. 4, n. 39, p. 354-362, 2001.

BORINELLI, Márcio Luiz. **A identificação do ciclo de vida das pequenas empresas através das demonstrações contábeis**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)-Curso de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Florianópolis. 1998.

COOPER, Donald R e SCHINDLER, Pamela. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7 ed., Porto Alegre: Bookman, 2003.

FREZATI, Fábio. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, p. 73-87, jan./jun. 2005.

GRANLUND, Markus; TAIPALEENMÄKI Jani. Management control and controllership in new economy firms – a lyfe cicle perspective. **Management Accounting Research**, v.16, pp. 21-57, 2005.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. **Harvard Business Review**, May-June, 1998.

**Grupo de trabalho permanente para arranjos produtivos legais**. Disponível em: <[http://www.redeapl.pr.gov.br/arquivos/File/Perfil\\_APL\\_Confeccoes\\_Cianorte\\_Maringa.pdf](http://www.redeapl.pr.gov.br/arquivos/File/Perfil_APL_Confeccoes_Cianorte_Maringa.pdf)>. Acesso em: 19 set. 2008.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Revista Organizações e Sociedade**, v. 12, n. 35, out./dez. 2005.

HALL, Rosemar José; SOUZA, Dionatan Vermieiro Nóia de; VIANA Gláucia Rebouças Bryk; José Jair Soares. A Utilização das Ferramentas Contábeis para Tomada de Decisão: Um Estudo nas Micro e Pequenas Empresas do Ramo de Vestuário de Dourados – MS. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, **Anais...** 2008.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D.; VAN der STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 95-116, 2003.

HORNGREN, Charles T, SUDEM, Gary L. STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12 ed., São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LEONE, Maria de Clodoaldo A dimensão físicas das pequenas e médias empresas (P.M.E.S): à procura de um critério homogeneizador. **Revista**

Enf.: Ref. Cont.	UEM – Paraná	v. 29	n. 2	p. 40-52	maio / agosto 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------

- de Administração de Empresas.** São Paulo, v. 31, p. 53-59, abr./jun. 1991.
- LESTER, Donald L.; PARNELL, Jonh, A.; CARRAHER, Shawn. Organizational life cycle: a five-stage empirical scale. **The International Journal of Organizational Analysis**, v. 11, n 4, p. 339-354, 2003.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. Estudo de Caso. **Uma estratégia de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2006.
- MILLER, D.; FRIESEN P. H. A longitudinal study of the corporate life cycle. **Management Science Journal**, October, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.
- MINTZBERG, H. Power and organization life cycles. **Academy of Management Review**. v. 9, n. 2, p. 207-224, 1984.
- MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting Organizations and Society**, v. 26, p. 351-389, 2001.
- NECIK, George Anthony. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008
- NECYK, George Anthony; SOUZA, Bruno Carlos de; FREZATTI, Fábio. Ciclo de Vida das Organizações e a Contabilidade Gerencial. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT, 1., 2007, Gramado. **Anais...** Gramado: ANPICONT, 2007. 1 CD-ROM.
- SEBRAE. Critérios de Classificação do Porte da Empresa. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/paginalnicial>>. Acesso em: 01 set. 2008.
- SERRASQUEIRO, Zélia Silva; NUNES, Paulo Maçã. Performance and Size: empirical evidence from Portuguese SMEs. **Small Business Economics**, 31, p.195-217, 2008.
- SILVA, Juvancir da. **Opção estratégica, aptidões dominantes e estágio no ciclo de vida das organizações.** Um estudo de caso exploratório em uma média empresa industrial. Dissertação de (Mestrado em Engenharia da Produção)-Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002
- SILVOLA, Hanna. **Investor management accounting information and the organizational life cycle.** Department of Accounting and finance, University of Oulu, Finland, 2007.
- \_\_\_\_\_. **Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm.** Department of Accounting and finance, University of Oulu, Finland, 2008.
- SOUTES, Dione Olesczuk; GUERREIRO, Reinaldo. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. 1 CD-ROM.
- SOUZA, Marcos Antônio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Wellington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 32, p. 40-57, mai./ago. 2003.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso – Planejamento e métodos.** 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

**Endereço dos Autores:**

Av. Prefeito Lothário Meissner, 3400  
Curitiba – PR – Brasil  
80210-170

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 2	p. 40-52	maio / agosto 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------